Министерство образования и науки Российской Федерации
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева

Инженерно-экономический институт

УЧЕТ, АНАЛИЗ, АУДИТ:
ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ

Сборник научных трудов

№ 17

Красноярск 2016

ISSN 2307-5759

УЧЕТ, АНАЛИЗ, АУДИТ: ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ

Научное, производственно-практическое издание

Издается с 24 апреля 2009 года ✦ № 17. 2016

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. Коноплянник,
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 аэрокосмический университет имени академика М. Ф. Решетнева» (СибГАУ)
Адрес: 660037, 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 № ТУ24-00979 от 03 марта 2016 г.

Адрес редакции, издателя
Сибирский государственный аэрокосмический университет имени академика М. Ф. Решетнева
660037, 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 сборнике рассматриваются актуальные вопросы налогообложения и налогового учета, управленческого учета, информационных систем.

Представленные в сборнике статьи и тезисы публикуются после обязательного рецензирования и при оформлении их в соответствии с требованиями редакции.

Ответственность за достоверность и содержание информационных материалов несут авторы. Редакция вправе вносить в представленные тексты стилистические правки и сокращения.

Электронная версия сборника представлена на сайте СибГАУ (раздел «Наука и инновации», «Издательская деятельность», «Научные труды») http://sibsau.ru/index.php/nauka-i-innovatsii/izdatelskaya-deyatelnost/nauchnye-trudy-sibgau

При перепечатке или цитировании материалов из сборника «Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики» ссылка обязательна.

Редактор *Т. А. Ермолаева.*
Оригинал-макет и верстка *М. А. Светлаковой.*
Подписано в печать: 29.12.2016.
Дата выхода в свет: 15.03.2017.
Формат 70×108/8. Бумага офсетная.
Печать плоская. Усл. печ. л. 18,1. Уч.-изд. л. 17,1.
Тираж 100 экз. С 87/17. Заказ 87/252.
Бесплатно.

Редакционно-издательский отдел
Сиб. гос. аэрокосмич. ун-та.
Отпечатано в отделе копировально-множительной техники Сиб. гос. аэрокосмич. ун-та.
660037, г. Красноярск, проспект имени газеты «Красноярский рабочий», 31

© Сибирский государственный аэрокосмический университет имени академика М. Ф. Решетнева, 2016

СОДЕРЖАНИЕ

Предисловие 5

Андреев С. В., Краус Е. А. Методы анализа и управления заемным капиталом современного предприятия 6

Афонин А. А., Золотарева Г. И. Особенности налогообложения деятельности предприятий нефтяной отрасли 11

Белоногова М. М. Особенности хозяйственной деятельности предприятий водного транспорта и их влияние на организацию управленческого учета 17

Ворс П. В., Филько И. В. Особенности учета таможенных платежей при экспорте товаров 24

Гришаева А. И. Методы проведения аудита материально-производственных запасов в строительных организациях 29

Долгих А. С. Особенности учета круглых лесоматериалов 34

Еремеева С. В., Хохлова Е. А., Сухарева А. В. Особенности формирования налога на прибыль на рынке ценных бумаг 39

Еремкина Д. А., Дятлова К. И., Мигунова М. И. Инвестиционный налоговый кредит как метод обновления основных средств 45

Ивакина И. И., Яковлева Ю. П. Совершенствование учета финансовых результатов в проектных организациях 52

Ивакина И. И., Федорова И. Ю. Совершенствование учета возвратных отходов при производстве изделий из пенополиуретана 57

Иконникова Я. В. Особенности аудита предприятий малого бизнеса 64

Карамышев Д. Н. Добавочный капитал как средство контроля бюджетных инвестиций 69

Кауп В. Э., Юзаева А. Г. Автоматизация процесса исправления ошибок в бухгалтерском учете 74

Качаева А. В., Полубелова М. В. Организация сегментарного учета в агрохолдингах 77

Кононова Н. В., Золотарева Г. И. Изменения налогового законодательства налога на добавленную стоимость: новый шаг к увеличению собираемости налоговых поступлений 83

Краус И. Г., Денисенко Г. В. Выявление проблем аудита эффективности осуществления закупок в бюджетных организациях 88

Наботова Н. М., Денисенко Г. В. Экологический учет на энергетических предприятиях 94

Полякова М. Х. Элементы первичного наблюдения и регистрации затрат негосударственных образовательных учреждений 99

Степановская А. М., Филько И. В. Списание материалов в дорожном хозяйстве 103

Угрюмова С. Н., Золотарева Г. И., Ерыгина Л. В. Основные виды внешнего аудита оборонных предприятий ракетно-космической промышленности 106

Федоренко И. В. О роли учета и аудита в экономической безопасности предприятия 113

Филько С. В., Филько И. В. Информационная безопасность ERP-систем 115

Филько С. В., Филько И. В. Анализ подходов к оценке рисков информационной безопасности в корпоративных информационных системах 120

Фокина О. В., Позднякова А. Л. Анализ современных подходов к проведению аудита материалов на предприятиях ракетно-космической промышленности 124

Штанговец Е. С., Калачева Т. Ю. Особенности аудита затрат строительного предприятия 132

Яковлева И. Ю. Особенности аудита консолидированной отчетности 139

Япарова Л. Р. Инструменты контроллинга финансовых результатов 144

Яцук А. Л. Особенности бухгалтерского учета товарных операций в оптовой торговле 148

CONTENTS

Introduction 5

Andreev S. V., Kraus E. A. Analysis and management methods of loan capital at modern enterprise 6
Afonin A. A., Zolotareva G. I. Oil taxation features 11
Belonogova M. M. Features activity of water transport companies and management accounting organization 17
Vors P. V., Filko I. V. Accounting features of customs payments for exported goods 24
Grishaeva A. I. Inventory audit methods at construction organizations 29
Dolgikh A. S. Account features of round timber 34
Eremeeva S. V., Khokhlova E. A., Sukhareva A. V. Income tax features at securities market 39
Eremkina D. A., Dyatlova K. I., Migunova M. I. Investment tax credit – method of renewal fixed assets 45
Ivakina I. I., Yakovleva Y. P. Improved of accounting financial results at planning organizations 52
Ivakina I. I., Fedorova I. Y. Improving returnable waste accounting at polyurethane foam production 57
Ikonnikova Y. V. Audit features of small business enterprises 64
Karamyshev D. N. Additional paid-in capital as means of control budget investments 69
Kaup V. E., Yuzaeva A. G. Process automation correction of accounting errors 74
Kachaeva A. V., Polubelova M. V. Organization of segmental accounting at agricultural holdings 77
Kononova N. V., Zolotareva G. I. Tax law changes of value added tax: new step increasing tax revenue 83
Kraus I. G., Denisenko G. V. Procurement audit at budget organizations 88
Nabotova N. M., Denisenko G. V. Environmental accounting at energy enterprises 94
Poliakova M. K. Initial observation elements and registration costs of non-state educational institutions 99
Stepanovskaya A. M., Filko I. V. Material cancellation at road industry 103
Ugryumova S. N., Zolotareva G. I., Erygina L. V. Principal external audit of rocket-space enterprises 106
Fedorenko I. V. Effect of accounting and audit for economic security companies 113
Filko S. V., Filko I. V. Information security of ERP-systems 115
Filko S. V., Filko I. V. Analysis of approaches to risk assessment of information security at corporate information systems 120
Fokina O. V., Pozdnyakova A. L. Present approaches analysis of material audit for space-rocket enterprises 124
Shtangovets E. S., Kalacheva T. Y. Cost audit features of construction companies 132
Yakovleva I. Y. Audit features of consolidated financial statements 139
Yaparova L. R. Controlling tools of financial results 144
Yatsuk A. L. Accounting features of wholesale trade operations 148

ПРЕДИСЛОВИЕ

Представленный вашему вниманию сборник научных трудов является результатом проводимых исследований в области актуальных проблем организации учета, анализа и аудита как на конкретных предприятиях, так и в различных отраслях экономики. И хотя исследования имеют в основном прикладной характер, много внимания уделяется и общетеоретическим вопросам учета и контроля: теории бухгалтерского финансового и управленческого учета и отчетности, аудиторского контроля. Современная теория и практика осуществления бухгалтерского учета постоянно развиваются. В экономической литературе описано достаточно много подходов к организации бухгалтерского учета на предприятии. Однако многочисленные изменения в бухгалтерском и налоговом законодательстве оставляют этот процесс незавершенным, заставляя практикующих бухгалтеров искать новые, более эффективные способы учета информации. И данный 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 2014 году он прошел процедуру перерегистрации, что подтверждается свидетельством ПИ №ТУ24-00979 от 3 марта 2016 года.

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

Расширилась география авторов статей сборника. Теперь 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 одноименной конференции.

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.

УДК 336.7:346.26

Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики
Вып. 17. С. 6–11

МЕТОДЫ АНАЛИЗА И УПРАВЛЕНИЯ ЗАЕМНЫМ КАПИТАЛОМ СОВРЕМЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

С. В. Андреев, Е. А. Краус

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

Рассматриваются основные вопросы, связанные с формированием политики управления заемным капиталом современного предприятия, а также кредитные аспекты управления основными формами привлечения заемных средств. Помимо этого обуславливается роль заемных средств для предприятия, цели его привлечения и классификация основных видов долговых обязательств предприятия по различным признакам. Актуальность исследования определяется трудностями в принятии управленческих решений в процессе формирования необходимого объема капитала, эффективного управления им в финансово-хозяйственной деятельности предприятия и оптимизацией финансовых рисков.

Ключевые слова: заемный капитал, предприятие, управление.

ANALYSIS AND MANAGEMENT METHODS OF LOAN CAPITAL AT MODERN ENTERPRISE

S. V. Andreev, E. A. Kraus

Reshetnev Siberian State Aerospace University
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

Actuality of the present research is determined by difficulties in management decision making during the formation the required capital volume and its effective management within financial and economic activity at the enterprise and financial risks optimization. Considered the main issues related to forming management system of loan capital at the modern enterprise, and credit management aspects of the main forms of borrowing. In addition, defined the role of borrowed funds for the enterprise, the purpose of its engaging and the debt obligations classification of the enterprise according to various criteria.

Keywords: loan capital, enterprise, management.

Организация бизнеса в современном мире не представляется возможным без наличия первоначального капитала, на котором строится производственно-хозяйственная деятельность предприятия. Источниками формирования первоначального (уставного) капитала в основном выступают собственники компании, которые являются внутренними источниками финансирования. Таким образом, вклады собственников (акционеров) предприятия формируют собственный капитал, который увеличивается за счет получения прибыли в ходе своей производственно-хозяйственной деятельности. Но с развитием бизнеса невозможно обеспечить нормальное функционирование предприятия, а также расширение его

производственных мощностей для поддержания своей деятельности и конкурентоспособности, опираясь лишь на собственный капитал и получаемую прибыль.

Заемный капитал позволяет существенно расширить объем хозяйственной деятельности предприятия, обеспечить более эффективное использование и рост собственного капитала, ускорить формирование различных целевых финансовых фондов, а в конечном счете – повысить рыночную стоимость предприятия. Поэтому менеджеры компании для эффективного достижения целей оперативного, тактического и стратегического характера должны участвовать в привлечении заемных средств со стороны. Однако следует отметить, что возникает потребность не только в дополнительном финансировании деятельности предприятия, но и грамотном управлении по привлечению, использованию и обслуживанию долговых обязательств. Проблема анализа и управления заемным капиталом является актуальной в современных условиях и исследовалась различными авторами [1, с. 94–100; 5, с. 270–272] и др.

Заемный капитал, используемый предприятием, по сути является совокупным объемом долга предприятия перед своими кредиторами. И по мере погашения своих долговых обязательств предприятие снова нуждается в привлечении новых кредитов, займов и прочих заимствований. На сегодняшний день существует множество различных источников и форм привлечения заемных средств предприятия. Поэтому актуален вопрос о выборе наиболее эффективных источников заемных средств, ведь для различных видов форм долговых обязательств существуют определенные методы по управлению ими финансовыми менеджерами компании. Управление привлечением заемных средств представляет собой целенаправленный процесс их формирования из различных источников и в разных формах в соответствии с потребностями предприятия в заемном капитале на различных этапах его развития [9, с. 112].

Для начала классифицируем виды долговых обязательств компании по различным признакам:

– по сроку привлечения выделяют долгосрочные (более 1 года) и краткосрочные обязательства (в течение 1 года);

– в качестве выбора цели привлечения выделяют заемные средства, привлекаемые для обеспечения воспроизводства внеоборотных активов, для пополнения оборотных активов и других хозяйственных и социальных проектов;

– по форме обеспечения существуют необеспеченные займы, обеспеченные поручителем или гарантией и обеспеченные залогом имуществом;

– по форме привлечения существуют заемные средства в денежной форме (финансовый кредит), в форме оборудования (финансовый лизинг), в товарной форме (товарный кредит) и прочие материальные и нематериальные формы [10, с. 247].

Формирование политики управления заемным капиталом предприятия во множестве источников осуществляется по схожему алгоритму. Таким образом, можно сформулировать этапы процесса управления заемными средствами предприятия.

1. Определение потребности привлечения заемных средств предприятием. Привлечение финансовых средств от кредиторов может быть нецелесообразно, если предприятие не использует собственные средства или имеет возможность получить дополнительное финансирование от собственников компании. Использование собственных средств, по сравнению с заемными, гораздо безопаснее и дешевле, так как предприятие не теряет свою финансовую независимость, а полученный капитал можно не возмещать в течение долгого периода времени.

2. Анализ привлечения и использования заемных средств в предшествующих периодах. Целью анализа является определение форм, сроков, состава привлеченных заимствований, а также оценка эффективности использования этих средств. В ходе анализа изучается динамика изменения общего объема заемного капитала, темпы изменения которого сопоставляются с темпами прироста собственных средств предприятия и суммы активов. Также устанавливаются формы привлечения заемных средств, изменение структуры заем-

ного капитала вследствие изменения удельных весов кредиторской задолженности, банковского кредита, облигационных займов, лизинга оборудования и пр. После этого изучается состав конкретных кредиторов и условия предоставления ими финансовых средств. В заключение анализа обусловливается эффективность использования долговых обязательств с помощью показателей оборачиваемости и рентабельности заемного капитала как для общего объема, так и для отдельных форм заимствований. Результаты проведенного анализа служат основой оценки целесообразности использования заемных средств на предприятии в сложившихся объемах и формах [8].

3. Формирование целей привлечения долговых обязательств предприятием на планируемый период. Таким образом, можно выделить следующие цели:

– пополнение объема постоянной части оборотного капитала;

– частичное или полное обеспечение формирования переменной части оборотных активов;

– формирование недостающего объема инвестиционных ресурсов, направленных на ускорение реализации проектов предприятия;

– обеспечение социальных потребностей работников предприятия (социальные программы)

– обеспечение других временных нужд.

4. Определение максимального объема привлечения ресурсов. Предельный объем устанавливается на основе эффекта финансового левериджа, при котором планируемый объем привлеченных заемных средств обеспечит максимально эффективное использование собственного капитала, а также учитывается сохранение достаточной финансовой устойчивости предприятия как с позиции самого предприятия, так и возможных его кредиторов.

5. Оценивания стоимости привлечения заемного капитала из различных внутренних и внешних источников на условиях кредитования. По результатам оценки перед менеджером ставятся несколько альтернатив по выбору источника финансирования, который удовлетворит потребность предприятия в заемном капитале.

6. Определение структуры заемных средств, привлекаемых на краткосрочной и долгосрочной основе, и состав основных кредиторов. Так на долгосрочный период чаще всего привлекаются средства для расширения производственных мощностей или воспроизводстве внеоборотных активов, а краткосрочными долговыми обязательствами обеспечивается часть оборотного капитала. В зависимости от целей устанавливаются объем и сроки использования заемных средств.

7. Определение форм привлечения заемных средств в зависимости от целей их использования.

8. Определение состава кредиторов на основе выбранных форм привлечения заемных средств. Основными кредиторами предприятия обычно являются его поставщики и коммерческий банк, который осуществляет его рассчетно-кассовое обслуживание.

9. Формирование условий предоставления заимствований. Устанавливается срок предоставления кредита, процентная ставка за кредит, условия выплаты суммы процента и основного долга, а также прочие условия по получению кредита.

10. Обеспечение эффективного использования полученных заемных средств. Оценкой эффективности использования будет выступать расчет показателей рентабельности и оборачиваемости привлеченного капитала.

11. Обеспечение и контроль за своевременным погашением долговых обязательств.

Таким образом, политика управления заемным капиталом решает проблему с привлечением достаточного объема финансовых ресурсов для повышения эффективности производственно-хозяйственной деятельности предприятия [4].

Стоит отдельно выделить кредитные аспекты таких основных видов заимствований, как банковский кредит, финансовый лизинг, облигационный заем, товарный (коммерческий) кредит и текущие обязательства по расчетам с контрагентами.

Под банковским кредитом следует понимать предоставление денежных средств банком (кредитором) предприятию-заемщику для целевого использования последним на условиях возвратности, платности и срочности. Такой вид кредитования является наименее гибким, так как в основном только со стороны банка устанавливаются условия по кредитованию предприятия-заемщика. Зачастую банки стараются увеличить стоимость предоставляемого кредита и снизить реальный размер используемых предприятием полученных средств, применяя систему расчета с авансовым платежом суммы процента по кредиту, расчет суммы задолженности через использование учетной ставки, частичный возврат средств на протяжении периода кредитования. Также следует отметить, что в современных условиях банки предпочитают выдавать кредиты на короткие периоды времени из-за нестабильной экономики страны. Существует множество видов банковского кредита, которые различаются условиями кредитования. Поэтому для оценки эффективности привлечения заемных средств с помощью банковского кредита следует изучить и оценить состав основных кредитных условий: предельный срок и размер кредита, вид, форму и уровень кредитной ставки, форму обеспечения кредита и условия выплаты процента и погашения (амортизации) основного долга по кредиту [7].

Следующая форма привлечения заемного капитала – финансовый лизинг. Финансовый лизинг является одним из видов финансового кредита, при котором предприятие-арендатор осуществляет заказ у арендодателя на приобретение основных средств с дальнейшей передачей их в пользование арендатора на условиях аренды на срок, не превышающий периода полной амортизации основных средств, с обязательной передачей прав собственности основных средств арендатору. Особенность финансового лизинга заключается в том, что полученные основные средства включаются в состав основных средств предприятия-арендатора. У данной формы привлечения необходимых финансовых ресурсов есть преимущества перед остальными формами:

– удовлетворяет конкретную целевую потребность предприятия в заемных средствах;

– удовлетворяет потребность в дефицитном виде заемного капитала – долгосрочном кредите;

– автоматически формирует полное обеспечение кредита;

– обеспечивает снижение стоимости кредита за счет ликвидационной стоимости лизингуемого актива;

– гибкость в сроках и формах платежей.

При согласовании условий осуществления лизинговой операции с лизингодателем следует учесть общую сумму лизинговой операции, форму и график осуществления лизинговых платежей, срок лизинга, условия страхования лизингуемого имущества, условия закрытия сделки при финансовой несостоятельности лизингополучателя и систему штрафных санкций за просрочку лизинговых платежей.

В процессе управления финансовым лизингом следует учесть, что многие правовые нормы его регулирования в нашей стране еще не установлены или разработаны недостаточно. В этих условиях следует ориентироваться на международные стандарты осуществления лизинговых операций с соответствующей их адаптацией к экономическим условиям нашей страны.

Как кредитный инструмент облигационный заем предприятия является относительно невысоким финансовым обязательством, так как учетная ставка облигаций ниже ставок процента по банковскому кредиту или дивидендам по акциям, а также имеют большую возможность распространения и привлечения средств в силу низкого уровня риска для инвесторов. Однако эмиссия облигаций связана с высокими рисками по погашению долговых обязательств и значительными расходами по их выпуску и размещению на первичный рынок ценных бумаг, поэтому эмиссия целесообразна лишь при привлечении большой суммы заемных средств, а такое могут себе позволить лишь крупные предприятия.

Таким образом, предприятие-эмитент должен установить следующие условия эмиссии облигаций: вид облигации, ее номинальную стоимость, период обращения облигации

на рынке ценных бумаг, среднегодовой уровень доходности (ставки процента) облигации, порядок выплаты процентного дохода и погашения облигации, а также условия досрочного выкупа облигации.

Товарный (коммерческий) кредит, предоставляемый предприятиям в форме отсрочки платежа за поставленные им сырье, материалы или товары получают все большее распространение в современной коммерческой и финансовой практике, так как он характеризуется наиболее маневренной формой финансирования за счет привлеченных средств наименее ликвидной части оборотных активов – запасов, простым механизмом оформления, дешевизной привлечения, отсутствием залога, а также сокращает период финансового цикла предприятия, увеличивая оборачиваемость текущих активов. В основном товарный кредит выражается в кредиторской задолженности предприятия, поэтому срок предоставления такого кредита составляет всего лишь несколько месяцев, а целевое финансирование сводится лишь к поставке производственных запасов сырья и материалов. Привлекая к использованию заемный капитал в форме товарного (коммерческого) кредита, предприятие ставит своей основной целью максимальное удовлетворение потребности в финансировании производственных запасов сырья и материалов и снижение общей стоимости привлечения заемного капитала [6, с. 226].

Текущие обязательства по расчетам являются самыми краткосрочными видами заемных средств предприятия. Они формируются за счет внутренних источников в процессе их начисления по различным видам расчетов с бюджетами разных уровней, внебюджетными фондами, страховыми компаниями, по оплате труда работников предприятия, а также по расчетам внутри предприятия и пр.

Основной целью управления текущими обязательствами по расчетам предприятия является обеспечение своевременного начисления и выплаты средств, входящих в их состав. С одной стороны, задержка выплаты начисленных средств снижает потребность в заемных средствах, направляя данные средства на нужды предприятия. С другой – может привести к уменьшению производительности труда, а затем и вовсе к оттоку кадров, росту штрафных санкций по налогам и налоговым платежам, ухудшение делового имиджа компании. Текущие обязательства по расчетам являются бесплатным источником заемных средств, но прогнозировать их размер достаточно трудно, потому что зависит от разной периодичности выплат начисленных средств различным субъектам хозяйствования [2, с. 328–380].

Подводя итог вышесказанному, следует отметить, что управление заемным капиталом является одной из важных функций финансового менеджера предприятия. Определение способов и методов привлечения и использования заемного капитала предприятия основывается на максимизации получаемого эффекта от его использования на краткосрочной и долгосрочной перспективе.

Однако не стоит забывать о том, что увеличение долговых обязательств повышает финансовые риски предприятия, и в крайних случаях нерациональное использование привлеченных средств приводит к неплатежеспособности, ухудшению финансового состояния и, как следствие, наступлению банкротства предприятия.

Библиографические ссылки

1. Базартинова А. В. Определение основных подходов управления заемным капиталом предприятия и его целевой функции // Наука и Мир. 2013. № 3(3). С. 94–100.

2. Бланк И. А. Финансовый менеджмент. 2-е изд., перераб. и доп. Киев : Эльга ; Ника-Центр, 2005. 656 с.

3. Киров А. В. Специфика управления структурой источников финансирования капитала российских предприятий // Вестник Волгоград. гос. ун-та. Сер. 3: Экономика. Экология. 2009. № 1. С. 138–142.

4. Коптеева Е. П. Политика управления заемным капиталом предприятия: методологический аспект // Современные исследования социальных проблем. 2011. № 4. С. 64–67.

5. Михайлова А. В., Шутько Г. Н. Управление заемным капиталом организации // Экономика и социум. 2013. № 4–2 (9). С. 270–272.

6. Управление финансовой деятельностью предприятий (организаций) : учеб. пособие / В. И. Бережной, Е. В. Бережная, О. Б. Бигдай и др. М. : Финансы и статистика ; Инфра-М, 2011. 336 с.

7. Бланк И. А. Управление формированием капитала. Киев : Эльга : Ника Центр, 2000. 512 с.

8. Аникина И. Д. Стратегия формирования заемного капитала компаний // Вестник Волгоград. гос. ун-та. Сер. 3: Экономика и экология. 2009. № 2 (15). С. 197–203.

9. Стоянова Е. С. Финансовый менеджмент: теория и практика. М. : Перспектива, 2004. 328 с.

10. Барановский А. Недокапитализированная экономика // Зеркало недели. 2003. № 42 (467).

© Андреев С. В., Краус Е. А., 2016

УДК 336.221

Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики
Вып. 17. С. 11–17

ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ НЕФТЯНОЙ ОТРАСЛИ

А. А. Афонин, Г. И. Золотарева

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

Рассматриваются особенности системы налогообложения нефтяной отрасли Российской Федерации, а также проблемы, связанные с этой системой. Добыча полезных ископаемых является важнейшей сферой экономики России. Налоговые поступления от предприятий нефтегазового сектора – это основные источники доходов бюджета страны, поэтому важно обозначить направления, в которых может развиваться система налогообложения, особенно в условиях снижения цен на нефть. Для этого необходимо изучить законодательные нормы и основные нормативно-правовые акты, регулирующие эту сферу, а также мнения экспертов, изучавших данный вопрос.

Ключевые слова: система налогообложения, нефтяная отрасль, налог.

OIL TAXATION FEATURES

A. A. Afonin, G. I. Zolotareva

Reshetnev Siberian State Aerospace University
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The aim of the present study was to explore the features and problems of taxation system at the oil industry in Russian Federation. Mining is the most important sphere of the Russian economy. Tax revenue of oil and gas industry is the main source of income for the country, so it is important to identify in what way the tax system can be developed, especially under existing

conditions of oil prices reduction. In this case, it is necessary to examine the legislation and main legal acts regulating this question, and also the expert opinions who have studied the oil tax features.

Keywords: taxation system, oil industry, tax.

Российская Федерация обладает огромным количеством месторождений полезных ископаемых, и этот фактор оказывает значительное влияние на опережающее развитие нефтегазовой отрасли, поддерживая тем самым экономику регионов и страны в целом.

Открытие месторождения и его последующая разработка является мощнейшим толчком для структурных преобразований в экономике региона, развития инфраструктуры близлежащих территорий (при участии нефтяных компаний ремонтируются имеющиеся и строятся новые дороги, так или иначе связанные с эксплуатацией месторождения), снижения безработицы (разработка месторождений и последующее наращивание добычи нефти и газа сопровождаются увеличением предложений на рынке труда, привлечением организаций для обслуживания вахтовых поселений и техники, перевозки рабочей силы, благоустройства поселений и т. п.).

Нефтегазовая отрасль является одной из самых высокодоходных отраслей экономики.

Себестоимость добычи нефти зависит от доступности месторождений, технологических особенностей добычи, развитости инфраструктуры и логистики в регионе, стоимости рабочей силы и других факторов. В мировом масштабе себестоимость добычи нефти колеблется от 4–5 до 25 и выше долларов за баррель. Наиболее привлекательная по себестоимости нефть добывается в Саудовской Аравии, Иране, Ливане, Алжире. Россия имеет ряд месторождений, где себестоимость добычи нефти немногим выше, чем в данных странах, однако в подавляющем большинстве основная часть месторождений располагается на труднодоступных территориях, зачастую в северных районах, что существенно увеличивает стоимость их разработки. Доходность нефтегазового бизнеса зависит также от качества добываемой нефти, наличия возможности переработки, цен на мировом рынке и тому подобного, даже от политических факторов.

Но независимо от колебаний доходности данного бизнеса, налоговые поступления от предприятий нефтегазовой отрасли, от экспорта сырья (нефти, природного газа и др.) были и остаются основным источником пополнения доходной части бюджета страны, несмотря на то, что государство в последние годы достаточно успешно стремится снизить зависимость экономики от продажи полезных ископаемых, наращивая объемы экспорта высокотехнологичной продукции.

Доходы федерального бюджета по-прежнему опираются на извлечение природной ренты.

Объем нефтегазовых доходов прогнозируется на уровне 6 044,9 млрд руб., доля в структуре доходных источников составляет 44 % [1].

Доходная часть бюджета РФ за предыдущие 4 года на основании данных, предоставляемых Министерством финансов РФ, показана в таблице [2].

Структура доходов бюджета

Показатели / Год	2012	2013	2014	2015	2016 (проект)*
Доходы, всего, млрд руб.	12 855,5	13 019,9	14 496,9	13 659,2	13 738,5
Нефтегазовые доходы, млрд руб.	6 453,2	6 534,0	7 433,8	5 862,7	6 044,9
Ненефтегазовые доходы, млрд руб.	6 402,4	6 485,9	7 063,1	7 796,6	7 693,6
Доля нефтегазовых доходов в бюджете, %	*50,2*	*50,2*	*51,3*	*42,9*	*44,0*

Примечание. *) данные представлены из заключения на проект федерального закона № 911755-6 «О федеральном бюджете на 2016 год» [1].

При этом следует отметить, что снижение доли нефтегазовых доходов в 2015 году и планируемая доля нефтегазовых доходов на 2016 год вызвано не снижением объемов добычи и экспорта нефти, а резким снижением и стоимости ее на мировых рынках. Тем не менее, объем экспорта нефти и других полезных ископаемых в России остается достаточно большим (по данным федеральной таможенной службы объем экспорта нефти сырой в 2015 году в стоимостном выражении составил 89 576,5 млн долл. США [3]).

Однако сегодня задача пополнения бюджета за счет налоговых поступлений от добычи и экспорта нефти не является первоочередной. В настоящее время в отношении нефтегазовой отрасли на первом плане стоит задача повышения качества налогового администрирования, реализация мер по противодействию уклонения от налогообложения, созданию условий и стимулов для разработки и освоения новых месторождений полезных ископаемых, включая шельфовые [4, ст. 7]. В рамках этих проектов разрабатываются либо корректируются системы специальных льгот, механизмы выделения дотаций и субсидий, в частности, пересматриваются правила учета нефтегазовых доходов в федеральном бюджете [4], изменения законодательства в части налогообложения нефтегазового сектора, в отношении ставки вывозной пошлины на нефть и расчета налога на добычу полезных ископаемых по газу и газовому конденсату [1].

Для резидентов территорий опережающего социально-экономического развития с 1 января 2015 года предусмотрены налоговые преференции по налогу на добавленную стоимость, налогу на прибыль организаций и налогу на добычу полезных ископаемых [5].

Расширение перечня налоговых льгот для нефтедобывающих компаний, возможность применения нулевой ставки НДПИ по оценкам Минэнерго РФ позволят ввести в эксплуатацию дополнительно до 40 месторождений в Западной Сибири, привести к росту объемов добычи из нетрадиционных залежей [6].

В соответствии со ст. 96.6 Бюджетного кодекса РФ к нефтегазовым налоговым поступлениям в доходную часть бюджета относятся:

– налог на добычу полезных ископаемых;

– вывозные таможенные пошлины на нефть сырую;

– вывозные таможенные пошлины на газ природный;

– вывозные таможенные пошлины на товары, выработанные из нефти [7].

Основными особенностями системы налогообложения нефтегазовой отрасли являются, во-первых, существенная доля НДПИ и экспортных пошлин; во-вторых, сложность определения объекта налогообложения.

Сегментами деятельности предприятий нефтегазовой отрасли являются:

– разведка и добыча;

– трубопроводы и логистика;

– переработка и сбыт [8].

Все вертикально интегрированные международные нефтегазовые компании действуют в рамках по крайней мере двух из этих сегментов [8].

Деятельность российских компаний также осуществляется как минимум в двух сегментах, но в отличие от зарубежных компаний, в России предприятия-партнеры по бизнесу, как правило, являются взаимозависимыми. А это означает, что практически весь процесс нефтедобычи от разведки нефтяных (газовых) месторождений до переработки и реализации нефтепродуктов (газа) контролируется не отдельными организациями, а структурами, включающими группу экономических субъектов, полномочия и зона ответственности которых определены и строго разграничены. Строго разграничены и возможности по получению дохода от их части сегмента бизнеса. И любые изменения в налогообложении, связанные с изменением ставок или введением льгот, отражаются на доходности всего нефтегазового бизнеса.

Основной проблемой в части налогообложения предприятий нефтегазовой отрасли на сегодняшний день остается сложность определения налогооблагаемой базы.

В настоящее время покупку, продажу, транспортировку и хранение физической сырой нефти измеряют по объему (в тоннах или в баррелях), стоимости (цена за единицу,

умноженная на объем) или пропускной способности транспортных средств и хранилищ нефти. В целях налогообложения и прогноза добычи и реализации используются все три переменные:

– показатель объема дает представление об общем размере рынка сырой нефти и связанных с ней продуктов, общем мировом предложении и спросе на нефтепродукты;

– стоимостной показатель показывает экономическое воздействие торговли сырой нефтью и ее влияние на баланс платежей между странами и географическими регионами;

– показатель пропускной способности позволяет транспортной системе, включающей в себя танкеры, трубопроводы, нефтехранилища и другие транспортные объекты, строить необходимую инфраструктуру и рассчитывать соответствующие затраты исходя из прогноза развития мировой торговли [8].

В качестве объектов налогообложения НДПИ в соответствии со ст. 336 Налогового кодекса РФ признаются:

– полезные ископаемые, добытые из недр на территории Российской Федерации на участке недр (в том числе из залежи углеводородного сырья), предоставленном налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством Российской Федерации;

– полезные ископаемые, извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию в соответствии с законодательством Российской Федерации о недрах;

– полезные ископаемые, добытые из недр за пределами территории Российской Федерации, если эта добыча осуществляется на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации (а также арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора) на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование [8, ст. 336].

Налоговая база определяется налогоплательщиком самостоятельно в отношении каждого добытого полезного ископаемого (в том числе полезных компонентов, извлекаемых из недр попутно при добыче основного полезного ископаемого) [8, с. 338]. И в этом заключается основная трудность. Как правило, это количество добытого полезного ископаемого, которое опять же определяется налогоплательщиком самостоятельно и измеряется в зависимости от категории добытого полезного ископаемого в единицах массы или объема (при условии, что метод определения отражен в учетной политике для целей налогообложения и применяется в течение всей деятельности по добыче полезного ископаемого). Выбранный прямой или косвенный метод тем не менее не дает возможности точного определения налогооблагаемой базы, так как даже при условии использования точных измерительных средств и устройств, рассчитанное количество добытого полезного ископаемого должно корректироваться на объем фактических потерь полезного ископаемого, что является в некоторой степени субъективным оценочным показателем.

Таким образом, можно выделить еще одну особенность системы налогообложения добывающей отрасли. Налогообложение используется как стимулирующий фактор для разработки новых месторождений, принимая во внимание тот факт, что с течением времени производственные мощности действующих зрелых месторождений будут ослабевать.

Повышение налоговой ставки с 766 руб. в 2015 году, до 919 руб. в 2017 году за 1 тонну добытой обессоленной, обезвоженной и стабилизированной нефти в целом не отразится на увеличении размера НДПИ для предприятий, работающих на труднодоступных месторождениях, так как он корректируется большим количеством коэффициентов, нацеленных на снижение налоговой нагрузки на месторождения, добыча нефти на которых является менее рентабельной по тем или иным причинам. В частности, он корректируется на коэффициенты, характеризующие динамику цен на нефть ($К_ц$) и особенности добычи нефти ($Д_м$).

Показатель, характеризующий особенности добычи нефти, в свою очередь зависит от многих факторов: степени выработанности запасов участка недр, объема добычи нефти на конкретном участке недр (включая потери при добыче) по данным государственного баланса запасов полезных ископаемых, степени сложности добычи нефти, региона добычи и свойства нефти и др.

Другой особенностью налогообложения является дифференцированность налогообложения нефтяного бизнеса. В условиях низких цен на нефть, для предотвращения снижения объемов налоговых поступлений от деятельности предприятий нефтегазовой отрасли, акцизы являются наиболее привлекательным способом покрытия дефицита бюджета.

Облагается акцизами не весь бизнес, а реализация, передача произведенных продуктов нефтепереработки (в частности, автомобильного бензина и дизельного топлива, продуктов перегонки (фракционирования) нефти, газового конденсата и других подакцизных товаров) на переработку на давальческой основе и иные действия предприятий на территории России, в отличие от продукции перерабатывающих предприятий других отраслей экономики. Категории таких продуктов, объекты налогообложения и операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения), устанавливаются статьями 181–183 НК РФ.

Акцизы в отношении отдельных видов продукции нефтепереработки позволяют государству регулировать потребление этой продукции и доходность производства. Увеличение или снижение акцизов отражается на стоимости данной продукции для конечного потребителя, тем самым позволяет изменять предложение и спрос данной продукции, так как менее доходные производства оказываются в более привлекательном положении.

Например, с 1 января по 31 марта 2016 года акциз на одну тонну автомобильного бензина (соответствующего 5 классу) и дизельного топлива составлял 7 530 руб. и 4 150 руб. соответственно. С 1 апреля по 31 декабря 2016 года акциз увеличился и составляет уже 10 130 руб. и 5 292 руб. соответственно [5].

Регулирование объема экспорта сырой нефти осуществляется путем изменения таможенных пошлин на вывозимую нефть. Так, в сентябре 2016 года пошлина была установлена в размере 80 долл. за тонну (для сравнения, в сентябре 2014 года таможенная пошлина составляла 367,6 долл.).

Исходя из вышеперечисленного, можно сделать вывод, что большая часть налогов, уплачиваемых предприятиями нефтегазового сектора, зависит от объемов и условий добычи и экспорта и не привязывается непосредственно к экономическим результатам деятельности.

По мнению экспертов, существующая система налогообложения препятствует привлечению вложений в разработку новых месторождений и не стимулирует поддержание объемов добычи на истощенных участках. Система на настоящий момент все еще ориентирована на зрелые месторождения. Для того чтобы сделать разработку новых месторождений привлекательной для компаний нефтяного сектора необходимо в значительной мере модернизировать законодательство [10].

Кроме того, изменение системы налогообложения необходимо еще и по причине того, чтобы она была более адаптирована для изменения цен на мировом рынке.

На настоящий момент в правительстве уже рассматривается вопрос о переходе добывающей отрасли на налог, который бы зависел от финансовых результатов нефтяных компаний. В частности, планируется переход к гибкой системе – налогу на добавленный доход (НДД). В последней версии с нефтяных компаний будет взыматься налог в размере 50 % от доходов продажи нефти за вычетом расходов на добычу и транспортировку, но не более 9 520 руб. с тонны. При этом сохранятся и НДПИ, и экспортная пошлина. При цене в 50 долл. за баррель на старом месторождении они составят 17,5 долл. (35 % от цены), на новом месторождении 7 долл. (14 % от цены). На настоящий момент эти цифры составляют 57 % от цены на старом месторождении и 13,2 % от цены на новом месторождении соответственно [11].

При этом некоторые эксперты считают, что новая налоговая система может быть неэффективной и окажет негативное влияние и на компании, и на бюджет. В частности, по мнению «ВТБ капитал», могут значительно вырасти издержки, которые сейчас составляют примерно 9,5 долл. на баррель. В текущем налоговом режиме рост издержек хотя бы на 30 % сделает любой проект нерентабельным, а при НДД многие компании смогут себе это позволить [7].

Следует также отметить, что нефтяные компании при проведении работ по разработке месторождений зачастую прибегают к услугам зарубежных подрядчиков – нерезидентов. При возникновении договорных отношений между резидентом и нерезидентом предусматривается перевод денежных средств за выполнение работ или поставку материальных ценностей в соответствии со ст. 20 закона «О валютном регулировании и валютном контроле» [8]. В соответствии с требованиями ЦБ РФ при осуществлении валютной операции резидент в обязательном порядке предоставляет в уполномоченный банк справку о валютных операциях по утвержденной форме.

Такого рода контроль осуществляется по валютным операциям во всех отраслях, однако, в силу того, что объемы инвестиций в проекты по освоению нефтяных месторождений являются одними из самых крупных, контроль за нефтегазовым сектором становится крайне актуальным.

Как упоминалось ранее, нефтегазовые поступления составляют около половины доходной части бюджета. При этом основными видами налогов являются НДПИ, таможенные пошлины и акцизы. Для сферы налогообложения нефтегазовой отрасли можно выделить основные особенности: зависимость объемов налоговых поступлений от мировых цен на нефть, зависимость налоговых обязательств добывающих предприятий от условий добычи (географическое положение, особенности добываемого сырья), зависимость налоговых поступлений от объемов добычи, а не от финансового результата компаний.

Таким образом, основная задача государства в текущей ситуации заключается в том, чтобы адаптировать систему налогообложения нефтяных компаний к новым рыночным реалиям. В частности, необходимо снизить зависимость объемов налоговых поступлений от мировых цен на нефть (очевидно, что полностью обособиться от данного фактора невозможно), сделать более привлекательным освоение месторождений с трудноизвлекаемыми запасами (разработка механизма реализации налоговых льгот и стимулирующих дотаций) и привязать налоговую ставку к финансовому результату конкретных компаний. Последнее, в свою очередь, сделает гораздо более привлекательными инвестиции в разработку нефтегазовых месторождений на труднодоступных территориях, стимулируя развитие их экономики и транспортной инфраструктуры, позволит бюджету повысить свои доходы в случае получения нефтяными компаниями сверхприбыли, что не представляется возможным при текущей системе.

Библиографические ссылки

1. Заключение Комитета по экономической политике, инновационному развитию и предпринимательству на проект федерального закона № 911755-6 «О федеральном бюджете на 2016 год». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. Официальный сайт министерство финансов РФ [Электронный ресурс]. URL: http://minfin.ru (дата обращения: 16.10.2016).

3. Экспорт-импорт важнейших товаров за январь-декабрь 2015 года [Электронный ресурс]. URL: http://www.customs.ru (дата обращения: 16.10.2016).

4. О бюджетной политике в 2014–2016 годах : бюджетное послание Президента РФ Федеральному собранию от 13.06.2013 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

5. Основные направления налоговой политики на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов [Электронный ресурс]. URL: http://minfin.ru/ru/document/?id_4=62450&area_id=4&page_id=2104&popup=Y#ixzz4P0jzOGro (дата обращения: 04.11.2016).

6. Катышева Е. Г. Методы оптимизации налогообложения нефтедобывающих компаний России // Новый взгляд : междунар. науч. вестник. 2016. № 11. С. 178–187.

7. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

8. Азарова А. И. Влияние факторов развития нефтяной отрасли на ценообразование нефти // Проблемы учета и финансов. Томск : Изд-во НИТГУ, 2012. № 1. С. 35–53.
9. Налоговый кодекс Российской Федерации от 05.08.2000 № 117-ФЗ [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
10. Гафарова З. Р., Герасимова М. В., Соловьева И. А. Особенности налогообложения предприятий нефтегазового сектора // Евразийский юридический журнал. 2016. № 2.
11. Ведомости [Электронный ресурс]. URL: https://www.vedomosti.ru (дата обращения: 16.10.2016).

© Афонин А. А., Золотарева Г. И., 2016

УДК 657

Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики
Вып. 17. С. 17–24

ОСОБЕННОСТИ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ ВОДНОГО ТРАНСПОРТА И ИХ ВЛИЯНИЕ НА ОРГАНИЗАЦИЮ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

М. М. Белоногова

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

Во многих предприятиях водного транспорта управленческий учет только начинает внедряться, используются только отдельные его элементы. Выделены особенности деятельности предприятий внутреннего водного транспорта, которые влияют на организацию системы управленческого учета и которые необходимо учитывать при разработке элементов управленческого учета с целью выбора наиболее подходящих инструментов управленческого учета.

Ключевые слова: предприятия водного транспорта, управленческий учет, особенности деятельности предприятий внутреннего водного транспорта, направления деятельности речных портов.

FEATURES ACTIVITY OF WATER TRANSPORT COMPANIES AND MANAGEMENT ACCOUNTING ORGANIZATION

M. M. Belonogova

Reshetnev Siberian State Aerospace University
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

Management accounting is only beginning to be introduced in many enterprises of water transport, using only some of its elements. The present work extends the use of management accounting. The purpose of the present article is identify features activity of inland waterway transport enterprises affecting to the organization of management accounting system, which

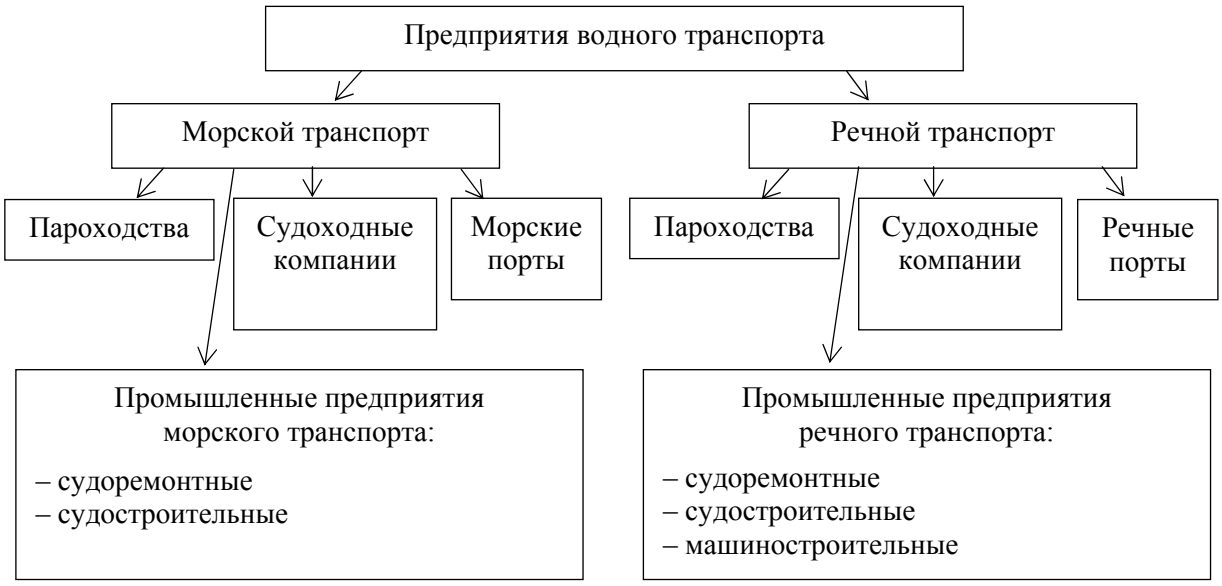
should be taken into account in working out of management accounting elements in order to choose the most appropriate tools of management accounting.

Keywords: water transport enterprises, management accounting, features activity of inland waterway transport enterprises, directions of river ports.

Предприятия водного транспорта осуществляют перемещение грузов и пассажиров как внутри страны, так и за ее границами. Водный транспорт включает в себя глубоководное (морское) судоходство и внутреннее (речное).

Все предприятия водного транспорта можно представить в виде схемы, представленной на рисунке.

Крупными организациями, осуществляющими перевозки морским и речным транспортом, являются пароходства. Также перевозки осуществляются многочисленными судоходными компаниями.



Предприятия водного транспорта

Одними из важнейших предприятий, обеспечивающих функционирование водного транспорта страны, являются морские и речные порты. Основная задача портов – прием, хранение и перевалка грузов, доставленных морскими и речными судами на другие виды транспорта (железнодорожный, автомобильный) и в обратном направлении, перевозка пассажиров водным транспортом, а также комплексное обслуживание флота: бункеровка судов (заправка топливом и моторными маслами), снабжение водой и продовольствием, медицинское обслуживание, судоремонт.

Порты кроме главной функции – передачи грузов с берега на судно и обратно – выполняют целый ряд функций. Они обеспечивают обслуживание судов, производят судоремонт, перевозки грузов морскими и речными судами (имеющие собственный флот), добычу, транспортировку и реализацию нерудных строительных материалов и прочие.

Промышленные предприятия водного транспорта осуществляют постройку, ремонт и техническое обслуживание судов, то есть выполняют техническую подготовку основной эксплуатационной деятельности на водном транспорте.

Транспортная отрасль России является одной из самых зависимых от состояния экономической ситуации как внутри страны, так и во всем мире. На грузооборот всех видов транспорта большое влияние оказывают размещение производительных сил, освоение

природных богатств в новых районах, развитие промышленного и сельскохозяйственного производства, капитального строительства и товарооборота в стране.

Рентабельность перевозок речным транспортом продолжает оставаться ниже процентной ставки, установленной Центральным банком России. Если в 2007–2008 годах средняя рентабельность отрасли речного транспорта составляла 15–20 %, то теперь она опустилась до 5–11 %, что снижает привлекательность таких предприятий для инвесторов. В среднем рентабельность перевозок на внутреннем водном транспорте в 2013 г. составила около 5 %, грузовых перевозок – 7,4 %, при этом перевозки пассажиров убыточны. Доля нерентабельных предприятий речного транспорта достигает около 30 % от общего их числа [5].

Развитие судоходства по рекам, водохранилищам, каналам и эффективность деятельности предприятий внутреннего водного транспорта во многом зависит от пропускной способности внутренних водных путей, их качественных параметров, эффективности судоходных гидротехнических сооружений, оборудованности причалов. Существуют так называемые «узкие места» на внутренних водных путях, которые ограничивают судоходство. Это в наибольшей степени ощущается в европейской части России, где движение речных судов наиболее интенсивно. Только в Единой глубоководной системе всего насчитывается 4,9 тысячи километров проблемных участков, которые замедляют движение судов (простои в ожидании шлюзования, несоблюдение гарантированных глубин, неудовлетворительное состояние гидротехнических сооружений).

Предприятия водного транспорта отличаются от значительного числа других предприятий и организаций прочих отраслей народного хозяйства сезонным характером основной эксплуатационной деятельности. В период летней навигации предприятия получают большую часть доходов, что оказывает сильное влияние на их финансовые результаты.

В период летней навигации происходит поступление большей части выручки предприятия, поэтому в период между навигациями (1 и 4 кварталы) у предприятий внутреннего водного транспорта расходы, как правило, превышают величину доходов, что в итоге приводит к отрицательным финансовым результатам за эти отчетные периоды. Так, речные порты с мая по октябрь получают более 80 % от годового объема доходов, в том числе более 75 % доходов от погрузо-разгрузочных работ (ПРР) и более 95 % доходов от перевозок.

В связи с этим предприятиям приходится использовать это время максимально для выполнения договоров по доставке грузов и искать пути более эффективного использования материальных, кадровых и временных ресурсов.

Порты, в отличие от, например, судоходных компаний, имеют преимущество: они могут продолжать осуществлять хозяйственную деятельность круглый год, выполняя работы или оказывая услуги, не связанные с перевозками водным транспортом. Это такие услуги, как хранение разных видов грузов, производство погрузо-разгрузочных работ при отправлении грузов автомобильным и железнодорожным транспортом, реализация добытых за навигационный период нерудных строительных материалов (песка, гравия, песчано-гравийной смеси) и пр.

Как видим, речные порты осуществляют множество разнообразных видов деятельности. Среди основных направлений деятельности речных портов можно выделить два: услуги и производство. К производственной деятельности порта относится добыча нерудных строительных материалов (песка, гравия, песчано-гравийной смеси).

Услуги, предоставляемые портом, Н. С. Кистенева [8] подразделяет на следующие категории: транспортные, по комплексному обслуживанию флота, арендные, торгово-посреднические.

В данной классификации под транспортными услугами понимаются грузовые и пассажирские перевозки, погрузо-разгрузочные работы, а также услуги, связанные непосредственно с ними, например, зачистка вагонов после выгрузки грузов, хранение груза, оформление транспортных документов.

В отдельную группу выделены услуги по комплексному обслуживанию флота. Комплексное обслуживание флота (КОФ) осуществляется круглосуточно в течение всего навигационного периода, не зависит от принадлежности судов различным пароходствам и судоходным компаниям и подразделяется на портово-эксплуатационное, береговое техническое и ремонт во время навигации.

Портово-эксплуатационное обслуживание выполняется соответствующими подразделениями порта (участки КОФ), береговое техническое обслуживание осуществляется береговыми производственными участками (БПУ), навигационное обслуживание – диспетчерской порта и подразделениями связи (техническое обслуживание радионавигационного оборудования), ремонт во время навигации производится судоремонтными предприятиями. Все подразделения, связанные с выполнением заявок судов по КОФ, организуют свою работу в соответствии с указаниями диспетчерской по комплексному обслуживанию флота. К услугам КОФ, оказываемым в портах, относятся бункеровка (снабжение топливом и маслом), снабжение питьевой водой, сбор хозяйственно-фекальных вод, подсланевых вод, сухого мусора, выполнение мелкого навигационного ремонта флота, оказание первой медицинской помощи.

К арендным услугам можно отнести предоставление в период навигации в аренду пассажирских и грузовых судов вместе с их экипажами, сдачу незанятых складских и офисных помещений. Торгово-посреднические услуги представляют собой реализацию нерудных строительных материалов.

Эту классификацию услуг можно дополнить категорией услуг вспомогательных подразделений речного порта, которые оказываются сторонним организациям.

Также среди направлений деятельности речных портов можно выделить те, которые не относятся к основной деятельности предприятий речного транспорта: услуги и торговля (оптовая и розничная), никак не связанные с выполнением перегрузочных работ или осуществлением перевозок.

Все услуги, предоставляемые предприятиями речного транспорта, можно по признаку сезонности разделить на следующие виды [8; 9]:

– услуги навигационного цикла;

– услуги межнавигационного цикла;

– услуги постоянного круглогодичного спроса.

Для речного порта к услугам навигационного цикла будут относиться производство ПРР по перемещению грузов с речных судов на наземные виды транспорта (железнодорожный, автомобильный) и в обратном направлении, осуществление перевозок грузов и пассажиров речным транспортом, комплексное обслуживание флота. Также в период летней навигации осуществляется добыча нерудных строительных материалов и производство тральных и дноуглубительных работ.

К услугам межнавигационного цикла относят производство ПРР при отправлении грузов автомобильным и железнодорожным транспортом, реализация добытых за навигационный период нерудных строительных материалов (песка, гравия, песчано-гравийной смеси).

К услугам постоянного круглогодичного спроса относятся следующие: хранение разных видов грузов, оказание услуг вспомогательными подразделениями предприятия (например, перевозка грузов автотранспортом, услуги электроцеха).

Особенность внутреннего водного транспорта, как и всей транспортной отрасли, заключается в том, что хотя транспорт не создает материальных ценностей, он активно участвует в процессе их производства и доставляет продукты производства к потребителям. Осуществляется перевозка продуктов труда (готовой продукции, сырья, полуфабрикатов и т. п.) с одного предприятия на другое и из мест производства в пункты потребления.

Продукцией транспортных предприятий, в отличие от предприятий промышленности, является услуга (по перемещению грузов и пассажиров), она не имеет материально-

вещественной формы, ее невозможно накапливать на складах в виде готовой продукции, так как процесс производства и потребления совершаются одновременно. Ввиду того, что предприятия водного транспорта не осуществляют выпуск готовой продукции, складывается особая структура себестоимости: отсутствуют сырье и основные материалы, а наибольший удельный вес в итоге занимают затраты на оплату труда и топливо. Например, на предприятии внутреннего водного транспорта ОАО «Лесосибирский порт» в структуре затрат наибольшую долю занимают затраты на оплату труда (около 50 %), на втором месте – материальные затраты (около 20–22 %). Материальные затраты включают в себя затраты на материалы, топливные и энергетические ресурсы, услуги производственного характера сторонних организаций. Топливо в материальных затратах составляет значительную долю – более 45 %.

В настоящее время организации внутреннего водного транспорта функционируют в таких условиях, когда рост доходной ставки от перевозок и осуществления ПРР ограничен рядом факторов: конкуренцией, государственными мерами по контролю за тарифной политикой, уменьшением возможностей по формированию грузовой базы. Например, большая часть речных портов Центрального района, кроме Москвы и Санкт-Петербурга, работает исключительно на собственных грузах, то есть, это предприятия, которые сами добывают, перерабатывают и перевозят нерудно-строительные материалы (песок, щебень, песчано-гравийную смесь). Сюда практически не заходит посторонний флот, и нет грузов сторонних организаций, которые бы перерабатывались в порту.

Поэтому при таких условиях самым значимым резервом повышения эффективности деятельности предприятий речного транспорта является экономия затрат (снижение себестоимости перевозок и погрузо-разгрузочных работ).

Кроме того, постоянная конкуренция и изменчивость рыночной ситуации подталкивают предприятие к необходимости своевременно реагировать на изменяющиеся внешние условия, эффективно используя имеющиеся в распоряжении внутренние ресурсы (трудовые, материальные, финансовые и прочие). Улучшая эффективность использования производственных фондов, трудовых ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, предприятие добивается увеличения прибыли за счет снижения себестоимости продукции, работ или услуг. В этом случае управленческий учет может облегчить контроль руководства предприятий водного транспорта за эффективностью использования ресурсов и величиной себестоимости производства продукции, работ, услуг, помочь выявить резервы ее снижения.

В настоящее время в организациях внутреннего водного транспорта применяются отдельные фрагменты управленческого учета, но отсутствует комплексная его система, ориентированная на отраслевую специфику. А. А. Абрамов и И. Э. Гурр [3], В. Д. Мухарь [7] и В. В. Крайнова [4] выделяют особенности деятельности предприятий внутреннего водного транспорта, которые влияют на организацию системы управленческого учета.

На основе сказанного выше и особенностей, выделенных данными авторами, можно перечислить следующие особенности деятельности предприятий внутреннего водного транспорта.

1. Осуществление производственного процесса одновременно с потреблением работ и услуг, где процесс производства и потребления слиты воедино.

2. Сезонный характер основной эксплуатационной деятельности. Отрицательный финансовый результат деятельности предприятия за первый и четвертый кварталы.

3. Зависимость объемов работ, услуг от природно-географических факторов, состояния внутренних водных путей, гидротехнических сооружений, портового оборудования, ремонтной базы.

4. Многообразие видов деятельности: перевозка грузов и пассажиров, перегрузочные работы, транспортно-экспедиционное обслуживание, добыча и поставка нерудных строительных материалов, комплексное обслуживание флота, деятельность вспомогательных производств и др.

5. Наибольший удельный вес в себестоимости занимают заработная плата и топливо.

6. Низкая рентабельность деятельности предприятий внутреннего водного транспорта.

7. Несовпадение объектов учета и объектов калькуляции, применяется многоступенчатое распределения косвенных расходов (между видами деятельности, видами перевозок, работ и услуг).

Выявленные особенности хозяйственной деятельности предприятий внутреннего водного транспорта необходимо учитывать при выборе и разработке элементов управленческого учета для конкретного предприятия (см. таблицу).

Влияние отраслевых особенностей деятельности предприятий внутреннего водного транспорта на организацию управленческого учета

Отраслевая особенность	Влияние на организацию управленческого учета
Производственный процесс совершается одновременно с потреблением работ и услуг, процесс производства и потребления слиты воедино	При планировании деятельности в бюджете материальных затрат отсутствует сырье и основные материалы. Материальные затраты включают в себя затраты на материалы, топливные и энергетические ресурсы, услуги производственного характера сторонних организаций
Сезонный характер основной эксплуатационной деятельности. Отрицательный финансовый результат деятельности предприятия за первый и четвертый кварталы	Необходимость контроля за величиной затрат с целью более эффективного использования ресурсов и выявления резервов снижения себестоимости. Составление бюджетов (операционного и финансового) с учетом сезонности и выявление отклонений от планируемых доходов и расходов с целью осуществления контроля за затратами и устранения перерасходов, обнаружения факторов, влияющих на финансовые результаты деятельности предприятия. Необходимо организовать систему внутренней отчетности для контроля за доходами и расходами предприятия с целью принятия своевременных решений по регулированию затратами и предотвращению убытков
Зависимость объемов работ, услуг от природно-географических факторов, состояния внутренних водных путей, гидротехнических сооружений, портового оборудования, ремонтной базы	Составление гибких бюджетов, которые предусматривают несколько альтернативных вариантов при разных объемах реализации продукции, работ, услуг
Многообразие видов деятельности: перевозка грузов и пассажиров, перегрузочные работы, транспортно-экспедиционное обслуживание, добыча и поставка нерудных строительных материалов, комплексное обслуживание флота, деятельность вспомогательных производств и др.	Осуществление планирования и анализа по каждому виду деятельности для оценки их эффективности. Необходимо разработать показатели эффективности для каждого вида деятельности: перевозки, погрузо-разгрузочные работы, работы вспомогательных подразделений и пр. Возможно применение сбалансированной системы показателей. Использование системы «Директ-костинг» для выявления маржинального дохода по каждому виду работ и услуг
Наибольший удельный вес в себестоимости занимают заработная плата и топливо	Необходимость составления отдельных бюджетов по топливу и заработной плате и их анализ для улучшения контроля данных затрат и регулирования их величины
Низкая рентабельность деятельности предприятий внутреннего водного транспорта	Составление бюджетов (операционного и финансового) и выявление отклонений с целью контроля за величиной затрат и более эффективного использования ресурсов, выявления резервов снижения себестоимости

Окончпние таблицы

Отраслевая особенность	Влияние на организацию управленческого учета
Несовпадение объектов учета и объектов калькуляции, применяется многоступенчатое распределение косвенных расходов (между видами деятельности, видами перевозок, работ и услуг)	Учет в разрезе мест возникновения затрат. Для облегчения расчета себестоимости и уменьшения операций с косвенными затратами целесообразно находить производственную себестоимость, а общехозяйственные затраты списывать общей суммой на финансовый результат периода. Также можно использовать систему «Директ-костинг»

Для внутреннего водного транспорта в отраслевых инструкциях [1; 2] закреплено требование к расчету полной себестоимости. Но для целей управленческого учета организация может рассчитывать производственную или усеченную себестоимость для облегчения расчетов. При этом введение системы «Директ-костинг» на предприятии требует больших затрат, чем переход от расчета полной себестоимости к расчету производственной себестоимости, так как для этого необходимо обоснованное деление затрат на переменные и постоянные.

В ряде работ, например В. В. Крайновой [6], предлагается использовать систему «Директ-костинг» на предприятиях внутреннего водного транспорта. Руководству предприятия в первую очередь необходимо решить, приведет ли использование данной системы учета затрат к значительному результату. Система «Директ-костинг» в большей степени применяется производственными предприятиями, которые производят продукцию, и предприятиям, которые могут в определенной степени воздействовать на величину спроса на свою продукцию (через рекламу и поиск новых клиентов).

Предприятия внутреннего водного транспорта имеют относительно ограниченные возможности по регулированию своего объема продаж и привлечению грузов. Обычно предприятие (пароходство, порт) осуществляет заключение договоров с клиентами перед началом навигации, но точные объемы грузов и сроки их прибытия становятся известны только в навигационный период. Поэтому достаточно сложно заранее спланировать объем работ и услуг, так как обычно известны только объемы работ для основных, постоянных клиентов.

Таким образом, выявленные отраслевые особенности деятельности предприятий внутреннего водного транспорта требуют организацию учета затрат по местам возникновения, существует необходимость бюджетирования (составление гибких бюджетов), выявления и анализа отклонений и составления внутренней отчетности. Также необходимо разработать показатели эффективности для каждого вида деятельности предприятия. Для облегчения расчетов в управленческом учете рекомендуется находить производственную себестоимость, а если это является целесообразным, использовать систему «Директ-костинг» и рассчитывать усеченную себестоимость продукции, работ, услуг.

Библиографические ссылки

1. Отраслевая инструкция по составу затрат и калькуляции себестоимости работ и услуг предприятий основной деятельности речного транспорта [Электронный ресурс] : утв. Минтрансом РФ 8 марта 1993 г. № ВА-6/152. Доступ из справ.-правовой системы «Закон-Прост». URL: http://www.zakonprost.ru/content/base/41797 (дата обращения: 16.10.2016).

2. Отраслевая инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на промышленных предприятиях речного транспорта [Электронный ресурс] : утв. Минтрансом РФ 26.07.1994 № ВА-6/256. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_142893/ (дата обращения: 16.10.2016).

3. Абрамов А. А., Гурр И. Э. Один из подходов к формированию показателей стратегического управленческого учета на предприятиях водного транспорта // Социально-экономические явления и процессы. 2014. № 2 (60). С. 7–13.

4. Крайнова В. В. Обоснование направлений развития внутреннего контроля в организациях внутреннего водного транспорта // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 46 (340). С. 2–16.

5. Крайнова В. В. О подсистеме стратегического управленческого учета в учетно-аналитическом контуре судоходных компаний // Речной транспорт (XXI век). 2015. № 2 (73). С. 44–50.

6. Крайнова В. В. Совершенствование систем калькулирования себестоимости перевозок в управленческом учете судоходных компаний // Вестник гос. ун-та морского и речного флота им. адмирала С. О. Макарова. 2015. № 2 (30). С. 171–178.

7. Мухарь В. Д. Классификация, методы учета затрат и калькулирования себестоимости в организациях внутреннего водного транспорта // Вестник гос. ун-та морского и речного флота им. адмирала С. О. Макарова. 2009. Вып. № 4. С. 118–123.

8. Кистенева Н. С. Сервисная деятельность речных портов с учетом фактора сезонности [Электронный ресурс] : дис. … канд. эконом. наук. URL: http://economy-lib.com/servisnaya-deyatelnost-rechnyh-portov-s-uchetom-faktora-sezonnosti (дата обращения: 03.04.2016).

9. Синицын А. В. Учет и анализ деятельности предприятий речного транспорта [Электронный ресурс] : дис. … канд. эконом. наук. URL: http://economy-lib.com/uchet-i-analiz-deyatelnosti-predpriyatiy-rechnogo-transporta (дата обращения: 03.04.2016).

© Белоногова М. М., 2016

УДК 657

Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики
Вып. 17. С. 24–29

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ТАМОЖЕННЫХ ПЛАТЕЖЕЙ ПРИ ЭКСПОРТЕ ТОВАРОВ

П. В. Ворс, И. В. Филько

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

Рассмотрены особенности учета таможенных платежей при экспорте товаров в организации. Изучены понятие «внешнеэкономическая деятельность», понятие «таможенные платежи», виды таможенных платежей, необходимость взимания таможенных платежей при перемещении товаров и транспортных средств через таможенную границу Таможенного союза. Проведен анализ учета таможенных платежей при экспорте товаров. Выявлены особенности, возникающие при ведении бухгалтерского учета экспортных операций. Определено, как эти особенности влияют на работу организации (предприятия) в целом.

Ключевые слова: таможенные органы, таможенные платежи, внешнеэкономическая деятельность, экспорт, импорт, налог.

ACCOUNTING FEATURES OF CUSTOMS PAYMENTS FOR EXPORTED GOODS

P. V. Vors, I. V. Filko

Reshetnev Siberian State Aerospace University
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The aim of the present study was to consider accounting features of customs payments for exported goods. This paper studies the determinations of foreign economic activity and customs payments, types of customs payments, necessity the collection of customs duties moving through the customs border of the Customs Union. Analyzed the customs payments account at exporting goods, revealed the features accounting of export operations and its influence to the organization (the enterprise) as a whole.

Keywords: customs, customs payments, foreign economic activity, export, import, tax.

Развитие внешнеторговых связей России и интеграция ее в мировую экономику позволили многим российским организациям (предприятиям) участвовать в международном экономическом сотрудничестве, то есть осуществлять внешнеторговую деятельность.

Государственное регулирование внешнеторговой деятельности реализуется в соответствии с международными договорами России Федеральным законом от 8 декабря 2003 г. № 164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности», а также другими федеральными законами и иными нормативными правовыми актами посредством таможенно-тарифного регулирования, нетарифного регулирования, запретов и ограничений внешней торговли услугами и интеллектуальной собственностью, а также мерами экономического и административного характера, способствующими развитию внешнеторговой деятельности [3].

Эти меры устанавливаются в целях регулирования внешней торговли, в том числе для защиты внутреннего рынка и стимулирования прогрессивных структурных изменений в экономике страны. В современных условиях наглядный пример – введение санкций как при ввозе, так и при вывозе товаров в (из) России.

Для эффективного ведения внешнеэкономической деятельности в организациях (предприятиях) нужна грамотно выстроенная система бухгалтерского учета внешнеторговых операций.

Для рассмотрения системы бухгалтерского учета необходимо ознакомится с понятием таможенных платежей, видами таможенных платежей, потребностью взимания таможенных платежей, а также понятием внешнеэкономической деятельности.

Внешнеэкономическая деятельность является основой организации международных торговых отношений и представляет собой совокупность отраслей, подотраслей, предприятий и организаций любых форм собственности, производящих и реализующих экспортные ресурсы различных видов, потребляющих импортные товары и услуги [10].

При торговых отношениях с иностранными компаниями организация (предприятие) производит обязательные платежи, взимаемые таможенными органами в связи с перемещением товаров и транспортных средств через таможенную границу Таможенного союза, так называемые таможенные платежи.

Статьей 70 Таможенного кодекса Таможенного союза установлены следующие виды таможенных платежей (см. рисунок):

1) ввозная таможенная пошлина;

2) вывозная таможенная пошлина;

3) налог на добавленную стоимость (НДС), взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Таможенного союза;

4) акциз (акцизы), взимаемый (взимаемые) при ввозе товаров на таможенную территорию Таможенного союза;

5) таможенные сборы [1].

Виды таможенных платежей

Взимание таможенных платежей является обязательным условием при перемещении товаров и транспортных средств через таможенную границу Таможенного союза, которое определено решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС от 27.11.2009 № 17 «Договор о Таможенном кодексе Таможенного союза» [1, приложение].

Единую таможенную территорию Таможенного союза составляют территории Республики Армения, Республики Беларусь, Республики Казахстан, Кыргызской Республики и Российской Федерации.

Работа предприятий на международных рынках, с одной стороны, свидетельствует о признании их деятельности, видов продукции (работ, услуг), с другой стороны – валютный, таможенный, налоговый контроль внешнеторговых операций создает дополнительные барьеры их деятельности, особенно для малого и среднего бизнеса.

Отношения с таможенными органами по уплате таможенных платежей представляют особый объект учета, возникающий только при внешнеэкономических операциях. Компетентность бухгалтерской службы в вопросах таможенного законодательства является залогом правильной и своевременной организации учета расчетов с таможенными органами, качественное ведение учетной политики на предприятиях, осуществляющих внешнеторговую деятельность, позволяет избежать искажений при формировании бухгалтерской и налоговой отчетности, что благоприятно отразится на деятельности организации (предприятия) в целом.

С учетом применения таможенной процедуры, кода товара по ТНВЭД Таможенного союза, мер тарифного регулирования и нетарифного регулирования при ввозе товаров (импорте) взимаются ввозная таможенная пошлина, налог на добавленную стоимость, акциз и таможенные сборы, а при вывозе товаров (экспорте) – вывозная таможенная пошлина и таможенные сборы.

Рассмотрим особенности учета внешнеэкономических операций при экспорте товаров (услуг, работ).

Статьей 212 Таможенного кодекса Таможенного союза определено, что экспорт – это таможенная процедура, при которой товары вывозятся за пределы таможенной территории Таможенного союза и предназначаются для постоянного нахождения за ее пределами [1].

Основными направлениями учета внешнеэкономической деятельности при помещении товаров под таможенную процедуру экспорта является учет валютных и экспортных операций.

Экспорт товаров осуществляется на основании заключенных контрактов на поставку (продажу) товаров. Оплата по таким контрактам может совершаться в различных видах

валют. Поэтому в бухгалтерском учете необходимо соблюдать определенный порядок: синтетический учет должен вестись в рублях, а аналитический учет – сразу в двух единицах измерения: в иностранной валюте и в рублях по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату совершения бухгалтерской операции.

Контракт с иностранными покупателями и заказчиками может заключаться непосредственно российским предприятием от своего имени. Внешнеторговая сделка также может осуществляться через посредника, с которым заключается договор комиссии.

Основные различия заключаются в системе перехода права собственности на вывозимый товар, в распределении расходов по приобретению (производству) вывозимого товара, а также в осуществлении расчетных операций с иностранными покупателями. Это относится к базисным условиям поставки, которые в обязательном порядке прописываются во внешнеторговых контрактах.

Базисные условия поставки определены Правилами Инкотермс, которые содержат общепринятые на международном уровне определения и толкования наиболее широко распространенных коммерческих условий. Они являются стандартом международного бизнеса, четко разъясняют обязанности продавца и покупателя, распределение расходов и рисков, связанных с поставкой товаров от продавца к покупателю.

В этой связи при ведении бухгалтерского учета экспортных операций следует четко определять момент перехода права собственности на вывозимый товар с тем, чтобы своевременно принять его к учету [7].

Также, в целях избежания искажений в учете и отчетности, что в итоге может привести к убыткам предприятия, при заключении контрактов необходимо проведение в том числе и бухгалтерской экспертизы: согласование важнейших статей внешнеторговых контрактов как формы и порядка расчетов, штрафных санкций, порядка приемки товара по количеству и качеству, валютных оговорок, порядка перехода права собственности и т. д.

В связи с этим основная задача при учете экспортных операций – это правильное отражение выручки от продажи экспортных товаров, достоверность формирования финансового результата от экспортных сделок.

Порядок ведения бухгалтерского учета экспортных торговых операций, согласно ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», утвержденному приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н, Федеральному закону от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», устанавливается самой организацией (предприятием) в приказе об учетной политике и существенно зависит от условий внешнеторговых контрактов, от форм расчетов с иностранными покупателями, применяемых на предприятии, а также от формы выхода российского поставщика экспортного товара на международный рынок самостоятельно либо через посредника [2; 4].

В учетной политики организации должен быть зафиксирован порядок ведения раздельного учета затрат на производство продукции на экспорт и затрат на производство продукции для внутреннего рынка.

Бухгалтерский учет товаров, помещенных под таможенную процедуру экспорта, ведется аналогично учету товаров, закупаемых для их продажи на внутреннем рынке.

До наступления момента перехода права собственности отгруженный на экспорт товар должен находиться на балансе участника внешнеэкономической деятельности и учитываться экспортером на счете 45 «Товары отгруженные». Для отражения в учете дохода от продажи экспортных товаров важен момент перехода права собственности на товар от продавца к покупателю, и момент перехода права собственности должен быть определен обязательно.

Операции по продаже товара для отражения в бухгалтерском учете подтверждаются документально переход права собственности на этот товар к покупателю. Этим подтверждением выступают различные первичные документы: контракт (договор), товарные накладные, акты приема-передачи и т. д. [8, с. 262–266].

Для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с внешнеэкономической деятельностью организации (предприятия), а также для определения экономического итога хозяйственной деятельности организации (предприятия) по ним предназначен счет 90 «Продажи», субсчет 90-1 «Выручка». Доход, полученный по экспортному контракту, пересчитывается в соответствии с законодательством для целей бухгалтерского учета в рубли на дату перехода права собственности по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на эту дату [5].

Задолженность покупателя за отгруженный товар пересчитывается в рубли по курсу Центрального банка РФ на каждую отчетную дату, а также на дату погашения задолженности.

В зависимости от условий поставки, предусмотренных контрактом (договором), у организации (предприятия), экспортирующей товар, могут возникнуть расходы, связанные с перевозкой (транспортировкой) товара, в рублях и иностранной валюте как на территории Российской Федерации, так и за ее пределами. Такие расходы учитываются на счете 44 «Расходы на продажу» [6, с. 66–72].

Учет расчетов с бюджетом по экспортным таможенным пошлинам ведется на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам», к которому могут быть открыты субсчета. Таможенные платежи уплачиваются от контрактной стоимости товара. На основании выписки банка с расчетного счета или валютного счета составляется проводка по уплате таможенной пошлины: Дебет счета 68.7 «Расчеты с бюджетом по вывозным таможенным пошлинам» Кредит счета 51 «Расчетные счета» [9].

Экспортер обязан также в составе таможенных платежей уплатить таможенные сборы за таможенное оформление. Учет расчетов с таможенным органом по сборам ведется на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Вариантов учета много, каждая организация (предприятие) имеет свою специфику расходов, и свой объем таможенных платежей. Нормативная база позволяет самостоятельно организации (предприятию) закреплять учетную политику и правильно систематизировать учет таможенных платежей.

Итак, при ведении бухгалтерского учета экспортных операций следует учитывать особенности заключения внешнеэкономической сделки, отраженные в контракте, вид валюты при оплате по контракту, вид деятельности организации (предприятия), условия поставки, при перемещении экспортируемых товаров по территории Таможенного союза и за его пределами, объем оплаченных платежей.

Оптимально учитывая все особенности учета таможенных платежей, проводя анализ экономической эффективности внешнеторговой деятельности организации (предприятия), появляется возможность правильного и качественного учета экспортных операций, что позволит организации (предприятию), занимающейся внешнеэкономической деятельностью, избежать искажений при формировании бухгалтерской и налоговой отчетности и в конечном итоге снизить риски возникновения налоговых и административных последствий.

Библиографические ссылки

1. Решение Межгосударственного Совета ЕврАзЭС от 27.11.2009 № 17 [Электронный ресурс] : договор о Таможенном кодексе Таможенного союза. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

3. Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 08.12.2003 № 164-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

4. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению [Электронный ресурс] : приказ Минфина Российской Федерации от 31.10.2000 г. № 94н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

5. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 (утв. Приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н) [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

6. Бухгалтерский и налоговый учет внешнеэкономической деятельности коммерческих организаций / М. Г. Леонтьев, Л. З. Миллер, Е. В. Леонтьева, М. В. Табакова. СПб. : СПбГУЭФ, 2010. С. 66–72.

7. Климова М. А. Бухгалтерский учет и налогообложение экспортно-импортных операций [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

8. Парасоцкая Н. Учет расчетов по налогам и таможенным платежам по импортным операциям // Ресурсы информации снабжения конкуренции. 2013. № 4. С. 262–266.

9. Корнеева Т. А. Учет экспортных операций в малых и средних предприятиях : практ. пособие. Самара : Самарск. гос. ун-т, 2012. 90 с.

10. Овсийчук М. Ф., Дудукалова Г. Н. Особенности организации и методологии внутрихозяйственного контроля системы бизнес-процессов в экономических субъектах // Аудит и финансовый анализ. 2010. № 14. С. 288–293.

© Ворс П. В., Филько И. В., 2016

УДК 657.6

Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики
Вып. 17. С. 29–33

МЕТОДЫ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ В СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

А. И. Гришаева

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

Рассматриваются особенности деятельности строительной организации, а также цели и задачи аудиторской проверки материально-производственных запасов, существующие методы проведения аудита. В результате изучения информации по вопросам проведения аудита были выявлены основные направления аудиторской проверки материально-производственных запасов в строительстве и предложены рекомендации для более эффективной аудиторской проверки учета МПЗ на строительном предприятии.

Ключевые слова: материально-производственные запасы, товарно-материальные ценности, контроль, аудиторская проверка, аудитор, методики проведения аудита.

INVENTORY AUDIT METHODS AT CONSTRUCTION ORGANIZATIONS

A. I. Grishaeva

Reshetnev Siberian State Aerospace University
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

Considered the features of the construction organization, problems and tasks of inventory audit, existing audit methods. A result of studying on the audit information identified the main

directions of the construction inventory audit and proposed recommendations for a more effective audit of the inventory accounting at the construction enterprises.

Keywords: inventory, inventory, control, audit, auditor, methods of auditing.

Материально-производственные запасы являются наиболее существенной частью активов предприятия. Они занимают превалирующую позицию в строении расходов предприятий многообразных сфер деятельности, а их учет и оценка влияют на результаты хозяйственной деятельности предприятия и на раскрытие информации о его финансовом положении [1].

Строительство – это специфическая отрасль, которая работает на долгосрочную перспективу, требует значительных первичных инвестиций и связана с созданием недвижимости.

Одним из сложных участков учетной работы является организация материального учета. В строительных организациях номенклатура материальных ценностей определяется десятками тысяч наименований, а более 30 % всей управленческой информации составляют данные по учету производственных запасов. В связи с этим возникает масса вопросов по организации учета и контроля за движением, сохранностью и использованием материальных ценностей [2].

Достаточность материально-производственных запасов в конкретный момент времени имеет большое значение для обеспечения финансовой устойчивости строительной организации.

Условиями договора строительного подряда предусматриваются разные способы обеспечения строительства материалами и оборудованием.

1. Подрядчик может полностью взять на себя обязанности по обеспечению строительства материальным ресурсами. В этом случае организация самостоятельно приобретает строительные материалы, конструкции, оборудование и использует их при производстве работ. Стоимость материалов включается в акты приемки выполненных работ (например, форма № КС-2) в соответствии со сметой на строительство [2].

2. Строительство может частично обеспечиваться материалами и оборудованием заказчиком-застройщиком с дальнейшим уменьшением стоимости строительно-монтажных работ на сумму предоставленных материалов. В этом случае к договору строительного подряда оформляется спецификация материалов, поставляемых заказчиком. Подрядчик принимает от заказчика материальные ценности по соответствующим передаточным документам (накладным на отпуск, актам и др.). Полученные материальные ценности принимаются подрядчиком к учету и списываются на производство в установленном порядке. Стоимость материалов, поставленных заказчиком, удерживается последним при расчетах с подрядчиком за выполненные работы. Удержанная сумма показывается в справках (форма № КС-3) и в счетах, оформленных подрядчиком [2].

3. Подрядчик может использовать при производстве работ только давальческие материалы заказчика, т. е. материалы, которые заказчик передает подрядчику в переработку без оплаты их стоимости. В этом случае подрядчик принимает полученные давальческие материалы на забалансовый учет, так как эти материалы остаются в собственности заказчика [2].

По мере использования материалов при строительстве подрядчик снимает их стоимость с забалансового учета и представляет заказчику акт на списание. На основании этого акта заказчик включает стоимость использованных при строительстве материалов в состав капитальных затрат по статье «Строительно-монтажные работы».

Однако все эти способы позволяют обеспечить точный учет и контроль за движением МПЗ при условии своевременного оформления первичных документов, что часто не соблюдается строительными организациями в силу разных причин.

Аудит производственных запасов – один из наиболее сложных участков учетной работы, поскольку связан с огромным объемом проверяемых данных.

Аудит в строительстве осложнен тем, что одна строительная организация часто располагает строительными площадками, расположенными в разных городах, а иногда

и регионах, поэтому передвижение аудитора с целью проверить состояние дел на той или иной площадке отнимет немало времени.

Если материально-производственные запасы размещены в нескольких местах, то аудитор должен определить, где его присутствие особенно важно. Установить это он может на основе анализа существенности, принимая во внимание как количественные, так и качественные характеристики уровня существенности. Например, если на каком-то складе или объекте строительства окажется, что система внутреннего контроля, в отличие от всех остальных складов, не организована должным образом, то, несмотря на количественную несущественность материально-производственных запасов, хранящихся на этом участке, аудитор может принять решение о проведении инвентаризации именно на этом складе [3].

Аудиторская проверка учета материально-производственных запасов, даже проведенная по стандартной методике, не учитывающей специфику строительной организации, позволяет обнаружить все имеющиеся в учете ошибки. Однако необходимо признать, что на качестве ее результатов и осуществленных трудозатратах существенным образом отражаются используемые в процессе аудита методики и методы получения аудиторских доказательств.

Целесообразность применения тех или иных методов проведения аудита определяется с учетом следующих условий [4]:

– насколько выбранный метод аудита позволяет достичь целей, поставленных на данном этапе аудиторской проверки;

– наличие у аудитора достаточных навыков и опыта для применения выбранного метода;

– доступность материалов, на основе которых проводится аудиторская проверка, а также того, насколько их качество позволяет применить выбранный метод аудита;

– является ли применение выбранного метода экономически оправданным (эффект от его применения должен превышать необходимые затраты и усилия);

– будет ли обеспечена достоверность заключения, полученного по результатам применения данного метода аудита.

На выбор методов аудита МПЗ в строительстве могут повлиять различные факторы:

– большая номенклатура строительных материалов;

– возникновение естественной убыли сырья и материалов при их транспортировке;

– появление недостач и хищений материалов на складах, строительных площадках, при транспортировке;

– влияние погодных условий на состояние строительных материалов;

– удаленность строительных объектов от основной базы;

– использование норм расходов строительных материалов;

– длительность операционного цикла;

– полная материальная ответственность исполнителей работ, кладовщиков;

– использование специфических форм первичных документов, отчетности и другие.

Понимая данную проблему, аудиторы уделяют серьезное внимание подбору наиболее подходящих для каждого конкретного случая методов и поиску новых методов проверки.

Так, в работах В. В. Немченко [5], Н. Т. Белухи [6], Б. Ф. Усач [7], А. А. Евдокимовой и И. Н. Пашкиной [8] и др. достаточно подробно описаны разнообразные методы аудита, демонстрирующие на практике хорошие результаты.

В частности, В. В. Немченко [5] делает акцент на проведение фактического, документального, расчетно-аналитического контроля, выполнение аналитических тестов, сканирование и экспертную оценку полученных результатов (см. рисунок).

Некоторые авторы, например, Н. Т. Белуха [6, с. 304–320] и Б. Ф. Усач [7], предлагают использовать при аудите органолептические, расчетно-аналитические, документальные и другие методы. При этом Б. Ф. Усач также отмечает возможность использования общенаучных методов, считая, что они могут быть полезны при проведении аудита [7]. В частности, к наиболее эффективным общенаучным методам аудита материально-производственных запасов многие авторы относят следующие:

– по мнению Л. В. Сотниковой и Н. В. Савиной, эффективность аудита в строительных организациях будет намного выше, если рассматривать не изменения отдельных статей баланса в сравнении с изменениями других связанных с ним статей, как рекомендовано стандартом «Аналитические процедуры», а обороты – по корреспондирующим счетам, и выявлять по ним абсолютные отклонения [9, с. 126–144]. Данная точка зрения обоснована тем, что однонаправленная динамика показателей не может означать, что исследуемый раздел отчетности является недостоверным;

– Г. И. Золотарева, С. В. Фесенко, И. В. Федоренко [10, с. 268–275] в описанной ими методике аудита заказчика-застройщика обращают внимание на необходимость учета специфики его деятельности и использовании нестандартных методов проверки для повышения ее качества.

Методы проведения аудиторской проверки, рекомендуемые В. В. Немченко [5]

Исследовав существующие методики аудита, а также специфику строительного производства в отношении материальных ресурсов, можно предложить дополнить данный перечень следующими методами, которые рекомендуется использовать для аудита МПЗ в строительстве:

1) выборочной инвентаризацией МПЗ на складах и объектах строительной организации, данная процедура позволит подтвердить фактическое наличие материальных ценностей;

2) встречной проверкой документов, предоставленных заказчиком-застройщиком в отношении материально-производственных запасов; это позволит выявить возможные искажения стоимости списанных материальных ценностей при выполнении работ подрядчиком (субподрядчиком);

3) встречной проверкой документов, предоставленных заказчику подрядчиком в отношении давальческих материалов заказчика с целью проверки, не включена ли их стоимость в акты приемки выполненных работ (форма № КС-2);

4) экспертизой проектов и сметной документации, проводимой с целью подтверждения необходимости приобретенного объема запасов, а также выявления необоснованного списания материально-производственных запасов;

5) экспертизой объемов и стоимости выполненных строительных работ, проводимой с целью выявления их реальной стоимости, которая позволит проанализировать и оценить обоснованность расхода материально-производственных запасов в процессе осуществления основной деятельности предприятия;

6) контрольно-аналитическими процедурами по проверке достоверности списания израсходованных материальных ресурсов и их соответствие сметной стоимости, учтенной в строительном проекте объектов капитального строительства;

7) калькуляцией материальных расходов на капитальное строительство, проверкой норм расхода материалов на строительных объектах;

8) инспектированием, что позволит убедиться в правильности организации учета МПЗ на объектах строительства, своевременности и полноте отражения фактов поступления и выбытия МПЗ в регистрах бухгалтерского учета.

Таким образом, выбор методов, при помощи которых целесообразно проводить аудит, целиком зависит от профессионального суждения аудитора, однако он должен при этом принимать во внимание специфику деятельности строительной организации, так как не все возможные методы аудиторской проверки в определенных условиях дают хорошие результаты. Ввиду того, что аудит материально-производственных запасов строительной организации связан с огромным объемом проверяемых данных для наиболее эффективного аудита, следует руководствоваться заранее подготовленными методиками и процедурами, учитывающими специфику как отдельного строительного предприятия, так и строительной сферы в целом.

В результате исследования были предложены рекомендации по проведению аудиторской проверки МПЗ в строительстве, основанные на существующих методиках и аудиторских процедурах. Можно предположить, что указанные рекомендации являются эффективными, поскольку ориентированы на особенности деятельности строительных предприятий.

Библиографические ссылки

1. Дружиловская Э. С. Бухгалтерский учет запасов // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 7. С. 16–25.

2. Антонова М. В. Особенности учета в строительной отрасли [Электронный ресурс]: Россия молодая : сб. материалов VII Всерос. науч.-практ. конф. молодых ученых с междунар. участием. Кемерово : Кузбасс. гос. технич. ун-т им. Т. Ф. Горбачева, 2015. URL: http://elibrary.ru/item.asp?id=24256171 (дата обращения: 01.11.2016)

3. Чуенков А. Е. Сущность и организация процесса аудита // Бухгалтерский учет, анализ и аудит. 2014. № 7–8. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

4. Заварихин Н. М., Потехина Ю. В. Методы аудита // Аудитор. 2005. № 7 [Электронный ресурс]. URL: http://gaap.ru/articles/metody_audita (дата обращения: 01.11.2016).

5. Немченко В. В. Аудит: основы государственного, независимого и внутреннего аудита. Киев : Центр учебной литературы, 2012. С. 173–180.

6. Белуха М. Т. Практический аудит. Киев : Знания, 2010. С. 304–320.

7. Усач Б. Ф. Методические рекомендации по аудиту материально-производственных запасов // Аудиторские ведомости. 2014. № 1. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

8. Евдокимова А. А., Пашкина И. Н. Аудит материально-производственных запасов // Российский налоговый курьер. 2013. № 15. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

9. Сотникова Л. В., Савина Н. В. Аудит в строительных организациях. М. : Юнити, 2012. С. 126–144.

10. Золотарева Г. И., Фесенко С. В., Федоренко И. В. Аудит заказчика-застройщика // Аудит и финансовый анализ. 2007. № 5. С. 268–275.

© Гришаева А. И., 2016

УДК 657.6

Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики
Вып. 17. С. 34–39

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА КРУГЛЫХ ЛЕСОМАТЕРИАЛОВ

А. С. Долгих

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

Раскрываются проблемы, связанные с организацией учета круглых лесоматериалов. Формирование информации о количестве и качестве лесоматериалов, их состоянии и нахождении по всей цепочке движения лесоматериалов в организации с целью принятия управленческих решений об объемах закупок, продаж, переработки лесоматериалов – одна из задач учета материально-производственных запасов. Четкая классификация материально-производственных запасов по определенным признакам и выбор единицы учета необходимы для своевременной и правильной организации синтетического и аналитического учета. Приведен анализ факторов, обуславливающий сложность аналитического учета круглых лесоматериалов.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, аналитический учет, круглые лесоматериалы.

ACCOUNT FEATURES OF ROUND TIMBER

A. S. Dolgikh

Reshetnev Siberian State Aerospace University
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

Author reveals the problems associated with the organization of accounting round timber. Highlights the need to forming information about the quantity and quality of timber, its condition and be throughout the succession of timber movement in the organization in order to make management decisions concerning the procurement volumes, sales and timber processing – one of the tasks of inventory accounting. An accurate classification of inventories by certain characteristics and selection of the accounting unit is necessary for the timely and correct organization of the synthetic and analytical accounting. Conducted the factor analysis contributing to the complexity of the round timber analytical account.

Keywords: accounting, analytical accounting, round timber.

Производственные и торговые организации, осуществляющие операции с круглыми лесоматериалами, сталкиваются с проблемами их учета. Эти проблемы обусловлены различными факторами. Такими факторам являются большая номенклатура лесоматериалов, разнообразие методов их измерения и необходимость учитывать в разных единицах измерения формирование регулярной и разнообразной отчетности об обороте лесоматериалов и другие.

Производственные и торговые операции с круглыми лесоматериалами включают заготовку (изготовление и сортировку), отгрузку, транспортировку, приемку, хранение, переработку, закупку, продажу (включая экспорт) лесоматериалов.

От заготовки до переработки или экспорта круглые лесоматериалы, как правило, проходят через ряд складов (лесной, промежуточный, нижний, склад покупателя и т. п.), поэтому операции по отгрузке, транспортированию, приемке, дообработке, сортировке

и хранению могут повторяться несколько раз. Отдельные организации обычно проводят только часть из перечисленных выше производственных операций. Как правило, собственниками круглых лесоматериалов от их заготовки до переработки или экспорта являются от одного до трех экономических субъектов, осуществляющих производственные операции, а также несколько экономических субъектов, выполняющих только торговые операции. Связанные между собой договорами поставки (купли-продажи) круглых лесоматериалов образуют цепочку поставок круглых лесоматериалов. Необходимое условие деятельности предприятий – хорошо отлаженные хозяйственные связи, так как они обеспечивают бесперебойность снабжения, непрерывность процесса производства, своевременность отгрузки и реализации [8].

Все вышесказанное обуславливает сложность учета круглых лесоматериалов.

Учет круглых лесоматериалов – это совокупность операций по регистрации состояния, места нахождения и перемещения круглых лесоматериалов, их измерению и контролю качества, обеспечивающих получение данных о количестве и качестве лесоматериалов.

Бухгалтерский учет лесоматериалов – это учет лесоматериалов как предметов труда и материальных ценностей, проводимый с оформлением первичных учетных документов, обобщением данных этих документов, а также с определением их стоимостной оценки.

Задачами ведения бухгалтерского учета круглых лесоматериалов являются:

– формирование фактической себестоимости [4];

– формирование информации о количестве и качестве лесоматериалов, их состоянии и нахождении по всей цепочке движения лесоматериалов в организации с целью принятия управленческих решений об объемах закупок, продаж, переработки лесоматериалов;

– контроль за сохранностью лесоматериалов в местах их хранения, при перемещении и на всех стадиях обработки;

– правильное и своевременное документирование всех операций по движению, учитывая специфические требования законодательства по контролю за оборотом круглых лесоматериалов;

– формирование специфической информации о движении круглых лесоматериалов с целью составления отчетности об обороте круглых лесоматериалов;

– выявление и отражение затрат, связанных с их приобретением и заготовлением;

– расчет фактической себестоимости израсходованных лесоматериалов и их остатков по местам хранения и статьям баланса;

– систематический контроль за соблюдением установленных норм запасов;

– выявление излишних и неиспользуемых лесоматериалов, а также лесоматериалов, утративших свои первоначальные свойства в результате хранения;

– проведение анализа эффективности использования запасов.

Лесоматериалы, принятые организацией для переработки последующей продажи или являющиеся результатом производства учитываются в бухгалтерском учете в составе материально-производственных запасов.

В бухгалтерском учете в качестве материально-производственных запасов (МПЗ) принимаются активы:

– используемые при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг), предназначенной для продажи (сырье и основные материалы, покупные полуфабрикаты и др.);

– предназначенные для продажи (готовая продукция и товары);

– используемые для управленческих нужд организации (вспомогательные материалы, топливо, запасные части и др.). Основная часть МПЗ используется в качестве предметов труда и в производственном процессе. Они целиком потребляются в каждом производственном цикле и полностью переносят свою стоимость на стоимость производимой продукции [10].

Методология российского бухгалтерского учета материально-производственных запасов (МПЗ) регламентирована Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), дополняют этот стандарт типовые методические указания «Бухгалтерский учет материально-производственных запасов». Кроме того, для упорядочения организации и ведения бухгалтерского учета экономическим субъектом разрабатываются собственные стандарты [1]. Они представляют собой документы, регламен-

тирующие организацию документооборота по всему циклу движения лесоматериалов и технологических операций по оприходованию, складированию, отпуску запасов на производственные и иные нужды обычной деятельности, оприходованию производственных и других отходов, продаже отходов и ненужных запасов и т. д., принимая во внимание определяющие особенности формирования и потребления материально-производственных запасов в условиях конкретной организации.

Исходя из материально-вещественных признаков, экономического содержания и назначения лесоматериалов, они учитываются на счетах 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция».

Четкая классификация материально-производственных запасов по определенным признакам и выбор единицы учета необходимы для своевременной и правильной организации синтетического и аналитического учета.

Круглые лесоматериалы, используемые для производственной, управленческой, снабженческой, сбытовой и других видов уставной деятельности организации учитываются на счете 10 «Материалы» и классифицируются по группам:

– сырье и материалы;
– топливо;
– прочие материалы;
– материалы, переданные в переработку на сторону;
– строительные материалы.

Лесоматериалы, которые приобретены или получены от других материально-ответственных лиц и предназначены для продажи, называются товарами и учитываются на счете 41 «Товары».

Лесоматериалы, которые представляют собой продукты труда, то есть конечный результат производственной деятельности, называются готовой продукцией и учитываются на счете 43 «Готовая продукция».

Для формирования полной и достоверной информации о количестве и качестве лесоматериалов на складе и всех стадиях движения должен быть организован аналитический учет лесоматериалов.

Единица бухгалтерского учета материально-производственных запасов выбирается организацией самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации об этих запасах, а также надлежащий контроль за их наличием и движением [3].

Единицей бухгалтерского учета круглых лесоматериалов выступает каждый вид, сорт, марка, размер материалов, т. е. каждый номенклатурный номер. Номенклатурный номер – это наименование каждой единицы материальных запасов. В целях реализации задач аналитического учета круглых лесоматериалов структуру номенклатурных номеров целесообразно дополнить кодами субсчетов счетов 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», учетных групп, подгрупп материальных запасов, а также кодами складов или иных мест складирования.

Количество номенклатурных позиций, а также их иерархия зависит от разнообразия оснований классификации круглых лесоматериалов и напрямую влияет на организацию их аналитического учета. Классификация круглых лесоматериалов – это их разделение по основным признакам на классы, подклассы, группы для изучения свойств древесины, для удовлетворения потребителей материалами необходимых размеров и качеств, для учета и отчетности в целях контроля за их оборотом.

В зависимости от роли, которую играют разнообразные производственные запасы в процессе производства, их разделяют на следующие группы: сырье и основные материалы, вспомогательные материалы, покупные полуфабрикаты, отходы (возвратные), топливо, тара и тарные материалы, запасные части, инвентарь и хозяйственные принадлежности.

Круглые лесоматериалы в свою очередь классифицируются по породам, назначению, качеству (сортам), размеру и др. Далее рассмотрим особенности различных классификаций и сделаем выводы о том, какие классификационные признаки требуется учитывать при построении аналитического учета.

Классификация круглых лесоматериалов по породам необходима, так как древесина разных пород обладает различной ценностью, на нее устанавливаются различные цены. Кроме того, различные породы обладают различными свойствами, что важно для потребителя.

То же можно сказать и о классификации по качеству (сортам). По качественным признакам круглые лесоматериалы разделяют на четыре сорта. Лесоматериалы первого сорта представляют собой крупномерную древесину комлевой части. Комлевые бревна бессучковые или малосучковые предназначаются для выработки пиломатериалов специального назначения: авиационных, резонансных, палубных, экспортных. Лесоматериалы второго сорта, получаемые из комлевой или срединной части хлыста, используют главным образом для выработки пиломатериалов, применяемых в строительстве, баржестроении, машиностроении. Часть лесоматериалов этого сорта используют в круглом виде. Лесоматериалы третьего сорта могут быть получены из любой части хлыста. Используют их для выработки пиломатериалов, применяемых в машиностроении, строительстве, для изготовления мебели, шпал, переводных брусьев железных дорог широкой и узкой колеи, а также в круглом виде для строительства. В лесоматериалах хвойных пород число здоровых сучков не учитывают. Лесоматериалы четвертого сорта используют для выработки пиломатериалов для машиностроения, строительства, мебели, тары.

Однако отражать в бухгалтерском учете назначения использование запасов не является необходимым. Важно лишь то, что для потребителя является важным именно качество круглых лесоматериалов (то есть наличие порока и степень им поражения). От этого и зависит цена на лесоматериалы.

Круглые лесоматериалы измеряются по диаметру (в сантиметрах) и длине (в метрах). При этом общее количество лесоматериалов измеряется в кубических метрах, так что диаметр и длина – это качественные характеристики, а не единицы измерения для количественного учета. Эта характеристика также влияет на цену и является важной для потребителя.

Необходимость учитывать лесоматериалы по породам и размеру обусловлена также обязательностью составления специфической отчетности. Согласно Закону Красноярского края «Об организации деятельности пунктов приема и отгрузки древесины на территории Красноярского края» от 30.06.2011 года № 12-6058 юридические лица, осуществляющие прием и отгрузку древесины, должны зарегистрировать (поставить на учет) свои пункты приема и отгрузки древесины [2]. Документами учета древесины являются книга учета приемо-сдаточных актов; приемо-сдаточные акты; журнал регистрации отгружаемой древесины, ежемесячный отчет. При этом прием древесины проводится партиями с указанием объема, породы и категории крупности принимаемой древесины. Категории крупности – это группы круглых лесоматериалов, разбиваемых согласно размерам. Крупные – с диаметром от 26 см и выше, средние – с диаметром от 14 до 24 см, мелкие – от 6 см до 13 см.

В такой ситуации организации необходимо решить организовать учет лесоматериалов по диаметрам или по категориям крупности. Обычно, для учета материалов выбор диктуется технологией производства и решается пользу учета по диаметру, а для учета готовой продукции и товара – способом установления цен на товар (если цена одна для категории, то делить ее на объемы не требуется).

Еще с одной особенностью учета круглых лесоматериалов сталкиваются участники внешнеторговой деятельности – экспортеры, реализующие круглые лесоматериалы (ель или сосну обыкновенную) по выделенной им тарифной квоте. Ежегодный размер тарифной квоты определяется Министерством промышленности и торговли РФ [9]. Объем квоты устанавливается в кубических метрах, но при этом объем круглых лесоматериалов определяется с корой. В то время как по обычаям делового оборота объем учитывается без коры, так как сама кора не является товаром. Поскольку контроль за исполнением лицензии крайне необходим, то экспортеры сталкиваются с серьезной проблемой учета ели и сосны обыкновенной одновременно в двух единицах измерения – объем без коры и объем с корой. Решение этой задачи довольно сложно. Программные продукты для автоматизации бухгалтерского учета не реализуют такой функции, для этого требуется индивидуальная настройка.

Другой вариант – учет лесоматериалов для целей контроля за объемом, отгруженном на экспорт, в другой программе, как правило, это обычный Excel.

Те же сложности возникают у организаций, желающих вести учет круглых лесоматериалов по весу. Вес – это дополнительная единица измерения, заменить ею основную невозможно. Но она чрезвычайно важна для планирования транспортировки: выбора способа транспортировки, формирования товарных партий.

Для решения всех задач учета запасов организация вправе разрабатывать внутрихозяйственные классификаторы материальных запасов, в которых систематизируются виды запасов и присваиваются им номенклатурные номера применительно к конкретным особенностям обычной деятельности этих организаций [6]. Желательно, чтобы этот классификатор соответствовал федеральному классификатору либо отраслевому классификатору товарно-материальных ценностей.

Одним из таких классификаторов является Общероссийский классификатор продукции по видам экономической деятельности (ОКПД 2) [5]. ОКПД 2 построен на основе гармонизации со статистической классификацией продукции по видам деятельности в Европейском экономическом сообществе 2008 года путем переноса из последней кодов (до шестого знака включительно) и описаний соответствующих позиций.

Главными задачами ОКПД 2 являются:

– классификация и кодирование продукции (услуг, работ) для целей государственной статистики;

– реализация комплекса учетных функций в рамках работ по государственной статистике, связанная с обеспечением потребностей органов государственной власти и управления в информации о продукции по видам экономической деятельности при решении аналитических задач;

– обеспечение системы государственной контрактации и оптовой торговли на внутреннем рынке;

– подготовка статистической информации для сопоставлений на международном уровне [7].

Таким образом, несмотря на то, что объектами классификации в ОКПД 2 является продукция (услуги, работы), он обеспечивает наблюдение за укрупненными группами продукции, в то время как в рамках одного экономического субъекта необходима более глубокая разбивка этих групп.

В связи с разнообразием классификационных оснований структура номенклатурного номера будет громоздка, однако она обеспечивает наиболее подробный учет круглых лесоматериалов, а в условиях автоматизации склада позволит достаточно быстро формировать информацию о наличии запаса с конкретными характеристиками.

В небольших организациях при разработке номенклатурных номеров можно уменьшить их количество (а с этим и трудоемкость складского и бухгалтерского учета материальных запасов), объединяя единицы материальных запасов одного наименования, одинакового применения, с едиными техническими характеристиками в один номенклатурный номер.

Таким образом, грамотное построение системы аналитического учета круглых лесоматериалов обеспечит руководителей и других заинтересованных лиц необходимой информацией для эффективного управления запасами в целях создания оптимальных условий для повышения эффективности деятельности организации.

Библиографические ссылки

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон № 402-ФЗ от 06.12.2011 г. [в ред. от 04.11.2014]. URL: http://www.consultant.ru/ (дата обращения: 25.10.2016).

2. Об организации деятельности пунктов приема и отгрузки древесины на территории Красноярского края [Электронный ресурс] : закон Красноярского края : утв. Законодательным собранием Красноярского края от 30 июня 2011 года № 12-6058. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

3. Учет материально-производственных запасов [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 5/01 : утв. приказом Минфина РФ от 9 июня 2001 г. № 44н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

4. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов [Электронный ресурс] : утв. приказом Минфина РФ от 28 декабря 2001 г. № 119н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

5. Общероссийский классификатор продукции по видам экономической деятельности (ОК 034-2014 (КПЕС 2008)) [Электронный ресурс] : утв. приказом Росстандарта от 31.01.2014 № 14-ст). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

6. Мизиковский Е. А., Мизиковский И. Е. Бухгалтерский финансовый учет : учеб. пособие. М. : Магистр : Инфра-М, 2014. 624 с.

7. Общероссийский классификатор [Электронный ресурс]. URL: https:// classif.spb.ru/classificators/doc/view.php?id=595 (дата обращения: 25.10.2016).

8. Бухгалтерский учет материально-производственных запасов [Электронный ресурс]. URL: http://knowledge.allbest.ru/audit/3c0b65635a3ac68b4d53b88521306d36_1.html (дата обращения: 25.10.2016).

9. Кузминых Ю. В. Таможенное регулирование экспорта необработанных лесоматериалов в условиях членства России во Всемирной Торговой Организации // Вестник Рос. тамож. акад. 2013. № 3.

10. Кондраков Н. П. Бухгалтерский учет (финансовый и управленческий) : учебник. 5-е изд., перераб. и доп. М. : Инфра-М, 2016. 584 с.

© Долгих А. С., 2016

УДК 657

Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики
Вып. 17. С. 39–45

ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ НА РЫНКЕ ЦЕННЫХ БУМАГ

С. В. Еремеева[1], Е. А. Хохлова[2], А. В. Сухарева[3]

[1]Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31
[2, 3]Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева. Филиал г. Железногорска
Российская Федерация, Красноярский край, 662971,
г. Железногорск, Советская ул., 27.
E-mail: ixx@list.ru

Рынок ценных бумаг является сегментом финансового рынка, где осуществляется купля-продажа ценных бумаг, таких как акции, облигации, векселя, фьючерсы и другие ценные бумаги. Деятельность этого рынка повышает эффективность многих экономических процессов. Обложение налогом прибыли не обошло стороной и этот вид деятельности. Налогооблагаемая база, доходы и расходы участников рынка ценных бумаг рассчитывается различными способами, в зависимости от того кем он является (эмитент, инвестор, профессиональный участник РЦБ и др.). Рассматриваются особенности формирования налога на прибыль на рынке ценных бумаг.

Ключевые слова: рынок ценных бумаг, налог на прибыль, ценные бумаги, ставки налога на прибыль.

INCOME TAX FEATURES AT SECURITIES MARKET

S. V. Eremeeva[1], E. A. Khokhlova[2], A. V. Sukhareva[3]

[1]Reshetnev Siberian State Aerospace University
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation
[2, 3]Reshetnev Siberian State Aerospace University. The branch of the city of Zheleznogorsk
27, Sovetskaya Av., Zheleznogorsk, 662971 Russian Federation
E-mail: ixx@list.ru

The securities market is a segment of the financial market, where securities buying and selling, such as stocks, bonds, promissory notes, futures and other securities. Securities market activity increases the efficiency a lot of economic processes. Profit taxation is not spared and this type of activity. The taxable base, revenues and expenditures of the securities market is calculated in various ways, depending on who he is (issuers, investors, professional participants of securities market, etc.). Considered the features of the income tax formation at the securities market.

Keywords: securities market, income tax, securities, income tax rates.

На современном этапе развития отечественной экономики рынок ценных бумаг (РЦБ) развивается достаточно быстрыми темпами. Это обусловлено тем, что постоянно растет количество брокерских компаний, увеличивается количество инвесторов, возрастает объем сделок с ценными бумагами. Все больше людей интересуются этим видом деятельности, так как это может являться успешным вложением средств. В связи с этим тема данной статьи является актуальной на сегодняшний день.

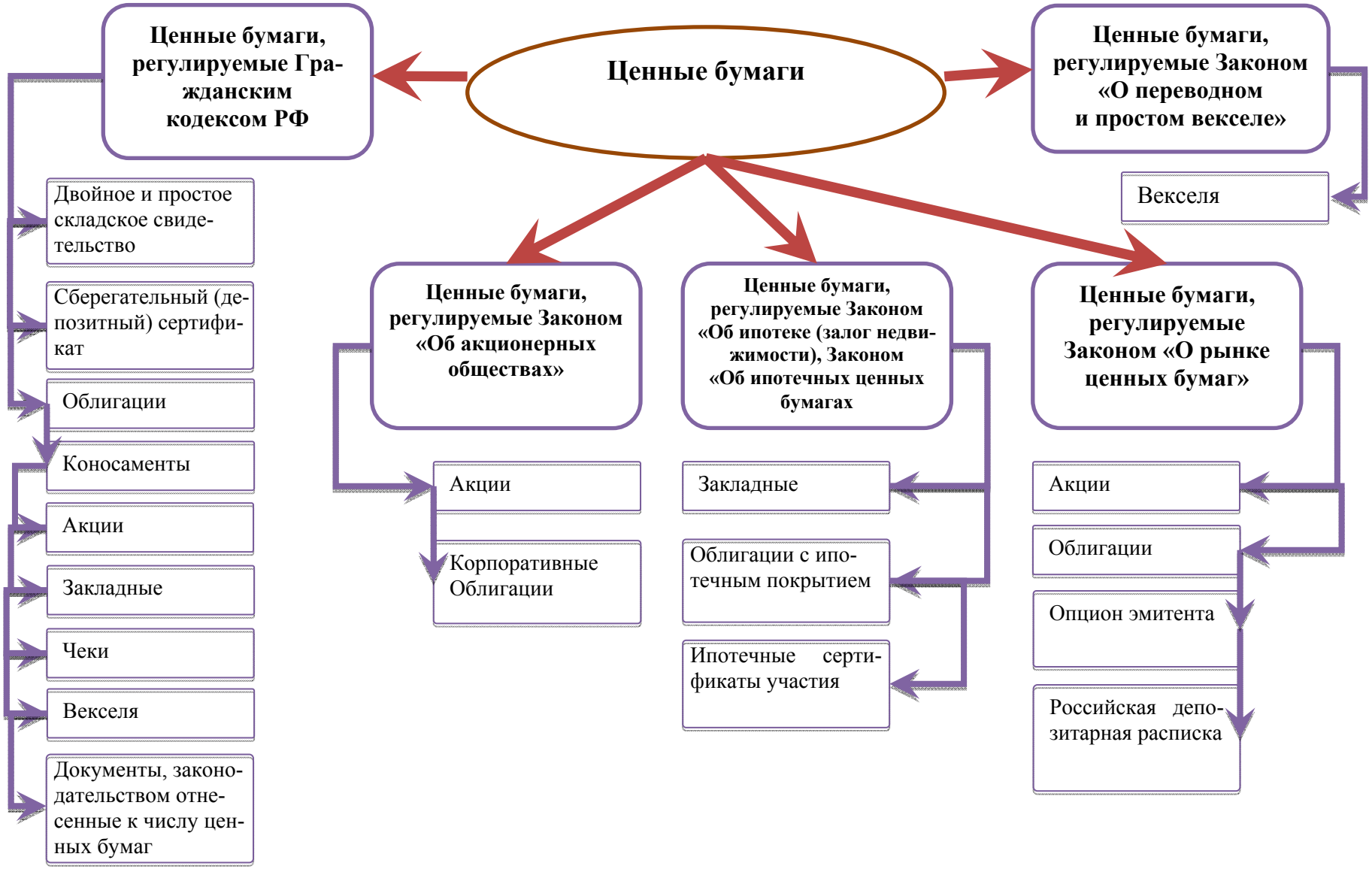
Современный российский рынок ценных бумаг был основан в 1990 году. Это молодой постоянно развивающийся рынок с множеством новых финансовых инструментов и диверсифицированной структурой. На данный момент рынок достаточно организован и находится под контролем таких государственных органов, как высшие органы государственной власти (Государственная Дума, президент Российской Федерации, правительство); государственные органы регулирования рынка ценных бумаг министерского уровня; федеральная комиссия по рынку ценных бумаг; Министерство финансов РФ; Центральный банк РФ; Федеральная антимонопольная служба.

В настоящее время рынок ценных бумаг регулируются различными нормативно-правовыми документами, такими как закон «Об акционерных обществах» [5], Гражданский кодекс Российской Федерации [1], закон «О рынке ценных бумаг» [3], закон «Об ипотечных ценных бумагах» [4], закон «О переводном и простом векселе» [6] . Ниже рассматривается классификация ценных бумаг, в зависимости регулирующих нормативно-правовых актов (см. рисунок).

Все операции по ценным бумагам совершаются на рынке ценных бумаг (РЦБ). Рынок ценных бумаг – это экономические отношения между участниками рынка по поводу выпуска и обращения ценных бумаг [3]. Участниками рынка ценных бумаг могут являться как юридические, так и физические лица, которые можно сгруппировать по видам деятельности (см. таблицу).

В соответствии со статьей 3 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) все юридические лица, занимающиеся какой-либо деятельностью, приносящей прибыль, обязаны уплачивать налог на прибыль, в том числе это касается и доходов по операциям с ценными бумагами [2].

Согласно главе 25, статье 246 НК РФ плательщиками налога на прибыль являются все юридические лица, осуществляющие деятельность на территории Российской Федерации. Налоговой базой признается прибыль организации в денежном выражении, подлежащая налогообложению в соответствии со статьей 247 НК РФ [2].



Классификация ценных бумаг

Виды деятельности участников рынка ценных бумаг

Участники рынка ценных бумаг	Вид деятельности
Эмитенты	Занимаются эмиссией ценных бумаг
Инвесторы	Юридические или физические лица, занимающиеся покупкой ценных бумаг
Профессиональные участники рынка ценных бумаг в том числе:	Деятельность, связывающая эмитентов и инвесторов.
брокеры	Осуществляют операции за счет средств клиента (может быть только юридическое лицо).
дилеры	Осуществляют операции на рынке на собственные средства (только юридические лица, являющиеся коммерческими организациями)
Организации инфраструктуры	Организации, способствующие заключению сделок купли-продажи ценных бумаг
Организации регулирования и контроля	Обеспечивают доверие инвесторов к рынку ценных бумаг

Участники РЦБ могут получать от сделок с ценными бумагами следующие виды доходов:

– суммы, полученные при продаже ценных бумаг;

– дивидендный или купонный доход;

– положительная разница между ценой покупки ценных бумаг и ценой продажи;

– дисконт по ценным бумагам;

– оплата услуг, оказанных на рынке ценных бумаг.

Все операции на рынке ценных бумаг облагаются различными ставками налогообложения, это зависит от вида операции, статуса эмитента, типа ценной бумаги. На сегодняшний день ставки налога по операциям с ценными бумагами могут быть следующими: 0, 9, 15, 20 и 30 % [2]. Данные ставки по налогу на прибыль призваны стимулировать социально-экономическое развитие страны. Ниже представлены условия применения той или иной ставки:

1) по ставке 0 % облагаются следующие виды доходов [2]:

– доходы в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, выпущенным до 20 января 1997 года включительно;

– доходы в виде процентов по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 года, выпущенным при осуществлении новации облигаций внутреннего государственного валютного займа серии III;

– дивиденды, полученные российскими организациями от участия в других организациях, при одновременном соблюдении условий: доля участия (вклад) – не менее 50 % и непрерывный период владения долей (вкладом) – не менее 365 дней ставка;

– дивиденды, полученные российскими организациями, владеющими депозитарными расписками, при одновременном соблюдении условий: депозитарные расписки дают право на получение дивидендов в сумме, которая составляет не менее 50 % от общей суммы дивидендов и непрерывный период владения депозитарными расписками – не менее 365 дней;

– прибыль, полученная от реализации или иного выбытия (в том числе погашения) акций российских организаций (долей участия в уставном капитале российских организаций), приобретенных, начиная с 1 января 2011 года, принадлежащих налогоплательщику более пяти лет;

– прибыль, полученная от реализации или иного выбытия (в том числе погашения) акций, облигаций российских организаций, инвестиционных паев, являющихся ценными бумагами высокотехнологичного (инновационного) сектора экономики;

2) по ставке 9 % облагаются:

– доходы в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, выпущенным на срок не менее трех лет до 1 января 2007 года;

– доходы в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, выпущенным до 1 января 2007 года

3) по ставке 13 % – дивиденды, полученные российскими организациями при иных обстоятельствах (не поименованных в подп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ), а также дивиденды по акциям, права на которые удостоверены депозитарными расписками;

4) по ставке 15 %:

– доходы в виде процентов по государственным ценным бумагам государств – участников Союзного государства, государственным ценным бумагам субъектов РФ и муниципальным ценным бумагам (кроме ценных бумаг, указанных выше, и процентного дохода, полученного российскими организациями по государственным и муниципальным ценным бумагам, размещаемым за пределами России);

– доходы в виде процентов по государственным ценным бумагам, полученным в обмен на государственные краткосрочные бескупонные облигации и размещенным за пределами России;

– доходы в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, выпущенным после 1 января 2007 года;

– дивиденды, полученные иностранными организациями по акциям российских организаций или от участия в капитале организаций в иной форме;

– доходы в виде дивидендов по ценным бумагам российских организаций, права, которые учитываются на счетах депо иностранных держателей, уполномоченных держателей, а также депозитарных программ;

5) по ставке 20 % облагаются доходы, полученные от реализации акций (долей) организаций, более 50 % активов которых прямо или косвенно состоит из недвижимого имущества, находящегося на российской территории, а также финансовых инструментов, производных от таких акций (долей), за исключением обращающихся акций на организованном рынке ценных бумаг в соответствии с пунктом 9 статьи 280 НК РФ [2];

6) по ставке 30 % – доходы по ценным бумагам российских организаций (за исключением дивидендов), права на которые учитываются на счетах депо иностранных держателей, уполномоченных держателей, а также депозитарных программ.

При формировании базы для расчета налога на прибыль при проведении операций с ценными бумагами необходимо принимать во внимание некоторые особенности. Принимая во внимание мнения авторов [7–10].

1. Расчет налоговой базы рекомендуется проводить по каждой сделке купли-продажи ценных бумаг в отдельности. Данное требование связано с тем, что получаемые организацией доходы можно уменьшить только на величину прямых расходов, связанных с операциями купли-продажи ценной бумаги. Что же касается косвенных расходов, то здесь ситуация другая. Согласно действующему законодательству предприятие при формировании налоговой декларации может включать в состав расходов иные затраты (например общехозяйственные), так как прибыль, полученная от операций с ценными бумагами, включается в «общий котел» вместе расходами и доходами от других видов деятельности.

2. Возможность принять для целей налогообложения убытки от операций с ценными бумагами весьма ограниченна. Согласно нормативно-правовыми актами в течении налогового периода эти убытки можно списать только в пределах доходов от ценных бумаг той же категории. Поэтому предприятие обязано вести раздельный налоговый учет доходов и прямых расходов по операциям с ценными бумагами каждой категории. Что, несомненно, усиливает трудоемкость вычислений.

3. Анализируя данные, представленные в статье 329 НК РФ, необходимо отметить, что в налоговом учете при реализации ценных бумаг обязательно должна быть определена их стоимость с помощью специальных методов. Данный расчет проводится методом ФИФО или стоимости единицы.

4. В случае, если сделки купли-продажи ценных бумаг для предприятия носят единичный характер, в налоговом учете доходы от их реализации являются частью выручки предприятия. В бухгалтерском учете в такой ситуации выручка от продажи ценных бумаг считается прочими доходами. Однако даже такие моменты необходимо учитывать, так как от суммы выручки рассчитываются отдельные нормативы (например, расходы на рекламу).

5. По ряду ценных бумаг у сотрудников предприятия могут возникнуть затруднения, как правильно определить базу для расчета налога на прибыль. Достаточно часто на российском фондовом рынке бывает такая ситуация, что по некоторым низко ликвидным ценным бумагам сделки купли-продажи заключаются редко (раз в неделю, в месяц и т. д.). При этом может происходить реализация ценных бумаг через неорганизованный рынок по цене, ниже рыночной. Что, в свою очередь, позволяет возникнуть ситуациям, при которой налоговая база по сделке доначисляется до уровня рыночных цен.

6. Для профессиональных участников рынка ценных бумаг, кроме дилеров, существует своя специфика формирования налогооблагаемой базы по налогу на прибыль. Они в обязательном порядке ведут раздельный учет операций с ценными бумагами по двум категориям. При этом в учетной политике они обязаны выбрать категорию ценных бумаг по операциям, с которыми при формировании налоговой базы в доходы и расходы включаются иные виды доходов и расходов, определенные главой 25 НК РФ. Таким образом, данные участники рынка ценных бумаг вправе по одной из категорий ценных бумаг включать в расчет налоговой базы доходы и расходы по другим видам своей деятельности, напрямую не связанные с оборотом ценных бумага.

7. Рыночной ценой ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, для целей налогообложения признается фактическая цена реализации или иного выбытия ценных бумаг, если эта цена находится в интервале между минимальной и максимальной ценами сделок (интервал цен) с указанной ценной бумагой, зарегистрированной организатором торговли на рынке ценных бумаг на дату совершения соответствующей сделки (п. 5 ст. 280 НК РФ) [2].

Таким образом, по ценным бумагам, обращающимся на организованном рынке, рыночной признается любая цена, если она находится в интервале между минимальной и максимальной ценой сделок на организованном рынке «на дату совершения соответствующей сделки».

Если ценная бумага обращается сразу на нескольких биржах, что допускается правилами торговли, налогоплательщик вправе выбрать того организатора торговли, чей интервал более выгоден для использования.

8. При формирования базы по налогу на прибыль необходимо учитывать параметры инвестирования на рынке ценных бумаг в разрезе сроков вложения и эмитентов. В зависимости от данных параметров существенным образом может меняться и ставка налога на прибыль. Например, если происходит продажа ценных бумаг, срок владения которыми превысил 5 лет, то в такой ситуации ставка налога равна 0 %. А вот если инвестиции происходили на зарубежных рынках, тогда ставка налога на прибыль может достигать 30 %.

Таким образом, система налогообложения прибыли на рынке ценных бумаг достаточно сложная и различается для всех участников рынка. Прежде, чем начать деятельность на рынке ценных бумаг, нужно внимательно ознакомиться с Налоговым кодексом Российской Федерации, федеральными законами, регулирующими деятельность на рынке ценных бумаг, распоряжениями Министерства финансов и прочими нормативно правовыми документами.

Библиографические ссылки

1. Российская Федерация. Законы. Гражданский кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru (дата обращения: 25.10.2016).

2. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru (дата обращения: 28.11.2016).

3. Российская Федерация. Законы. О рынке ценных бумаг [Электронный ресурс] : федер. закон от 22.04.1996 № 39-ФЗ (действующая редакция, 2016). URL: http://www.consultant.ru (дата обращения: 25.11.2016).

4. Российская Федерация. Законы. Об ипотечных ценных бумагах [Электронный ресурс] : федер. закон от 11.11.2003 № 152-ФЗ (действующая редакция, 2016). URL: http://www.garant.ru (дата обращения: 27.10.2016).

5. Российская Федерация. Законы. Об акционерных обществах [Электронный ресурс] : федер. закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ (действующая редакция, 2016). URL: http://www.consultant.ru (дата обращения: 28.10.2016).

6. Российская Федерация. Законы. О переводном и простом векселе [Электронный ресурс] : федер. закон от 11.03.1997 № 48-ФЗ (действующая редакция, 2016). URL: http://www.consultant.ru (дата обращения: 15.11.2016).

7. Проблемы налогообложения участников рынка ценных бумаг в РФ [Электронный ресурс]. URL: http://arbir.ru/articles/a_3485.htm (дата обращения: 28.11.2016).

8. Проблемы налогообложения профессиональных участников рынка ценных бумаг [Электронный ресурс]. URL: http://www.konspekt.biz/index.php?text=52475 (дата обращения: 28.11.2016).

9. Особенности определения налоговой базы по операциям с ценными бумагами [Электронный ресурс]. URL: http://www.rnk.ru/article/article/print?id=102658 (дата обращения: 04.11.2016).

10. Родничева В. Б., Мокеева Н. Н. Проблемы налогообложения операций с ценными бумагами // Вестник Самар. гос. эконом. ун-та. 2016. № 4(138).

© Еремеева С. В., Хохлова Е. А., Сухарева А. В., 2016

УДК 336.221

Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики
Вып. 17. С. 45–52

ИНВЕСТИЦИОННЫЙ НАЛОГОВЫЙ КРЕДИТ КАК МЕТОД ОБНОВЛЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Д. А. Еремкина, К. И. Дятлова, М. И. Мигунова

Красноярский институт железнодорожного транспорта
Российская Федерация, 660028, г. Красноярск, ул. Л. Кецховели, 89

Предметом исследования является инвестиционный налоговый кредит как инструмент, позволяющий стимулировать инновационную активность организаций. Несмотря на большое количество налоговых льгот и преференций для инвестиционной деятельности, в России эффективность их стимулирующего воздействия минимальна.

Рассматривается порядок и основания предоставления инвестиционного налогового кредита, а также приведены его преимущества и недостатки.

Ключевые слова: налогообложение, основные средства, инвестиционный налоговый кредит.

INVESTMENT TAX CREDIT – METHOD OF RENEWAL FIXED ASSETS

D. A. Eremkina, K. I. Dyatlova, M. I. Migunova

Krasnoyarsk Institute of Railway Transport
89, L. Ketskhoveli Str., Krasnoyarsk, 660028, Russian Federation

The object of the present study is the investment tax credit as the tool stimulating the innovative activity of the enterprises. Despite a significant number of the tax concessions and preferences for investment activity, efficiency of its stimulating influence in Russia is minimum. The present work considers the order and the bases of granting the investment tax credit, and also its advantages and shortcomings.

Keywords: taxation, fixed assets, investment tax credit.

Уровень экономического развития любого государства неразрывно связан со степенью развития производства и уровнем конкурентоспособности производимой продукции. Одним из основных актуальных вопросов на современном этапе развития экономики является модернизация производства, от которой зависит конкурентоспособность производимой продукции.

Обновление основных средств должно осуществляться на макро- и микроуровне, потому именно она определяет количественное и качественное состояние основных фондов.

Объекты, имеющие надежные, неизношенные производственные фонды, способны при сложных экономических ситуациях в стране значительно успешнее противостоять кризисам, чем те предприятия, у которых основные средства давно устарели. Поэтому капиталоемкая мера обновления основных фондов, наряду со своим основным экономическим назначением количественным и качественным подъемом производства, является значимым экономическим механизмом управления предприятием.

Согласно ПБУ «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) основные средства – это имущество, которое используется организацией в качестве средств труда более одного года или сдается в аренду (лизинг), не предназначеное для последующей перепродажи и способное приносить организации экономические выгоды в будущем [2].

Главным определяющим признаком основных средств выступает способ перенесения стоимости на продукт постепенно: в течение ряда производственных циклов, частями – по мере износа. В процессе эксплуатации основные средства неминуемо изнашиваются и, как следствие, теряют свою стоимость. Износ основных средств учитывается по установленным нормам амортизации, сумма которой включается в себестоимость продукции.

Проблемы морального и физического износа оборудования, стимулирования, обновления основных средств хозяйствующими субъектами активно обсуждаются и государством, и научным сообществом. На весенней сессии Комитета Совета Федерации по бюджету и финансовым рынкам по данному вопросу шла дискуссия на тему «Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов», где особое внимание уделялось вопросу налогового стимулирования инвестиций в обновление основных фондов [3].

Необходимость обновления основных фондов также обусловлена естественными процессами износа основных средств производства, их амортизацией. По данным статистики, в 2014 году износ основных фондов организаций в Российской Федерации составил 49,4 %, а в 2015 г. уже 51,8 %, что наглядно представлено графически (рис. 1) [4].

Данная тенденция прослеживается и по видам экономической деятельности на уровне Российской Федерации, что представлено нами в табл. 1.

Обобщая данные табл. 1, наглядно видно, что в 2014 году степень износа основных фондов (на конец года) увеличилась и составила 49 %, что выше уровня 2013 года на 0,8 пункта, т. е. практически половина основных производственных фондов не только

устарела, но и физически изношена. При этом по таким видам экономической деятельности, как «добыча полезных ископаемых», «строительство», «транспорт и связь», «здравоохранение и предоставление социальных услуг», степень износа основных фондов превышает 50 %. Этот факт свидетельствует о том, что на физически и морально устаревшем оборудовании достаточно сложно производить конкурентоспособную продукцию.

Подобная тенденция прослеживается и на уровне крупных субъектов Российской Федерации, к которым относится Красноярский край. По данным службы государственной статистики, по Красноярскому краю степень износа основных фондов коммерческих организаций на конец 2014 года составила 39,3 %, а в 2015 году данный показатель увеличился на 1,3 % и составил 40,6 %. Более того, удельный вес полностью изношенных основных фондов также рос в течение четырех лет и на конец 2015 года составил 11,9 %, что, по сравнению с двумя предшествующими годами, больше на 1,8 % [5].

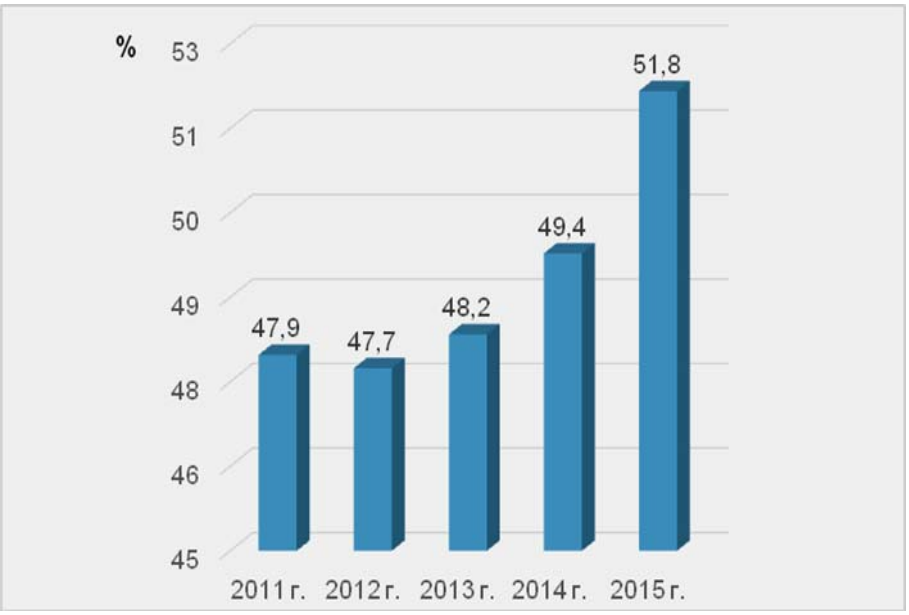


Рис. 1. Изменения степени износа основных фондов
в Российской Федерации за 2010–2014 гг.

Таблица 1

Изменения износа основных фондов по видам экономической деятельности в Российской Федерации за 2010–2014 гг., в %

Вид экономической деятельности	Год					
	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Добыча полезных ископаемых	51,1	52,2	51,2	53,2	55,8	–
Строительство	48,3	47,5	49,0	50,0	51,2	51,9
Оптовая и розничная торговля	33,6	36,5	39,8	39,9	43,3	46,3
Транспорт и связь	56,4	57,2	56,2	56,5	58,3	–
Финансовая деятельность	38,6	44,0	42,1	43,6	43,3	–
Здравоохранение и предоставление социальных услуг	53,3	53,9	52,7	54,9	55,2	–

Поэтому как со стороны государства, так и субъектов Российской Федерации, предлагаются различные меры урегулирования данной ситуации, к которым относятся налоговые льготы и преференции. Из всего многообразия предлагаемых законодательством методов, связанных с обновлением производственных мощностей, является инвестиционный налоговый кредит, который не нашел должного применения на практике. Попытаемся разобраться в сложившейся ситуации.

Как уже упоминалось выше, со стороны государства предлагаются различные меры по урегулированию проблемы обновления основных производственных мощностей организаций. Обновление основных фондов как простое, так и расширенное, требует постоянных затрат. В качестве источников средств для обновления основных фондов могут служить такие формы кредитования, как банковский кредит, лизинг, привлечение иностранного инвестирования и налоговые льготы. Первые три составляющих представлены в табл. 2.

Таблица 2

Преимущества и недостатки форм кредитования для обновления основных средств организаций

Форма кредитования	Преимущество	Недостаток
Банковский кредит	– формирование положительной кредитной истории при плановой выплате кредита; – возможность приобрести необходимое основное средства, не имея достаточного количества денежных средств или при их наличии не выводить их из оборота; – получение права собственности на приобретаемое имущество сразу после приобретения	– ограниченная форма финансирования; – предоставление кредита под имущественный залог
Лизинг	– решается проблема ограниченности ликвидных средств; – лизинговые платежи указываются в балансе как текущие расходы лизингополучателя; – объект лизинга является собственностью лизингодателя; – не требуется дополнительного обеспечения; – платежи можно осуществлять из средств, поступающих от реализации проекта.	– высокое удорожание, за счет появления дополнительного посредника в лице лизинговой компании; – дополнительные расходы на страхование; – отсутствие у лизингополучателя права собственности до планового закрытия договора
Привлечение зарубежного финансирования	– более низкие, по сравнению с российскими, кредитные процентные ставки	– сложен в получении

На основе анализа достоинств и недостатков трех методов инвестирования в основные средства организация должна все-таки предпочесть последнее. Связано это в большей мере с режимом налогообложения участников сделки по каждому из рассматриваемых вариантов и условиями реализации инвестиционных проектов.

Выполнение налогоплательщиком своей главной обязанности по уплате налогов и сборов должно осуществляться в строго установленные законом сроки. Несвоевременная уплата налогов грозит обернуться для налогоплательщика весьма серьезными последствиями, причем не только экономического, но и уголовного характера. Однако в силу определенных обстоятельств, реальной возможности вовремя уплатить налог у налогоплательщика может не быть. Причиной этому могут служить как внутренние проблемы налогоплательщика, так и внешние факторы. Для таких случаев действующее налоговое законодательство предусматривает возможность в исключительных случаях перенести срок уплаты налога на более позднее время. Одним из видов изменения срока платежа, установленного законодательством, является инвестиционный налоговый кредит.

Первоначально государство ввело его в целях реструктуризации имеющейся задолженности предприятий по налогам и сборам. С течением времени инвестиционный налоговый кредит становится механизмом, способствующим техническому перевооружению собственных производств предприятий, а также позволяющим осуществлять внедренческую или инновационную деятельность, в том числе по созданию новых или совершенствованию применяемых технологий.

Инвестиционный налоговый кредит представляет собой такое изменение срока уплаты налога, при котором организации при наличии оснований, указанных в статье 67 Налогового кодекса, предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов [1].

В статье 67 «Порядок и условия предоставления инвестиционного налогового кредита» Налогового кодекса Российской Федерации сказано, что инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен организации, являющейся налогоплательщиком соответствующего налога (рис. 2).

Одной из проблем, ограничивающей распространение инвестиционного налогового кредита как действенного налогового механизма, является сложная процедура взаимодействия его сторон. Также процедура получения инвестиционного налогового кредита осложняется наличием большого перечня документов, необходимых для представления в налоговый орган, большинство из которых требуют существенных временных затрат для их подготовки. При заключении договора поручительства на сумму более 20 млн руб. он в обязательном порядке должен быть согласован с налоговым органом, подписавшим договор поручительства, и с ФНС России, что, как представляется, создает очередной бюрократический барьер (табл. 3).

Таблица 3

Основные преимущества и недостатки инвестиционного налогового кредита

Преимущества	Недостатки
Не допускается устанавливать проценты на сумму кредита по ставке, менее одной второй и превышающей три четвертых ставки рефинансирования ЦБ РФ (ст. 67 п. 6 НК РФ)	Срок действия данного кредита составляет от одного до пяти лет (ст. 66 п. 1 НК РФ);
Государство разрешает применять ИНК к различным налогам, т. е. тем налогам выплаты, по которым предприятию необходимо сократить	Предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов (ст. 66, п. 1 абз. 1 НК РФ)
Государство за пользование данным кредитом берет с предприятия процент существенно ниже, чем процент, используемый при кредитовании в кредитных учреждениях	Сумма кредита должна составлять не более 30 % от стоимости приобретенного заинтересованной организацией оборудования (ст. 67, п. 2 подп. 1 НК РФ)

На основе анализа преимуществ и недостатков инвестиционного налогового кредита можно сделать вывод, что предоставление инвестиционного налогового кредита и хаотичный порядок его установления не определяет принципов, в соответствии с которыми должен определяться срок предоставления инвестиционного налогового кредита. В целях решения данной проблемы целесообразно увеличить период его предоставления, поскольку срока, оговоренного действующим законодательством (до 5 лет), недостаточно для реализации отдельных инвестиционных проектов. Кроме того, в Налоговом кодексе Российской Федерации ничего не говорится об ответственности налогоплательщиков за нецелевое использование средств, высвобождаемых в связи с получением инвестиционного налогового кредита. Необходимо исправить такое положение и дополнить статью 66 Налогового кодекса Российской Федерации пунктом 4, который должен предусматривать предоставление в налоговый и уполномоченный органы государственной власти отчетности об использовании средств на инвестиционные цели, а также порядок восстановления налогов на всю сумму налогового кредита и начисления штрафов в случае использования средств не по целевому назначению.

Рис. 2. Порядок предоставления инвестиционного налогового кредита

Более того, в качестве недостатка инвестиционного налогового кредита можно выделить трудоемкость сбора документов для его предоставления, которые заемщику требуется предоставить в профильный комитет исполнительного органа власти субъекта Российской Федерации. Однако в Красноярском крае необходимым условием для получения такого кредита является предоставление бизнес-плана развития предприятия, выполнение которого (в части объема инвестиций и объемов наращивания производства) будет контролироваться при выделении кредитных ресурсов. Также в крае в рамках мер по созданию благоприятных условий для инвестиций действует закон «Об установлении иного основания и иных условий предоставления инвестиционного налогового кредита по региональным налогам». Согласно положениям данного документа инвестиционный налоговый кредит по региональным налогам может быть предоставлен организации, имеющей заключенный договор о государственной поддержке инвестиционной деятельности, в частности, направленный на развитие одного из установленных видов экономической деятельности, а именно: растениеводство, животноводство, лесозаготовки, обработка древесины и т. д. [9].

Целесообразность предоставления инвестиционного налогового кредита логично оценивать, базируясь на рассмотрении прироста налоговых поступлений, связанных с реализацией проекта. З. М. Карпасова и Н. В. Бондарчук утверждают, что целесообразность реализации инвестиционного проекта возможна лишь только при выполнении всех условий, предъявляемых к значениям показателей эффективности (табл. 4) [8].

Таблица 4

Показатели эффективности реализации инвестиционного проекта

Показатель эффективности	Обозначение	Рекомендуемое значение
Ставка дисконтирования	*r*	–
Чистая приведенная стоимость	*NPV*	> 0
Индекс прибыльности	*PI*	>1
Внутренняя форма доходности	*IRR*	> r
Дисконтированный срок окупаемости	*DPBP*	< 3

Неэффективность применения инвестиционного кредита в России была подтверждена и по результатам проведения проверок Счетной палатой РФ. Так, по оценкам аудитора Счетной палаты РФ Панскова Г., просроченная задолженность заемщиков инвестиционного налогового кредита (включая проценты за пользование инвестиционным налоговым кредитом и штрафных санкций) в целом по России перед федеральным бюджетом на 1 января 2012 года достигла 5,8 млрд руб. [6].

Однако в соответствии с прогнозом в плановом периоде, начиная с 2017 года, должна измениться тенденция в динамике инвестиционной деятельности, т. е. после снижения объема инвестиций в основной капитал в 2014 году (на 2,7 %), в 2015 году (на 9,9 %, по оценке) и в 2016 году (на 1,6 %, по прогнозу) темпы роста инвестиций в основной капитал должны увеличиться до 102,1 % в 2017 году и до 102,6 % в 2018 году [10].

Подводя итог, можно сделать вывод о том, что инвестиционный налоговый кредит как метод обновления основных средств, по-нашему мнению, является эффективным, но сложным в плане его получения и реализации на практике. Это объясняется рядом факторов:

– во-первых, предприятию необходимо собрать большой пакет документов в течение определенного срока;

– во-вторых, в нормативно-правовых актах отсутствуют ясные и четкие определения, касающиеся предоставления данного кредита. Более того, в Налоговом кодексе ничего не указано об ответственности налогоплательщиков за использование полученных средств;

– в-третьих – ограничение в части федеральных налогов, так как получить его можно только по налогу на прибыль;

– в-четвертых – им не могут воспользоваться налогоплательщики, находящиеся на специальных налоговых режимах.

Исходя из этого ИНК не получил широкого распространения в Российской Федерации. Сдерживающее воздействие на превращение данного механизма в действенный инструмент оказывают в первую очередь экономические, а также административные факторы.

Библиографические ссылки

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. В 2 ч. Ч. 2 [Электронный ресурс] : федер. закон от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ ред. от 04.06.2014 г. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант-Плюс». URL: http://www.consultant.ru (дата обращения: 10.10.2016).

2. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов Российской Федерации от 30.03.2001 г. № 26н ред. от 24.12.2010 г. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант-Плюс». URL: http://www.consultant.ru (дата обращения: 12.10.2016).

3. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов [Электронный ресурс] : доклад на совете Федерации Федерального собрания РФ. URL: http://council.gov.ru/ (дата обращения: 15.10.2016).

4. Инвестиции в основной капитал [Электронный ресурс] : данные федер. службы государственной статистики. URL: http://www.gks.ru/ (дата обращения: 15.10.2016).

5. Территориальный орган Федеральной службы государственной статистики по Красноярскому краю [Электронный ресурс]. URL: http://krasstat.gks.ru/ (дата обращения: 15.10.2016).

6. Данные счетной палаты Российской Федерации [Электронный ресурс]. URL: http://www.ach.gov.ru/ (дата обращения: 15.10.2016).

7. Аронов А. В., Кашин В. А. Налоговая политика и налоговое администрирование : учеб. пособие. М. : Магистр : Инфра-М, 2013. 544 с.

8. Бондарчук Н. В. Финансово-экономический анализ для целей налогового консультирования / Н. В. Бондарчук, М. Е. Грачева, А. Ф. Ионова и др. М. : Информбюро, 2009.

9. Мигунова М. И., Елгина Е. А. Инвестиционный налоговый кредит, как элемент налогового стимулирования инновационной деятельности транспортных организаций // Эксплуатация и экономика транспорта. 2013. № 1. С. 42–45.

10. Заключение Счетной палаты Российской Федерации на проект федерального закона «О федеральном бюджете на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов» от 10 октября 2014 г. [Электронный ресурс]. URL: http://audit.gov.ru/ (дата обращения: 16.10.2016).

Еремкина Д. А., Дятлова К. И., Мигунова М. И., 2016

УДК 657.2

Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики
Вып. 17. С. 52–57

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В ПРОЕКТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

И. И. Ивакина, Ю. П. Яковлева

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

Проектные организации оказывают услуги по профилю своей деятельности. При этом у них возникают доходы и расходы по видам выполняемых работ или оказываемых услуг. Поэтому актуальна организация аналитического учета по каждому отдельному

виду деятельности. Предлагается разработка дополнительных субсчетов первого и второго порядка к счету 90 «Продажи», на которых подлежат отражению доходы и расходы, связанные с проектной деятельностью и определяется финансовый результат. Кроме этого, рассмотрены корреспонденции счетов на примере одного субсчета второго порядка.

Ключевые слова: учет, доходы, расходы, финансовые результаты, субсчета.

IMPROVED OF ACCOUNTING FINANCIAL RESULTS AT PLANNING ORGANIZATIONS

I. I. Ivakina, Y. P. Yakovleva

Reshetnev Siberian State Aerospace University
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

Planning organizations provide services according to the profile of its activities. As a result, they have income and expenses by type of work performed or services rendered. Therefore, the current interest is an organization the analytical accounting for each particular activity. This requires the development of additional sub-accounts of the first and second order to the account 90 "Sales", which are subject to income and expenses related to the project activities and determined the financial result. In addition, reviewed correspondence accounts based on one sub-account of the second order.

Keywords: accounting, incomes, expenditures, financial results, sub-accounts.

Финансовые результаты занимают центральное место в системе бухгалтерского учета коммерческих организаций, в том числе занимающихся и инженерно-техническим проектированием. Они отражают рост или снижение величины капитала хозяйствующего субъекта в процессе осуществления его деятельности за определенный период времени. В связи с этим возникает необходимость повышения качества и аналитичности формируемой в учете информации о финансовых результатах.

В числе Положений по бухгалтерскому учету, которые определяют принципы, правила, способы ведения бухгалтерского учета, а также раскрывают состав доходов и расходов хозяйствующего субъекта можно выделить Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) [2] и Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) [3]. Развитие принципов, способов и правил ведения учета финансовых результатов, закрепленных вышеуказанными документами, нашло свое отражение в Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению [5].

Также отдельные аспекты учета доходов и расходов раскрываются в Положении по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль».

Финансовый результат представляет собой:

– выраженный в денежной форме экономический итог хозяйственной деятельности организации в целом и ее отдельных подразделений;

– прирост или уменьшение стоимости собственного капитала организации, образовавшийся в процессе ее предпринимательской деятельности за отчетный период» [8].

Формами конечного финансового результата являются прибыль или убыток.

Развитие строительной отрасли, технологий предъявляет все новые требования к проектам, вырабатываемым специализированными организациями.

В соответствии с новым Общероссийским классификатором видов экономической деятельности, вступившим в силу с 11 июля 2016 года, под инженерно-техническим проектированием понимают «применение инженерно-технических правил проектирования

машин, материалов, инструментов, сооружений, технологий, а также консультирование в области машиностроения, промышленных процессов и оборудования, проектирования, связанного со строительством инженерных сооружений, включая гидротехнические сооружения, транспортное строительство, разработки проектов водоснабжения, разработки проектов промышленных процессов и производств, относящихся к электротехнике, электронной технике, горному делу, химической технологии, машиностроению, а также в области промышленного строительства, системотехники и техники безопасности» [6].

В связи с разнообразием видов выполняемых работ по проектированию, с нашей точки зрения, проектным организациям необходимо усовершенствовать организацию и ведение бухгалтерского учета финансовых результатов, так как внутренним пользователям бухгалтерской информацией нужны детализированные данные для принятия обоснованных управленческих решений.

Направлением совершенствования является разработка дополнительных субсчетов к главному счету, на котором подлежат отражению доходы и расходы, связанные с проектной деятельностью организации, к счету 90 «Продажи». С этой целью целесообразно к счету 90 «Продажи» открыть субсчета первого и второго порядка.

В основу предлагаемых к использованию субсчетов к счету 90 «Продажи» должны быть положены:

– для субсчетов первого порядка – субсчета, утвержденные Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкцией по его применению [5];

– для субсчетов второго порядка – виды экономической деятельности, предусмотренные Общероссийским классификатором видов экономической деятельности ОК 029-2014 (КДЕС ред. 2) [6].

Набор субсчетов к бухгалтерскому счету 90 «Продажи» будет зависеть от тех видов деятельности, на которых специализируется организация.

Предлагаемые субсчета к счету 90 «Продажи» в организациях, основным видом деятельности которых является проектирование, представлены в табл. 1.

Предлагаемая модель субсчетов к счету 90 «Продажи» включает в себя четыре субсчета первого порядка, к каждому из которых открывается девять дополнительных субсчетов второго порядка, характеризующих области проектной деятельности.

На первом субсчете второго порядка «Инженерно-техническое проектирование помещений» должны отражаться выручка, себестоимость, НДС и прибыль либо убыток от проектирования производственных помещений, включая размещение машин и оборудования, промышленный дизайн.

На втором субсчете второго порядка «Инженерно-техническое проектирование сооружений» должны отражаться выручка, себестоимость, НДС и финансовый результат от проектирования спортивных сооружений, насосных станций, хранилищ жидких отходов, водопроводов, эстакад, трубопроводов, водонапорных башен и др.

На третьем субсчете второго порядка «Инженерно-техническое проектирование транспортных сетей» подлежат отражению выручка, себестоимость, НДС и финансовый результат, связанные с проектированием как пассажиропотоков, так и грузовых потоков.

На четвертом субсчете второго порядка «Разработка проектов в области производственных процессов» рекомендуются к отражению выручка, себестоимость, НДС и финансовый результат от проектирования таких процессов и производств.

На пятом субсчете второго порядка «Разработка проектов в области кондиционирования воздуха» подлежат отражению выручка, себестоимость, НДС и финансовый результат, связанные с созданием систем кондиционирования, вентилирования воздуха в производственных либо иных помещениях.

На шестом субсчете второго порядка «Разработка проектов в области холодильных установок» рекомендуется учитывать выручку, себестоимость, НДС и финансовый результат, связанные с созданием проектов по установкам, предназначенным для искусственного поддержания определенных температур.

Седьмой субсчет второго порядка «Разработка проектов в области санитарной техники» предназначен для учета выручки, себестоимости, НДС и финансового результата, связанных с разработкой проектов по созданию технических средств, работа которых направлена на обеспечение функционирования систем канализации, водоснабжения, отопления, вентилирования производственных и иных помещений.

На восьмом субсчете второго порядка «Разработка проектов в области мониторинга загрязнения окружающей среды» проектные организации должны учитывать выручку, себестоимость, НДС и финансовый результат от разработки проектов, направленных на обеспечение контроля за загрязнением окружающей среды, в том числе оценку превышения утвержденных предельно допустимых концентраций загрязняющих веществ.

Таблица 1

Предлагаемые субсчета к счету 90 «Продажи» в проектных организациях [5; 6]

Субсчет первого порядка	Субсчет второго порядка
Выручка	1. Инженерно-техническое проектирование помещений
	2. Инженерно-техническое проектирование сооружений
	3. Инженерно-техническое проектирование транспортных сетей
	4. Разработка проектов в области производственных процессов
	5. Разработка проектов в области кондиционирования воздуха
	6. Разработка проектов в области холодильных установок
	7. Разработка проектов в области санитарной техники
	8. Разработка проектов в области мониторинга загрязнения окружающей среды
	9. Разработка проектов в области строительной акустики
Себестоимость работ	1. Инженерно-техническое проектирование помещений
	2. Инженерно-техническое проектирование сооружений
	3. Инженерно-техническое проектирование транспортных сетей
	4. Разработка проектов в области производственных процессов
	5. Разработка проектов в области кондиционирования воздуха
	6. Разработка проектов в области холодильных установок
	7. Разработка проектов в области санитарной техники
	8. Разработка проектов в области мониторинга загрязнения окружающей среды
	9. Разработка проектов в области строительной акустики
Налог на добавленную стоимость	1. Инженерно-техническое проектирование помещений
	2. Инженерно-техническое проектирование сооружений
	3. Инженерно-техническое проектирование транспортных сетей
	4. Разработка проектов в области производственных процессов
	5. Разработка проектов в области кондиционирования воздуха
	6. Разработка проектов в области холодильных установок
	7. Разработка проектов в области санитарной техники
	8. Разработка проектов в области мониторинга загрязнения окружающей среды
	9. Разработка проектов в области строительной акустики
Прибыль (убыток) от проектирования	1. Инженерно-техническое проектирование помещений
	2. Инженерно-техническое проектирование сооружений
	3. Инженерно-техническое проектирование транспортных сетей
	4. Разработка проектов в области производственных процессов
	5. Разработка проектов в области кондиционирования воздуха
	6. Разработка проектов в области холодильных установок
	7. Разработка проектов в области санитарной техники
	8. Разработка проектов в области мониторинга загрязнения окружающей среды
	9. Разработка проектов в области строительной акустики

Девятый субсчет второго порядка «Разработка проектов в области строительной акустики» введен для определения выручки, себестоимости, НДС и финансового результата, обусловленных осуществлением проектирования в области решения проблем звукоизоляции конструкций, ограждающих здания, а также звукоизоляции помещений.

При необходимости проектные организации могут открывать дополнительные субсчета первого и второго порядка в зависимости от особенностей выполняемых проектных работ.

Подобная детализация субсчетов к счету 90 «Продажи» должна быть внесена в автоматизированную программу и позволять формировать корреспонденции счетов автоматически.

Основные корреспонденции счетов на примере первого субсчета второго порядка «Инженерно-техническое проектирование помещений» приведены в табл. 2.

Таблица 2

Корреспонденции счетов по учету финансовых результатов в проектных организациях на примере первого субсчета второго порядка «Инженерно-техническое проектирование помещений»

Содержание факта хозяйственной жизни	Корреспонденции счетов	
	дебет	кредит
Отражена выручка (сметная стоимость) от проектирования помещений	62.1	90.1.1
Списывается себестоимость работ, связанных с проектированием помещений (по которым на субсч. 90.1.1 признана выручка)	90.2.1	20
Отражен НДС с выручки	90.3.1	68
Списываются управленческие и коммерческие расходы, связанные с проектированием помещений (согласно принятой в учетной политике организации базы распределения)	90.2.1	26, 44
Отражен в учете финансовый результат (прибыль) от проектирования помещений	90.9.1	99
Отражен в учете финансовый результат (убыток) от проектирования помещений	99	90.9.1

С учетом предлагаемой системы субсчетов к счету 90 «Продажи» ведение аналитического учета экономическим субъектом должно быть организовано:

– по каждому заключенному контракту на выполнение проектных работ;

– по регионам выполнения проектных работ и др.

Предлагаемые рекомендации по применению субсчетов к счету 90 «Продажи» в организациях, основным видом деятельности которых является проектирование, позволят организациям, осуществляющим проектную деятельность:

– определять наиболее прибыльные виды проектных работ;

– выявлять нерентабельные работы и принимать соответствующие решения по управлению ими;

– определять наиболее затратоемкие работы в области проектирования.

Таким образом, ведение бухгалтерского учета доходов и расходов, связанных с проектной деятельности с учетом предложенных рекомендаций, позволит формировать полную информацию, необходимую для принятия управленческих решений.

Библиографические ссылки

1. О бухгалтерском учете (принят ГД ФС РФ 22.11.2011) [Электронный ресурс] : федер. закон от 06.11.2012 № 402-ФЗ. URL: http://www.garant.ru/hotlaw (дата обращения: 16.10.2016).

2. Доходы организации (ПБУ 9/99) [Электронный ресурс] : Положение по бухгалтерскому учету : утв. приказом Минфина РФ от 06.05.1999 № 32н. URL: http://www.consultant.ru (дата обращения: 16.10.2016).

3. Расходы организации (ПБУ 10/99) [Электронный ресурс] : Положение по бухгалтерскому учету : утв. приказом Минфина РФ от 06.05.1999 № 33н. URL: http://www.consultant.ru (дата обращения: 12.10.2016).

4. Учет расчетов по налогу на прибыль организаций (ПБУ 18/02) [Электронный ресурс] : Положение по бухгалтерскому учету : утв. приказом Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. № 114н. URL: http://www.consultant.ru (дата обращения: 15.10.2016).

5. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению [Электронный ресурс] : утв. приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н. URL: http://www.consultant.ru (дата обращения: 19.10.2016).

6. Общероссийский классификатор видов экономической деятельности. ОК 029-2014 (КДЕС Ред. 2) [Электронный ресурс] : утв. приказом Росстандарта от 31.01.2014 № 14-ст. URL: http://www.consultant.ru (дата обращения: 16.10.2016).

7. О переходе на новые коды ОКВЭД при регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей [Электронный ресурс] : письмо ФНС России от 24.06.2016 № ГД-4-14/11306@. URL: http://www.consultant.ru (дата обращения: 18.10.2016).

8. Астахов В. П. Бухгалтерский (финансовый) учет : учеб. пособие. 9-е изд., перераб. и доп. М. : Юрайт, 2011. 955 с.

9. Бухгалтерский учет : учебник / В. Г. Гетьман [и др.] ; под ред. В. Г. Гетьмана. М. : Инфра-М, 2016. 717 с.

10. Керимов В. Э. Бухгалтерский финансовый учет : учебник для экон. спец. вузов. 6-е изд. М. : Дашков и К°, 2013. 688 с.

11. Ковалевская А. В., Зимакова Л. А. Детализация учета доходов и расходов от обычных видов деятельности на основе структурированных рабочих планов счетов // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 46 (388).

© Ивакина И. И., Яковлева Ю. П., 2016

УДК 657.2

Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики
Вып. 17. С. 57–64

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ВОЗВРАТНЫХ ОТХОДОВ ПРИ ПРОИЗВОДСТВЕ ИЗДЕЛИЙ ИЗ ПЕНОПОЛИУРЕТАНА

И. И. Ивакина, И. Ю. Федорова

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

В процессе производственной деятельности, связанной с изготовлением теплоизоляционных изделий из пенополиуретана, практически всегда образуются отходы, которые могут быть использованы для дальнейшей переработки или проданы на сторону.

Рассматриваются общие признаки возвратных отходов, варианты их оценки для различных видов учета. Кроме этого, рассмотрено документальное оформление возвратных отходов с сопровождающимися корреспонденциями счетов и предложен учетный регистр, который позволит своевременно признавать и отражать возвратные отходы и, следовательно, не допускать искажения себестоимости продукции.

Ключевые слова: учет, возвратные отходы, оценка, документальное оформление.

IMPROVING RETURNABLE WASTE ACCOUNTING AT POLYURETHANE FOAM PRODUCTION

I. I. Ivakina, I. Y. Fedorova

Reshetnev Siberian State Aerospace University
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

During the production activities related to the polyurethane foam manufacture of insulation products, as a rule generate waste, which can be used for further processing or sold on the side. This paper considers the common features of recurrent waste, the different assessments for various types of accounting. In addition, reviewed documentation of returnable waste with accompanying correspondence accounts and proposed accounting register, which enable timely to recognize and reflect the recurrent waste and, therefore not to allow the distortion of production costs.

Keywords: accounting, recurrent waste, evaluation, documentation.

В процессе производства теплоизоляционных изделий из пенополиуретана регулярно образуются возвратные отходы. Определение этого термина приведено в Федеральном законе от 24.06.1998 № 89-ФЗ «Об отходах производства и потребления», согласно которому под отходами понимаются остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, иных изделий или продуктов, которые образовались в процессе производства или потребления, и товары (продукция), утратившие свои потребительские свойства [3].

В числе признаков возвратных отходов, которые позволяют отличить их от других видов активов, можно выделить следующие:

– образовались в процессе производства продукции (работ, услуг);

– проявляются в следующих формах – остатки сырья, материалов и других материально-производственных запасов, которые частично или полностью утратили свои потребительские качества;

– имеют материально-вещественную структуру;

– могут приносить экономические выгоды (доход) в будущем посредством использования в осуществлении деятельности экономическим субъектом.

В числе возвратных отходов, возникающих в процессе производства теплоизоляционных изделий из пенополиуретана (например, теплоизоляционных цилиндров), можно выделить отходы производства, которые образуются в результате обрезки кромки поролоновых блоков и резки этих блоков на листы и полотна.

Возвратные отходы могут использоваться в той форме, в какой они были получены в процессе производства, либо могут перерабатываться в форму, необходимую для дальнейшего применения (в том числе для дальнейшей продажи). Например, после измельчения твердые отходы производства изделий из пенополиуретана можно использовать для последующей переработки или продавать строительным организациям как сыпучий теплоизоляционный материал, который является одним из наиболее эффективных утеплителей и отличается низкой проводимостью тепла и высокой стойкостью к влаге.

Для экономических субъектов, осуществляющих производственную деятельность, при ведении бухгалтерского учета ключевым моментом принятия возвратных отходов к учету является их оценка.

Возможные варианты оценки возвратных отходов, установленные нормативными документами в области бухгалтерского, налогового учета, а также предусмотренные Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы», приведены в табл. 1.

Таким образом, нормативно-правовые акты РФ, а также международные стандарты предоставляют экономическим субъектам право выбора вариантов оценки стоимости возвратных отходов, образовавшихся в производственном процессе. При этом определенный

организацией по своему усмотрению способ оценки стоимости возвратных отходов подлежит указанию в учетной политике для целей бухгалтерского и налогового учета.

Возможно возникновение ситуации, когда стоимостная величина возвратных отходов, определенная исходя из цены продажи при принятии их к учету, будет отличаться от цены на момент их продажи. В соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» фактическая себестоимость материально-производственных запасов, которыми по всем условиям признаются и возвратные отходы, изменению не подлежит. Из этого следует, что возвратные отходы, учтенные по цене продажи на момент их признания, свою стоимость менять не будут. В связи с этим при продаже возвратных отходов по цене продажи, отличающейся от такой цены на момент их оприходования, возможные следующие варианты учета:

– если цена продажи возвратных отходов на момент их продажи выше цены продажи, исходя из которой произведена их оценка на момент оприходования, то в бухгалтерском учете подлежит отражению прибыль от прочей деятельности организации, когда сумма по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчета 1 «Прочие доходы» будет превышать сумму по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчета 2 «Прочие расходы»;

– если цена продажи возвратных отходов на момент их выбытия ниже цены продажи, исходя из которой произведена их оценка на момент оприходования, то в бухгалтерском учете подлежит отражению убыток от прочей деятельности организации, когда дебетовый оборот счета 91 «Прочие доходы и расходы» будет превышать кредитовый оборот.

Таблица 1

Возможные варианты оценки возвратных отходов

Устанавливающий нормы акт и вид хозяйственного учета	Возможные варианты оценки
Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (для целей бухгалтерского учета)	Оцениваются по выбору организации: 1) по цене возможного использования; 2) по цене возможной продажи [9]
Налоговый кодекс (для целей налогового учета)	Оцениваются по выбору организации: 1) по пониженной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования), если эти отходы могут быть использованы для основного или вспомогательного производства, но с повышенными расходами (пониженным выходом готовой продукции); 2) по цене реализации, если эти возвратные отходы реализуются на сторону [1]
МСФО (IAS) 2 «Запасы» (для целей бухгалтерского учета в странах, официально применяющих МСФО)	Оцениваются по наименьшей из двух величин: 1) по себестоимости; 2) по чистой цене продажи (расчетной продажной цене за вычетом расчетных затрат на завершение производства и расчетных затрат, которые необходимо понести для продажи), то есть по справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу [7]

При организации бухгалтерского учета возвратных отходов при производстве изделий из пенополиуретана экономические субъекты должны определить следующие аспекты учета: момент признания возвратных отходов в бухгалтерском и налоговом учете, порядок оприходования возвратных отходов, порядок переработки, дальнейшего использования либо продажи возвратных отходов и отражения этих процессов на счетах бухгалтерского учета.

Низкое качество бухгалтерского учета и внутреннего контроля по фактам хозяйственной жизни, связанным с образованием возвратных отходов, может привести к определенным последствиям.

Во-первых, к утрате контроля за движением возвратных отходов, т. е. их образованием, оприходованием, переработкой, дальнейшим использованием либо продажей.

Во-вторых, к необнаружению потенциальных резервов роста эффективности использования сырья при производстве изделий из пенополиуретана.

В-третьих, к искажению реальной себестоимости производимых изделий из пенополиуретана вследствие отсутствия детальной в разрезе аналитических признаков информации о возникших отходах.

В связи с этим организации должны стремиться к обеспечению формирования полной, достоверной, в необходимой степени детальной информации о возвратных отходах, что реализуется посредством совершенствования синтетического и аналитического учета, а также документального оформления фактов оприходования и списания возвратных отходов.

При организации аналитического учета возвратных отходов должно обеспечиваться формирование данных по следующим областям:

– о видах отходов;
– местах их образования;
– стоимостной оценке;
– качестве образовавшихся отходов;
– количестве образовавшихся отходов.

В связи с этим для совершенствования учета возвратных отходов от производства теплоизоляционных изделий из пенополиуретана хозяйствующим субъектам предлагается использовать ведомость учета движения возвратных отходов производства изделий из пенополиуретана, которая представлена на рисунке.

Оценка соответствия разработанной ведомости учета движения возвратных отходов производства изделий из пенополиуретана требованиям, предъявляемым нормативно-правовыми актами РФ к аналогичным документам, приведена в табл. 2.

Рекомендуемая периодичность формирования ведомости учета движения возвратных отходов производства изделий из пенополиуретана – ежемесячно.

Образовавшиеся в производственном процессе отходы производства изделий из пенополиуретана вместе с выработанной продукцией по мере выпуска из производства обязательно должны взвешиваться и сдаваться на склад.

Документом, на основании которого собранные отходы сдаются и приходуются на склад в целях учета движения материальных ценностей внутри организации между структурными подразделениями или материально ответственными лицами, является сдаточная накладная (п. 111 Методических указаний по учету МПЗ).

Реквизиты первичного документа на сдачу возвратных отходов заносятся в предлагаемую ведомость учета движения отходов от производства изделий из пенополиуретана [9].

На момент оприходования отходов на склад материально-ответственное лицо (кладовщик), оформляя первичный документ, не дает стоимостную оценку полученным возвратным отходам, поэтому соответствующие графы заполнять будет уже работник бухгалтерии после соответствующего расчета стоимости отходов.

Возвратные отходы необходимо приходовать в момент их получения в производственном процессе. Об этом свидетельствует п. 48 Методических указаний по учету МПЗ: материалы в организации должны быть своевременно оприходованы [9]. Кроме того, в п. 111 данного документа прямо указано, что отходы, образующиеся в подразделениях организации, собираются в установленном порядке и сдаются на склады по сдаточным накладным с указанием их наименования и количества [9]. При этом стоимость отходов состоит в уменьшении стоимости материальных ресурсов, отпущенных в производство.

ООО «ХХХ»

ВЕДОМОСТЬ УЧЕТА ДВИЖЕНИЯ ВОЗВРАТНЫХ ОТХОДОВ ПРОИЗВОДСТВА ИЗДЕЛИЙ ИЗ ПЕНОПОЛИУРЕТАНА

Номер	Дата	Период	Цех	Продукция
1	30.09.2016	01.09.2016 – 30.09.2016	производственный	теплоизоляционные полуцилиндры

Наименование отходов: твердые отходы производства изделий из пенополиуретана

Остаток на начало месяца: 15 кг по цене 93,14 руб. за кг.

Реквизиты накладной	Ед. измерения	Фактическое количество	Цена за единицу, руб.	Учетная стоимость, руб.	Счет бухгалтерского учета	Дальнейшее использование	Фактическое использование			
							дата	кол-во	стоимость, руб.	счет
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Накладная № 1 от 05.09.2016	кг	27	93,14	2 514,78	10.6	Переработка	17.09.2016	27	2 514,78	20
Накладная № 2 от 16.09.2016	кг	33	93,14	3 073,62	10.6	Продажа на сторону	17.09.2016	33	3 073,62	91-2
Накладная № 3 от 29.09.2016	кг	18	93,14	1 676,52	10.6	Продажа на сторону	29.09.2016	17	1 583,38	91-2

Остаток отходов на конец месяца: 16 кг по цене 93,14 руб. за кг.

Бухгалтер _____ / _____
подпись расшифровка

Рекомендуемая ведомость учета движения возвратных отходов производства изделий из пенополиуретана

Таблица 2

Оценка соответствия разработанной ведомости учета движения возвратных отходов производства изделий из пенополиуретана требованиям Федерального закона № 402-ФЗ от 06.12.2011 г. «О бухгалтерском учете» [2]

Обязательные реквизиты регистра бухгалтерского учета	Описание реквизитов ведомости учета движения возвратных отходов
Наименование регистра	Ведомость учета движения возвратных отходов производства изделий из пенополиуретана
Наименование экономического субъекта, составившего регистр	Экономический субъект, основным либо прочим видом деятельности которого является производство теплоизоляционных изделий из пенополиуретана
Дата начала и окончания ведения регистра и (или) охватываемый им период	Отчетный период – календарный месяц. Дата начала ведения регистра – первый рабочий день месяца. Дата окончания ведения регистра – последний рабочий день месяца
Хронологическая и (или) систематическая группировка объектов учета	Хронологическое отражение в регистре данных об образовавшихся в производственном процессе возвратных отходах, не зависимо от вида таких отходов
Величина денежного измерения объектов с указанием единицы измерения	Стоимостная оценка возвратных отходов, производимая исходя из способа оценки, закрепленного в учетной политике. Оценка производится в рублях
Наименования должностей лиц, ответственных за ведение регистра	Функции по ведению ведомости должны быть возложены на бухгалтера, в обязанности которого входит ведение бухгалтерского учета затрат на производство и учет материально-производственных запасов
Подписи лиц, ответственных за ведение регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц	Подпись бухгалтера, на которого возложены обязанности по формированию ведомости учета движения возвратных отходов производства изделий из пенополиуретана

В ведомости учета движения возвратных отходов производства изделий из пенополиуретана, рекомендованной хозяйствующему субъекту, также предлагается отражать предполагаемое использование отходов следующими формулировками:

– дальнейшая переработка;

– продажа на сторону строительным организациям как сыпучий теплоизоляционный материал.

Так как ведомость отражает не только оприходование отходов производства изделий из пенополиуретана, но и их дальнейшее использование, то требуется заполнить также сведения об их отпуске.

Оформление операций движения возвратных отходов производства изделий из пенополиуретана с сопровождающимися бухгалтерскими записями представлена в табл. 3.

Рекомендуемая ведомость учета движения возвратных отходов производства изделий из пенополиуретана позволит хозяйствующему субъекту:

– повысить контроль за движением возвратных отходов;

– обеспечить качество документального оформления фактов хозяйственной жизни;

– своевременно признавать и отражать возвратные отходы и, следовательно, не допускать искажения себестоимость продукции;

– правильно осуществлять оценку возвратных отходов.

Обобщая вышеизложенное, можно сделать вывод, что производство изделий из пенополиуретана влечет за собой образование возвратных отходов, от правильности оценки и отражения в бухгалтерском и налоговом учете которых зависит качество учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, а также производственная эффективность деятельности организации.

Таблица 3

Модель предлагаемого документального оформления движения возвратных отходов производства изделий из пенополиуретана с сопровождающимися бухгалтерскими записями

Корреспондирующие счета		Сумма, руб.	Дата и содержание факта хозяйственной жизни	Первичный документ, учетный регистр
дебет	кредит			
10.6	20	2 514,78	05.09.2016. Оприходованы на склад возвратные отходы в момент выпуска из производства на склад теплоизоляционной продукции	Сдаточная накладная № 1 от 05.09.2016, ведомость учета движения возвратных отходов № 1
10.6	20	3 073,62	16.09.2016. Оприходованы на склад возвратные отходы в момент выпуска из производства на склад теплоизоляционной продукции	Сдаточная накладная № 2 от 16.09.2016, ведомость учета движения возвратных отходов № 1
20	10.6	2 514,78	17.09.2016. Отпущены на переработку ранее оприходованные отходы	Требование накладная, ведомость учета движения возвратных отходов № 1
62.1	91.1	3 626,87	17.09.2016. Отражена выручка от продажи отходов строительной организации как сыпучего теплоизоляционного материала	Товарная накладная
91.2	68.2	553,25	17.09.2016. Отражен НДС	Счет-фактура
91.2	10.6	3 073,62	17.09.2016. Списаны с учета проданные отходы	Накладная, ведомость учета движения возвратных отходов № 1
10.6	20	1 676,52	29.09.2016. Оприходованы на склад возвратные отходы в момент выпуска из производства на склад теплоизоляционной продукции	Сдаточная накладная № 3 от 29.09.2016, ведомость учета движения возвратных отходов № 1
62.1	91.1	1 868,39	29.09.2016. Отражена выручка от продажи отходов строительной организации как сыпучего теплоизоляционного материала	Товарная накладная
91.2	68.2	285,01	29.09.2016. Отражен НДС	Счет-фактура
91.2	10.6	1 583,38	29.09.2016. Списаны с учета проданные отходы	Накладная, ведомость учета движения возвратных отходов № 1

Библиографические ссылки

1. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс] : федер. закон : [принят Гос. Думой 19 июля 2000 г. ; одобрен Сов. Федерации 26 июля 2000 г. ; в ред. федер. закона от 03.07.2016 № 249-ФЗ]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон : [принят Гос. Думой 22 ноября 2011 г. ; одобрен Сов. Федерации 29 ноября 2011 г. ; в ред. федер. закона от 23.05.2016 № 149-ФЗ]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

3. Российская Федерация. Законы. Об отходах производства и потребления [Электронный ресурс] : федер. закон : [принят Гос. Думой 24 июня 1998 года № 89-ФЗ. ; одобрен Сов. Федерации 10 июня 1998 г. ; в ред. федер. закона от 03.07.2016 № 254-ФЗ]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

4. Учет материально-производственных запасов (ПБУ 5/01) [Электронный ресурс] : приказ Минфина России [принят 09.06.2001 г. № 44н]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

5. Доходы организации (ПБУ 9/99) [Электронный ресурс] : приказ Минфина России [принят 06.05.1999 г. № 32н]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

6. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) [Электронный ресурс] : приказ Минфина России [принят 06.05.1999 г. № 33н]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

7. Запасы [Электронный ресурс] : Междунар. стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 27.06.2016). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

8. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и Инструкция по его применению [Электронный ресурс] : приказ Минфина России [принят 31.10.2000 г. № 94н]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

9. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов [Электронный ресурс] : приказ Минфина России [принят 28.12.2001 № 119н ; в ред. приказа Минфина России от 24.12.2010 № 186н]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

10. Абушенкова М. Про себестоимость готовой продукции и затратные счета // Главбух. 2014. № 4. С. 73–79.

© Ивакина И. И., Федорова И. Ю., 2016

УДК 657.6

Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики
Вып. 17. С. 64–69

ОСОБЕННОСТИ АУДИТА ПРЕДПРИЯТИЙ МАЛОГО БИЗНЕСА

Я. В. Иконникова

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

Рассматриваются особенности ведения бухгалтерского учета на предприятиях малого бизнеса и их влияние на проведение аудита малых предприятий. В частности, приводятся параметры отнесения организаций к субъектам малого бизнеса и условия,

при которых малые предприятия подлежат обязательному аудиту. Также рассматривается специфика нормативной базы субъектов малого предпринимательства, и исследуются потенциальные факторы аудиторского риска. В заключение приводятся рекомендации для аудиторских фирм по организации и проведению проверки малых предприятий.

Ключевые слова: аудит, малый бизнес, субъекты малого бизнеса, аудиторский риск.

AUDIT FEATURES OF SMALL BUSINESS ENTERPRISES

Y. V. Ikonnikova

Reshetnev Siberian State Aerospace University
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The main purpose of the present researching is to consider the accounting features at small business enterprises and its influence on carrying out audit. In particular, proposed parameters of which organizations bearing to small businesses and the conditions in which the small enterprises are subject to obligatory audit. Also considered the regulatory framework specificity of small businesses, examined the potential factors of audit risk. In conclusion, made recommendations for audit firms to organize and conduct inspections of small businesses.

Keywords: audit, small business, small business subjects, audit risk.

Одним из направлений обеспечения устойчивости экономического роста страны, многократно подтвержденным мировой практикой, является развитие малого предпринимательства, как наиболее мобильного, рискованного и конкурентоспособного сегмента экономики любой страны. И одним из инструментов, способствующих развитию и достижению наилучших результатов деятельности малых предприятий, может являться оказание таким предприятиям аудиторских услуг. В свою очередь, малый бизнес имеет ряд специфических особенностей, которые необходимо учитывать аудиторам при проведении проверки.

Согласно Федеральному Закону о развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации № 209-ФЗ от 24 июля 2007 года, к субъектам малого и среднего предпринимательства относятся зарегистрированные в соответствии с законодательством Российской Федерации хозяйственные общества, хозяйственные партнерства, производственные кооперативы, потребительские кооперативы, крестьянские (фермерские) хозяйства и индивидуальные предприниматели, которые отвечают следующим основным критериям:

– размер выручки от реализации продукции или оказанных услуг за предшествующий год не превышают 800 млн руб.;

– среднесписочная численность за год составляет не более 100 человек;

– суммарная доля участия субъектов Российской Федерации, муниципальных образований, общественных и религиозных организаций (объединений), благотворительных и иных фондов в уставном капитале (паевом фонде) не более 25 %,

– суммарная доля участия иностранных организаций в уставном капитале не более 49 %.

За последние годы роль государства в контроле и развитии субъектов малого предпринимательства уменьшается, поэтому возрастает роль аудита малого бизнеса.

Любой аудит предназначен для надзорных органов и для руководителей. Аудитор проверят правильность ведения бухгалтерского финансового учета, а также соответствие всех операций законодательству Российской Федерации. На малом предприятии в ходе аудиторской проверки необходимо учитывать особенности ведения учета и соблюдение учетной политики предприятия.

Роль аудита для субъектов малого предпринимательства очень важна, поскольку состоит не только в том, чтобы выражать мнение о достоверности финансовой отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета требованиям действующего законодательства Российской Федерации, но и в том, чтобы представлять интересы собственников во всех хозяйственных и финансовых взаимоотношениях с целью эффективности их функционирования и развития.

Обязательному аудиту подлежат только те субъекты малого предпринимательства, которые функционируют в условиях образования юридического лица. И согласно ст. 5 Федерального закона от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», организация обязана пройти аудит, если объем выручки за предшествующий год превысил 400 млн руб. и/или сумма активов баланса на конец предшествующего года превысила 60 млн руб. [1].

Для остальных малых предприятий особую ценность представляет собой такой вид аудита, как инициативный, который дает возможность понимания соответствия ведения бухгалтерского учета на предприятии принятым законодательно нормам и правилам. В основу проведения аудита на малом предприятия обязательно будет положен аудит затрат, трансформируемых в расходы для определения прибыли предприятия, что в целом оказывает влияние на эффективность деятельности малой организации [6, с. 97].

Объектом аудиторских проверок является ведение бухгалтерского учета и составление финансовой отчетности. Налоговая отчетность не подвергается аудиту с целью подтверждения ее достоверности и соответствия требованиям действующего законодательства.

При проведении аудиторской проверки малых предприятий необходимо учитывать особенности бухгалтерского учета на малых предприятиях:

1. Малые предприятия имеют упрощенный порядок регистрации, лицензирования и сертификации деятельности.

2. Малые предприятия могут вести бухгалтерский учет упрощенными способами, используя:

– полную форму (применяя двойную запись и регистры бухгалтерского учета);

– сокращенную форму (применяя двойную запись без использования регистров бухгалтерского учета);

– простую систему ведения бухгалтерского учета (без применения двойной записи). Простую форму могут использовать только микропредприятия [2].

3. План счетов и бухгалтерская отчетность могут быть также упрощены для субъектов малого предпринимательства.

4. Малые предприятия могут самостоятельно определять состав регистров бухгалтерского учета и утверждать их формы.

5. Руководителям субъектов малого предпринимательства предоставляется право принимать на себя ведение бухгалтерского учета.

6. Малые предприятия могут не применять многие положения по бухгалтерскому учету.

7. Особенности регионального и местного законодательства, а также меры государственной поддержки субъектов малого предпринимательства влияют на их финансово-хозяйственную деятельность.

В ходе аудита малых экономических субъектов аудиторские организации должны применять правила, которые изложены в Стандартах аудиторской деятельности в полном объеме. Вместе с тем для малых экономических субъектов характерен ряд специфических особенностей, которые оказывают влияние на порядок проведения аудита таких субъектов. Данные особенности бывают, как правило, вызваны следующими потенциальным факторам риска:

1. На малом предприятии учетные записи могут вестись не регулярно, что будет искажать положение реальных дел предприятия.

2. Руководители предприятия могут ошибочно предполагать, что в ходе аудита, предусматривающего выдачу аудиторского заключения, аудиторская организация дополни-

тельно окажет услуги по восстановлению учета, исправлению допущенных ошибок, подготовке бухгалтерской отчетности [3].

3. Бухгалтерский учет на малых предприятиях ведется малым количеством сотрудников, как правило, одним человеком, также законодательно допускается совмещение обязанностей лица, ответственного за ведение учета и хранение товарно-материальных ценностей. Поэтому аудиторская организация в ходе аудиторской проверки таких предприятий не должна требовать в полной мере разделения ответственности и полномочий сотрудников [10].

4. При ограниченном числе сотрудников, ведущих бухгалтерский учет, затруднены или невозможны регулярные взаимные сверки учетных данных, что повышает риск возникновения ошибок и искажений бухгалтерской отчетности [3].

5. Сотрудники, ведущие бухгалтерский учет по малых предприятиях, могут иметь доступ к активам экономического субъекта, которые легко могут быть сокрыты, изъяты или реализованы, что может способствовать возникновению злоупотреблений.

6. Возможна ситуация, что выручка организации никак не фиксируется при условии, что большая часть выручки проходит наличным образом или же она может быть занижена, а расходы завышены в целях обмана налоговых органов.

7. Преобладающее влияние владельца на все виды деятельности малого предприятия может способствовать нарушению общеустановленных контрольных процедур, повышать риск нарушения законодательства, способствовать появлению преднамеренных существенных искажений бухгалтерской отчетности [3].

8. Если на предприятии применяется единственный компьютер с упрощенной программой учета, это дает возможность бухгалтеру вводить в систему учета несогласованные данные, произвольным образом менять программную оболочку и базы данных, вносить в систему операции «задним числом», проводить операции, не получившие одобрения или утверждения в установленном порядке [9].

9. Документирование изучения и оценки системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля для малых предприятий может проводиться в упрощенном виде [3].

На стадии предварительного планирования аудиторам следует ознакомиться с системами бухгалтерского учета и внутреннего контроля малого предприятия.

Если из-за недостатков этих систем, связанных с особенностями малых экономических субъектов, получение надлежащих аудиторских доказательств, необходимых для подготовки полноценного аудиторского заключения, не представляется возможным, аудиторской организации целесообразно отказаться от работы с данным экономическим субъектом.

Если соответствующие обстоятельства стали ясными сотрудникам аудиторской организации уже в ходе проведения аудита, целесообразно приостановить работу с данным экономическим субъектом либо подготовить по результатам аудита аудиторское заключение, отличное от безусловно положительного [4].

Перед началом аудиторской проверки необходимо составить договор об оказании аудиторских услуг, подробно изучив каждый из пунктов данного договора. Аудиторам необходимо спланировать проверку деятельности организации малого бизнеса с учетом специфики бизнеса.

С учетом особенностей аудиторского риска в малых экономических субъектах аудиторской организации следует исходить из того, что ее мнение о степени достоверности бухгалтерской отчетности должно в преобладающей мере определяться аудиторскими доказательствами, получаемыми при проведении аудиторских процедур по существу.

На основе оценки внутрихозяйственного риска и риска средств контроля аудиторская организация определяет допустимый риск необнаружения. Для субъектов малого предпринимательства значение риска необнаружения обычно должно быть ниже, чем для средних и крупных экономических субъектов. Исходя из задачи минимизации риска необнаружения аудиторской организации рекомендуется предусмотреть необходимое увеличение объема аудиторских выборок [3] или проведение сплошной проверки.

Аудиторская организация при сборе аудиторских доказательств должна соблюдать требования правил (стандартов) аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства» и «Аналитические процедуры».

При получении аудиторских доказательств в ходе аудита субъекта малого предпринимательства, использующего упрощенную систему учета и отчетности аудиторской организации, в частности следует рассмотреть:

а) обоснованность применения субъектом малого предпринимательства упрощенной системы учета и отчетности исходя из нормативных критериев, по которым субъекты малого предпринимательства подпадают под действие такой системы;

б) соблюдение субъектом малого предпринимательства порядка отражения хозяйственных операций в книге учета доходов и расходов;

в) правильность исчисления валовой выручки или совокупного дохода (исходя из соответствующего перечня расходов) [3].

При сборе и оценке информации об организации малого бизнеса рекомендуется особое внимание уделять информации, полученной в письменном виде от руководителей, в которой прописано, что организация понимает и несет ответственность за правильное ведение бухгалтерского учета и подготовку достоверной и полной бухгалтерской отчетности [10].

Аудитор в ходе проведения аудита предприятия малого бизнеса должен проявлять профессиональный скептицизм и понимать, что могут существовать обстоятельства, влекущие за собой существенное искажение финансовой (бухгалтерской) отчетности.

При проведении аудита предприятия малого бизнеса аудитор не должен исходить из того, что руководство аудируемого лица является бесчестным, но не должен предполагать и безоговорочной честности руководства. Устные и письменные заявления руководства не являются для аудитора заменой необходимости получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для подготовки разумных выводов, на которых можно было бы базировать аудиторское мнение.

Положительной тенденцией является взаимодействие руководителя и аудитора при проведении аудита, что позволяет повысить уровень финансового менеджмента и обеспечить экономическое обоснование принимаемым решениям.

Аудиторские процедуры должны быть трансформированы на малое предпринимательство и закреплены в специальных стандартах аудита, охватывающих основные аспекты аудита и услуг, сопутствующих аудиту.

Обоснованию в форме внутрифирменных аудиторских стандартов подлежат все виды сопутствующих аудиту услуг, оказываемых субъектам малого предпринимательства с учетом региональных и отраслевых особенностей бизнеса.

Таким образом, при аудите экономических субъектов, относящихся к субъектам малого предпринимательства, следует учитывать специфические особенности таких субъектов. Также необходимо отметить, что при аудиторской проверке малого предприятия внимание должно быть обращено на повышенный аудиторский риск, факторами которого выступают высокая степень зависимости принимаемых решений от одного лица (учредителя или руководителя); низкий уровень качества системы внутреннего контроля из-за отсутствия службы бухгалтерского учета; отсутствие необходимости подвергаться обязательному аудиту; наличие стимулов к искажению бухгалтерской отчетности; низкий уровень менеджмента [7, с. 71]. В связи с этим аудиторская организация в ходе аудиторской проверки таких предприятий не должна требовать в полной мере разделения ответственности и полномочий сотрудников. Также рекомендуется использовать показатели, наиболее подходящие для малого предприятия: прибыль до налогообложения, выручка от продаж, валюта баланса, отчисления в ФНС и в фонды за физических лиц, работающих на предприятии. Кроме того, на предприятиях малого бизнеса рекомендуется проверять либо 100 % элементов генеральной совокупности, либо 100 % определенной части генеральной совокупности.

Использование имеющегося потенциала аудиторских фирм субъектами малого предпринимательства должно способствовать своевременному обнаружению и устранению

недостатков и ошибок в финансово-хозяйственной деятельности малых предприятий. Также аудиторская проверка малого предприятия должна помочь предприятию избежать штрафных санкций, выбрать наиболее эффективный способ ведения бизнеса и, в конечном итоге, достичь наилучших результатов предпринимательской деятельности.

Библиографические ссылки

1. Российская Федерация. Законы. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон № 307-ФЗ от 30.12.2008 г. (ред. от 03.07.2016)]. URL: http://www.consultant.ru/ (дата обращения: 11.10.2016).

2. Российская Федерация. Законы. О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон № 209-ФЗ от 24.07.2007 г. (ред. от 03.07.2016)]. URL: http://www.consultant.ru/ (дата обращения: 10.11.2016).

3. Правило (стандарт) аудиторской деятельности. Особенности аудита малых экономических субъектов [Электронный ресурс] : протокол № 1 от 11.07.2000. Комиссия по аудиторской деятельности при Президенте РФ. URL: http://www.consultant.ru/ (дата обращения: 11.10.2016).

4. Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности (вместе с Федеральным стандартом аудиторской деятельности (ФСАД 1/2010). Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ № 46н от 20.05.2010 г. URL: http://www.consultant.ru/ (дата обращения: 11.10.2016).

5. Богатая И. Н., Лабынцев Н. Н., Хахонова Н. Н. Аудит : учеб. пособие. Ростов на/Д. : МиниТайп, 2014. 442 с.

6. Логинова О. В. Современный аудит на малом предприятии // Современное развитие малого бизнеса. 2015. С. 97–99.

7. Ножкина Т. В. Совершенствование использования трудовых ресурсов и аудит на малых предприятиях / Вестник Камчат. гос. техн. ун-та, 2013. № 24. С. 78–81.

8. Толмачев И. А. Все о малом предпринимательстве / под ред. А. В. Касьянова. М. : ГроссМедиа ; РОСБУХ, 2015.

9. Особенности аудита на малом предприятии [Электронный ресурс]. URL: http://studme.org/ (дата обращения: 10.11.2016).

10. Особенности проведения аудита на предприятиях малого бизнеса [Электронный ресурс]. URL: http://studopedia.ru/ (дата обращения: 10.10.2016).

© Иконникова Я. В., 2016

УДК 338.1

Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики
Вып. 17. С. 69–73

ДОБАВОЧНЫЙ КАПИТАЛ КАК СРЕДСТВО КОНТРОЛЯ БЮДЖЕТНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ

Д. Н. Карамышев

АО «Информационные спутниковые системы»
имени академика М. Ф. Решетнева»,
Российская Федерация, 662972,
г. Железногорск Красноярского края, ул. Ленина, 52

Рассматривается основа бюджетных инвестиций, как расходы бюджета на освоение капитальных вложений. Раскрыто понятие «добавочный капитал» в экономической теории. Изложена суть использование счета добавочного капитала при отражении

в бухгалтерском учете бюджетных инвестиций и как средство контроля для определения фактического состояния использования бюджетных инвестиций.

Ключевые слова: добавочный капитал, бухгалтерский учет, бюджетные инвестиции, контроль.

ADDITIONAL PAID-IN CAPITAL AS MEANS OF CONTROL BUDGET INVESTMENTS

D. N. Karamyshev

JSC «Information Satellite System» named after academician M. F. Reshetnev»
52, Lenin Str., Zheleznogorsk, Krasnoyarsk region, 662972, Russion Rederation

The present work considers the basic of public investment as the budget expenditures for the development of capital investments, opened the determination "additional capital" in economic theory, described the essence using the additional capital account upon accounting reflection of budgetary investment and as a means of control to determine the actual condition using of budgetary investment.

Keywords: additional paid-in capital, accounting, budget and investment control.

Ускорение темпов роста экономики обусловлено улучшением инвестиционной активности. Строительство, модернизация, техперевооружение и повышение конкурентоспособности национального хозяйства должны концентрировать капитальные вложения и их финансирование на высокотехнологичные производства. Для этого государственные и частные инвестиции в создание, модернизацию, реконструкцию предприятий должны в инновационные сферы деятельности реализовываться рационально.

По бюджетному законодательству расходы бюджета на капитальные вложения определены как бюджетные инвестиции, что отличает их от других видов инвестиций, в том числе по объекту инвестиций. Согласно Бюджетному кодексу Российской Федерации [2] бюджетные инвестиции – это бюджетные средства, направляемые на создание или увеличение за счет средств бюджета стоимости государственного (муниципального) имущества.

Бюджетные инвестиции относятся к расходу бюджета, который выделяется экономическим содержанием, где объектом бюджетных инвестиций являются денежные средства, а инвестициями – денежные средства, выделяемые из бюджета. Направлением или целевым назначением бюджетных инвестиций всегда является прирост государственного имущества.

Такой прирост требует контроля. Одним из средств такого контроля служит бухгалтерский учет, а именно: существующие правила отражения в бухгалтерском учете бюджетных инвестиций с использованием добавочного капитала.

В системе нормативного регулирования бухгалтерского учета отражение фактов хозяйственной жизни на счете 83 «Добавочный капитал» [9] не достаточно урегулировано. Понятие «добавочный капитал» не растолковано. В экономической теории под собственным капиталом понимается общая стоимость активов, за вычетом обязательств. Под добавочным капиталом понимается часть собственного капитала организации, который аккумулирует изменения в собственном капитале за счет событий, не оказывающих влияния на финансовый результат организации. В процессе хозяйственной деятельности все другие составляющие собственного капитала подлежат изменению, добавочный капитал не изменяется. Он может уменьшаться лишь при выбытии актива, по которому создан.

Законом о бухгалтерском учете [1], вступившем в действие с 01 января 2013 года, дано определение плана счетов бухгалтерского учета как систематизированного перечня счетов бухгалтерского учета. Впервые план счетов бухгалтерского учета и порядок его применения отнесен законодателем к документам в области регулирования бухгалтерского учета.

Инструкцией по применению плана счетов бухгалтерского учета [9] в разделе VII «Капитал» предусмотрен счет 83 «Добавочный капитал», счет пассивный, предназначенный для обобщения информации о добавочном капитале организации. По кредиту счета 83 «Добавочный капитал» отражаются:

– прирост стоимости внеоборотных активов, выявляемый по результатам переоценки их, в корреспонденции со счетами учета активов, по которым определился прирост стоимости. Аналогичное требование содержится в положении по бухгалтерскому учету основных средств [4], в пункте 15 и в положении по бухгалтерскому учету нематериальных активов [5], в пункте 21;

– сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе формирования уставного капитала акционерного общества (при учреждении общества, при последующем увеличении уставного капитала) за счет продажи акций по цене, превышающей номинальную стоимость, в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями». Аналогичное требование содержится в пункте 68 положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности [5] – эмиссионный доход акционерного общества, возникающий при продаже акций по цене выше номинальной стоимости.

Дополнительными источниками формирования добавочного капитала могут быть превышение стоимости вклада участника в уставный капитал общества с ограниченной ответственностью над номинальной стоимостью оплаченной участником доли либо дополнительные вклады в имущество [3], курсовые разницы, связанные с расчетами с учредителями по вкладам, суммы целевого финансирования некоммерческих организаций, направленные на финансирование капитальных расходов [7].

Источники должны постоянно корректироваться с целью включения новых составляющих, выявленных в ходе развития экономических отношений, научного подхода к бухгалтерскому учету.

Суммы, отнесенные в кредит счета 83 «Добавочный капитал», как правило, не списываются. Дебетовые записи по нему могут иметь место лишь в случаях:

– погашения сумм снижения стоимости внеоборотных активов, выявившихся по результатам его переоценки, – в корреспонденции со счетами учета активов, по которым определилось снижение стоимости;

– направления средств на увеличение уставного капитала: в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями» либо счетом 80 «Уставный капитал»;

– распределения сумм между учредителями организации: в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями» и т. п.

Аналитический учет по счету 83 «Добавочный капитал» организуется таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по источникам образования и направлениям использования средств.

В Письме Минфина России «О бухгалтерском учете средств федерального бюджета, предусмотренных Федеральной адресной инвестиционной программой на 2006 г. на реконструкцию и техническое перевооружение объектов, находящихся в хозяйственном ведении федеральных государственных унитарных предприятий» [8] обращено внимание на то, что в отношении выгоды, связанной с участием Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований в уставных (складочных) капиталах юридических лиц (бюджетных инвестиций юридическим лицам), ПБУ 13/2000 [10] не применяется. Одновременно в данном Письме пояснено, что в бухгалтерском учете средств федерального бюджета, предусмотренных Федеральной адресной инвестиционной программой на

реконструкцию и техническое перевооружение объектов, находящихся в хозяйственном ведении федеральных государственных унитарных предприятий, а также на приобретение оборудования, подлежащего отражению в уставных фондах этих организаций в соответствии с законодательством Российской Федерации, следует руководствоваться Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета (в том числе характеристиками счетов 75 «Расчеты с учредителями» и 80 «Уставный капитал»).

Так, согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций [9], после государственной регистрации организации ее уставный капитал в сумме вкладов учредителей (участников), предусмотренных учредительными документами, отражается по кредиту счета 80 «Уставный капитал» в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями». Фактическое поступление вкладов учредителей проводится по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции со счетами по учету денежных средств.

Таким образом, бюджетные инвестиции в бухгалтерском учете должны отражаться по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции со счетами по учету денежных средств, а не в порядке учета средств государственной помощи.

Вместе с тем существует иная точка зрения, обусловленная теми же требованиями плана счетов бухгалтерского учета, с использованием счета добавочного капитала и счета 86 «Целевое финансирование». После государственной регистрации организации ее уставный капитал в сумме вкладов учредителей (участников), предусмотренных учредительными документами, отражается по кредиту счета 80 «Уставный капитал» в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями».

Согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета счет 86 «Целевое финансирование» предназначен для обобщения информации о движении средств, предназначенных для осуществления мероприятий целевого назначения, средств, поступивших от других организаций и лиц, бюджетных средств и др. Бюджетные инвестиции входят в категорию бюджетных средств. Средства целевого назначения, полученные в качестве источников финансирования тех или иных мероприятий, отражаются по кредиту счета 86 «Целевое финансирование» в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

При выполнении работ по объекту инвестиций в бухгалтерском учете затраты относятся в Д-т счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». Одновременно на сумму вложений во внеоборотные активы в бухгалтерском учете отражается запись:

Д-т 86 «Целевое финансирование» К-т счета 83 «Добавочный капитал». Данная запись подтверждает целевое использование полученных бюджетных инвестиций и показывает фактическое их освоение на конкретную дату.

После государственной регистрации организации увеличения уставного капитала в бухгалтерском учете отражается запись по кредиту счета 80 «Уставный капитал» в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями».

После ввода в эксплуатацию основных средств, созданных за счет целевого финансирования, в бухгалтерском учете отражаются следующие записи:

Д-т 01 «Основное средство» К-т счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»;

Д-т счета 83 «Добавочный капитал» К-т 75 «Расчеты с учредителями».

Таким образом, предложенный механизм отражения в бухгалтерском учете бюджетных инвестиций позволят на отчетную дату определить фактическое состояние использования бюджетных инвестиций, а именно: остатки по счетам бухгалтерского учета, которые:

– по Д-ту счета 01 «Основное средство» показывают объем введенных в эксплуатацию основных средств за счет полученных бюджетных инвестиций;

– по Д-ту 75 «Расчеты с учредителями» показывают, на какую сумму предстоит ввести в эксплуатацию основные средства;

– по К-ту счета 83 «Добавочный капитал» показывают объем вложений во внеоборотные активы, за минусом введенных в эксплуатацию основных средств;

– по К-ту 86 «Целевое финансирование» показывается объем полученных и неиспользованных бюджетных инвестиций.

Использование традиционного порядка отражения бюджетных инвестиций посредством записи Д-т 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» К-т 75 «Расчеты с учредителями»; Д-т 75 «Расчеты с учредителями» К-т 80 «Уставный капитал» не предполагает получение информации о произведенных затратах и вводе в эксплуатацию созданных объектах посредством полученных бюджетных инвестиций на отчетную дату. Это позволяет сделать вывод о добавочном капитале как о дополнительном средстве контроля бюджетных инвестиций.

Библиографические ссылки

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации : федер. закон Рос. Федерации от 31 июля 1998 года № 145-ФЗ : принят Гос. Думой Федер. Собр. Рос. Федерации 17 июл. 2008 г.: одобр. Советом Федерации Федер. Собр. Рос. Федерации 17 июл. 1998 г. // Собрание законодательства РФ. 2001. 03 авг.

2. О бухгалтерском учете: федер. закон Рос. Федерации от 06 декабря 2011 года № 402-ФЗ: принят Гос. Думой Федер. Собр. Рос. Федерации 22 нояб. 2011 г.: одобр. Советом Федерации Федер. Собр. Рос. Федерации 29 нояб. 2011 г. // Парламентская газета. 2011. 15 дек.

3. Об обществах с ограниченной ответственностью : федер. закон Рос. Федерации от 08 февраля 1998 года № 14-ФЗ : принят Гос. Думой Федер. Собр. Рос. Федерации 14 янв. 1998 г.: одобр. Советом Федерации Федер. Собр. Рос. Федерации 22 янв. 1998 г. // Собрание законодательства РФ. 1998. 16 февр.

4. Учет основных средств ПБУ 6/01 : приказ Минфина РФ «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету» от 30.03.2001 № 26н // Российская газета. 2001. 16 мая.

5. Учет нематериальных активов ПБУ 14/2007 : приказ Минфина РФ «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету» от 27.12.2007 № 153н // Российская газета. 2008. 02 февр.

6. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации : приказ Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 1998. 14 сент.

7. Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте ПБУ 3/2006 : приказ Минфина России от 27 ноября 2006 г. № 154н // Российская газета. 2007. 07 февр.

8. О бухгалтерском учете средств федерального бюджета, предусмотренных Федеральной адресной инвестиционной программой на 2006 г. на реконструкцию и техническое перевооружение объектов, находящихся в хозяйственном ведении федеральных государственных унитарных предприятий : письмо Минфина России от 05.06.2007 № 07-05-06/150. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

9. Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций от 31.10.2000 № 94н : приказ Минфина России // Экономика и жизнь. 2000. № 46.

10. Учет государственной помощи (ПБУ 13/2000) : приказ Минфина РФ от 16.10.2000 № 92н // Финансовая газета. 2000. 27 ноября.

© Карамышев Д. Н., 2016

УДК 657

Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики
Вып. 17. С. 74–77

АВТОМАТИЗАЦИЯ ПРОЦЕССА ИСПРАВЛЕНИЯ ОШИБОК В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Э. В. Кауп, А. Г. Юзаева

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

Для правильного ведения бухгалтерского учета и составления отчетности необходимо не просто ознакомиться, но и хорошо разобраться с таким понятием, как ошибки в бухгалтерском учете, рассмотреть их виды, способы выявления, а также изучить порядок исправления ошибок. Затрагивается тема ведения бухгалтерского учета, в частности, рассмотрена проблема исправления ошибок в бухгалтерском учете и отчетности. Также представлены варианты решения данной проблемы путем автоматизации процесса исправления ошибок в специализированном программном средстве для ведения бухгалтерского учета.

Ключевые слова: ошибки в бухгалтерском учете, бухгалтерский учет, отчетность, автоматизация бухгалтерского учета.

PROCESS AUTOMATION CORRECTION OF ACCOUNTING ERRORS

V. E. Kaup, A. G. Yuzaeva

Reshetnev Siberian State Aerospace University
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

To properly accounting-keeping and forming accounts need to understand accounting errors, to consider error views, revealing methods and also to examine the order of error correction. This paper explores the problem of correcting errors in accounting and financial reporting, presented variants to solve this problem by automating error correction process in the specialized accounting software.

Keywords: mistakes in accounting, accounting, the reporting, accounting automation.

Одной из главных сторон деятельности любого предприятия является ведение бухгалтерского учета (БУ), формы и методы которого строго стандартизированы на уровне государства. Но кроме правил ведения учета есть также правила исправления ошибок, допущенных во время заполнения документов [4].

На данный момент ведение бухгалтерского учета почти полностью автоматизировано, но часть документов все также остается в бумажном варианте. Не имеет значения то, в каком виде представлен тот или иной отчет, анализ и обработку информации производит человек. Поэтому нередко случается так, что при ведении бухгалтерского учета допускаются ошибки. Порядок их исправления регламентируется Положением по бухгалтерскому учету 22/2010 [2; 3]. Данная процедура выполняется полностью вручную, что отнимает большое количество времени. Несмотря на то, что часть документов

находится в электронном варианте, ни одно программное обеспечение не предусматривает автоматическое исправление найденных ошибок. Таким образом, было бы целесообразно добавить такую возможность в специализированные программные средства, такие как, например: 1С-Бухгалтерия, Инфо-Бухгалтер, Бизнес Пак и другие [6; 8, с. 380–383; 11].

В первую очередь необходимо разобраться с тем, что называть ошибкой. ПБУ 22/2010 дает такое определение: ошибка – неправильное отражение (неотражение) фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности организации. Ошибка признается существенной, если она в отдельности или в совокупности с другими ошибками за один и тот же отчетный период может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые ими на основе бухгалтерской отчетности, составленной за этот отчетный период. Существенность ошибки организация определяет самостоятельно [1]. Также положение приводит алгоритм действий, которые должен проделать бухгалтер или иное уполномоченное лицо для ее исправления. На основании анализа п.п. 5–14 указанного ниже документа, можно выделить два алгоритма работы: алгоритм классификации ошибки и алгоритм исправления ошибки. Причем, если классификация любой ошибки будет происходить по одному и тому же алгоритму, то их исправления будут иметь различные варианты [7].

Алгоритм классификации ошибки:

1. Выявить ошибку.

2. Определить, является ли ошибка существенной:

а) влияет на экономические решения пользователей – ошибка существенна;

б) не влияет на экономические решения пользователей и выявлена после даты подписания бухгалтерской отчетности за год – ошибка не существенна, можно исправить, используя вариант исправления 1.

3. Определить, попадает ли найденная ошибка под один из вариантов:

а) невозможно определить влияние существенной ошибки на один или более предшествующих отчетных периодов, представленных в бухгалтерской отчетности – вариант исправления 2;

б) невозможно определить влияние существенной ошибки на предшествующий отчетный период, если требуются сложные, многочисленные расчеты, при выполнении которых нельзя выделить информацию, свидетельствующую об обстоятельствах, существовавших на дату совершения ошибки, либо необходимо использовать информацию, полученную после даты утверждения бухгалтерской отчетности за такой предшествующий отчетный период – вариант исправления 3.

4. Определить год совершения ошибки:

а) текущий отчетный год:

– ошибка выявлена до окончания этого года – вариант исправления 4;

– ошибка выявлена после окончания этого года, но до даты подписания бухгалтерской отчетности за год – вариант исправления 5;

б) предшествующий отчетный год:

– ошибка выявлена после даты подписания отчетности за этот год, но до даты ее представления акционерам, органу государственной власти и др. – вариант исправления 6;

– ошибка выявлена после представления отчетности за этот год акционерам, органу государственной власти и др., но до даты ее утверждения – вариант исправления 7;

– ошибка выявлена после утверждения отчетности за этот год – вариант исправления №8 [7; 9; 10, с. 195–197].

После того как удалось классифицировать ошибку, необходимо выбрать один из вариантов ее исправления:

1. Исправление ошибки происходит путем проведения записей по соответствующим счетам бухгалтерского учета, в том месяце отчетного года, в котором выявлена ошибка. Прибыль или убыток, возникшие в результате исправления указанной ошибки, отражаются в составе прочих доходов или расходов текущего отчетного периода.

2. Исправление ошибки путем корректировки вступительного сальдо по соответствующим статьям активов, обязательств и капитала на начало самого раннего из периодов, пересчет за который возможен.

3. Если ретроспективный пересчет сделать нельзя, следует скорректировать вступительное сальдо статей активов, обязательств и капитала на начало самого раннего отчетного периода, пересчет за который возможен.

4. Исправление ошибки происходит путем проведения записей по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного года, в котором выявлена ошибка.

5. Исправление ошибки происходит путем проведения записей по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года.

6. Аналогично варианту исправления 5. Но если бухгалтерская отчетность была представлена каким-либо иным пользователям, то она подлежит замене на пересмотренную бухгалтерскую отчетность.

7. Аналогично варианту исправления 5. Но в пересмотренной отчетности раскрывается информация о том, что она заменяет первоначально представленную бухгалтерскую отчетность, а также указываются основания составления пересмотренной отчетности.

8. Исправление ошибки происходит путем проведения записей по соответствующим счетам бухгалтерского учета в текущем отчетном периоде, корреспондирующий счет – счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), а также ретроспективный пересчет [11].

После того как ошибка была исправлена, в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности необходимо указать характер ошибки, сумму корректировки по каждой статье бухгалтерской отчетности, сумму корректировки по данным о базовой и разводненной прибыли на акцию (если организация обязана раскрывать информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию), сумму корректировки вступительного сальдо самого раннего из представленных отчетных периодов. Если влияние ошибки было определить невозможно, то раскрываются причины этого, а также приводится описание способа отражения исправления существенной ошибки в бухгалтерской отчетности организации и указывается период, начиная с которого внесены исправления [5].

При внедрении такой функции в прикладные бухгалтерские программы, где для внесения исправлений ошибки приходилось бы нажать лишь несколько кнопок, после которых программа сама бы вносила необходимые корректировки, формировала исправленные документы, в несколько раз бы уменьшилось время, затрачиваемое бухгалтером на всю эту процедуру. Также организация будет быстрее получать исправленные документы. В случае, если раньше бухгалтеру надо было оставаться на работе сверхурочно, для скорейшего получения исправленных документов, то с возможностью автоматического исправления работник успеет сделать все необходимое в рабочее время, что, в свою очередь, исключает лишние затраты предприятия по выплате сотрудникам сверхурочных и ведет к оперативному получению качественно выполненных документов.

Библиографические ссылки

1. Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон № 402-ФЗ от 06.12.2011. URL: http://www.consultant.ru (дата обращения: 15.10.2016).

2. Все положения по бухгалтерскому учету: с изменениями и дополнениями на 2015 г. М. : Эксмо, 2015. 224 с. (Законы и кодексы).

3. Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности. ПБУ 22/2010 [Электронный ресурс] : утв. приказом Минфина России от 28.06.2010 № 63н (ред. от 06.04.2015). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103309/ (дата обращения: 15.10.2016).

4. Учетная политика организации. ПБУ 1/2008 [Электронный ресурс] : утв. приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/ (дата обращения: 15.10.2016).

5. Губайдуллина А. Р. Профессиональное суждение бухгалтера как инструмент формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности : дис. … канд. экон. наук: 08.00.12. Казань : [б.и.], 2014. 245 с.

6. Будьте уверены, что в вашем бухгалтерском учете ошибок нет [Электронный ресурс]. URL: https://www.buhsoft.ru/buhgalterskij-uchet-v-odnoy-programme (дата обращения: 15.10.2016).

7. Филина О. Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности [Электронный ресурс] // Бухгалтерские вести. 2014. URL: http://www.acsour.com/ru/press/publications/item/381-ispravlenie-oshibok-v-buhgalterskom-uchete-i-otchetnosti (дата обращения: 17.10.2016).

8. Макарова Л. М., Коробкова О. В. Эволюция применяемых информационных технологий в бухгалтерском учете // Молодой ученый. 2014. № 1. С. 380–383.

9. Трифанкова Е. А. Обнаружение и исправление ошибок в бухгалтерском учете // Экономика и современный менеджмент: теория и практика : сб. ст. по матер. XXIV междунар. науч.-практ. конф. Новосибирск : СибАК, 2013.

10. Трунина В. Ф., Шевела Ю. В. Типичные ошибки в бухгалтерском учете и их исправление // Молодой ученый. 2013. № 1. С. 195–197.

11. Исправляем ошибки правильно (ПБУ 22/2010) [Электронный ресурс]. URL: http://www.klerk.ru/buh/articles/195312/ (дата обращения: 15.10.2016).

© Кауп Э. В., Юзаева А. Г., 2016

УДК 65.052.24

Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики
Вып. 17. С. 77–82

ОРГАНИЗАЦИЯ СЕГМЕНТАРНОГО УЧЕТА В АГРОХОЛДИНГАХ

А. В. Качаева, М. В. Полубелова

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

Рассматриваются вопросы организации сегментарного учета в агрохолдингах. Определены факторы, влияющие на выбор и детализацию отчетных сегментов хозяйственной деятельности. Сегментацию деятельности агрохолдинга предлагается проводить по трем уровням функционирования: структурным единицам, видам деятельности, видам продукции. Для группировки данных в системе бухгалтерского учета и последующего составления сегментарной отчетности каждому сегменту предлагается присваивать семизначный код. Разработаны справочники сегментов по структурным единицам, видам деятельности, видам продукции на примере АО «Агрохолдинг „Сибиряк“». Для получения информации по выделенным сегментам предложена форма отчета о реализации продукции.

Ключевые слова: учет, сегментация, агрохолдинг, вид деятельности, структурные единица, отчет.

ORGANIZATION OF SEGMENTAL ACCOUNTING AT AGRICULTURAL HOLDINGS

A. V. Kachaeva, M. V. Polubelova

Reshetnev Siberian State Aerospace University
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The aim of the present study is to consider the organization of segmental accounting in agricultural holdings. The factors influencing the choice and the reporting segments specification of economic activity. Segmentation of the agricultural holding activities is proposed to conduct three performance levels: structural units, types of activities, types of products. With a purpose to group data in the accounting system and the subsequent preparation of the segmental reporting for each segment, it is proposed to assign a seven-digit code. Developed reference segments according to structural units, activities, types of products, for example, joint-stock company "Agroholding "the Siberian". For information on selected segments of the proposed form of the report on the implementation of the products.

Keywords: registration, segmentation, agricultural holding, activity, structural unit, report.

Сельское хозяйство в Российской Федерации в настоящее время функционирует в сложных экономических условиях. Этому способствуют санкции, введенные в отношении России, и ответные действия со стороны Российской Федерации. В результате этих действий существенно ослаблена государственная финансовая поддержка агропродовольственного комплекса, растут цены на посадочный материал, технику, удобрения, горюче-смазочные материалы. Зависимость сельскохозяйственных товаропроизводителей от внешних и внутренних факторов влечет за собой потребность пересмотра принципов управления предприятиями аграрной сферы. Особенно остро вопросы финансовой устойчивости в кризисный период касаются агрохолдингов, занимающих значительное место в аграрной экономике страны [1].

Для отражения наиболее важной информации в целях контроля за эффективностью различных направлений деятельности холдинга, а также для разработки приоритетных задач и принятия оперативных и стратегических управленческих решений необходима сегментация деятельности сельскохозяйственных предприятий. Подходы к сегментации бизнеса зависят от отраслевых, технологических и организационных особенностей производственного процесса [8].

В современной научно-практической литературе проблемы теории и организации учета по сегментам деятельности хозяйствующих субъектов освещены в работах Н. А. Миславской и С. Н. Поленовой [3], И. Ю. Цыгановой и В. А. Якимовой [10], Е. А. Храмовой и Н. Ф. Колесник [9], С. Б. Фурцевой [7] и др.

В данных научных трудах отражены теоретические основы составления и представления информации по сегментам, но не освещены отраслевые особенности формирования сегментной отчетности агрохолдингов.

Правила формирования и представления информации по сегментам в бухгалтерской отчетности коммерческих предприятий в Российской Федерации регламентируются Положением по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» и Международным стандартом финансовой отчетности (IFRS) 8 «Операционные сегменты» [4; 5].

В этих нормативных документах содержатся критерии идентификации сегментов, требования об объеме и содержании раскрываемой информации, но не раскрываются порядок формирования сегментной отчетности, форма ее представления. Поэтому существует объективная необходимость разработки методических и организационных основ формирования сегментной отчетности для агрохолдингов [2].

В настоящее время не существует единого критерия для выделения сегментов сельскохозяйственной деятельности. Процедура выделения сегментов деятельности, согласно требованиям МСФО (IFRS) 8 и ПБУ 12/2010, заключается в обособлении руководством

организации части хозяйственной деятельности, которая одновременно должна удовлетворять следующим критериям:

1) направленности на достижение цели – выделение данной части деятельности и раскрытие информации о ней обусловлено достижением определенной управленческой цели;

2) самостоятельности (обособленности) – определенная часть деятельности способна приносить экономические выгоды и предполагает соответствующие расходы;

3) подконтрольности – результаты данной деятельности систематически анализируются полномочными в распределении ресурсов внутри организации и оценке этих результатов лицами;

4) измеримости – по данной части деятельности возможно сформировать финансовые показатели отдельно от показателей других частей деятельности организации [6].

На выделение и детализацию сегментов деятельности агрохолдингов влияют факторы внешней среды и внутрифирменные факторы, охарактеризовать которые можно следующим образом.

1. Факторы внешней среды – масштаб и тенденции развития аграрного сектора национальной экономики, уникальные региональные особенности деятельности предприятия, конкурентная среда, исторически сложившиеся правовые традиции и практика отраслевого бухгалтерского учета и отчетности, система налогообложения.

2. Внутрифирменные факторы – отрасль хозяйства, особенности производственного процесса; размер компании; структура акционерной собственности, организационная структура; уровень интернационализации бизнеса, участие в публичных торгах; структура нефинансовых активов компании; рентабельность собственного капитала [6].

Данные факторы тесно взаимосвязаны между собой и оказывают различное влияние на деятельность агрохолдингов и, соответственно, на выделение и детализацию сегментов деятельности и на раскрытие информации по этим сегментам.

Сегменты деятельности агропромышленных предприятий целесообразно выделять исходя из целевого назначения, где в качестве базы их формирования могу использоваться:

– товарные группы или виды продукции;
– рынки сбыта продукции;
– основные потребители;
– структурные подразделения или центры ответственности;
– возможность установления персональной ответственности за производственную деятельность отдельных сегментов организации.

По выделенным сегментам информация должна раскрываться во внутренней отчетности агрохолдинга, данная отчетность должна включать в себя следующие показатели:

а) выручка сегмента от продаж покупателям (заказчикам) организации и подразумеваемая выручка от операций с другими сегментами составляет не менее 10 % общей суммы выручки всех сегментов;

б) финансовый результат (прибыль или убыток) сегмента составляет не менее 10 % от наибольшей из двух величин: суммарной прибыли сегментов, финансовым результатом которых является прибыль, или суммарного убытка сегментов, финансовым результатом которых является убыток;

в) активы сегмента составляют не менее 10 % суммарных активов всех сегментов [5].

Рассмотрим процесс выделения сегментов деятельности на примере АО «Агрохолдинг „Сибиряк“» Выделение предлагается проводить по трем направлениям деятельности агрохолдинга, для каждого направления необходимо определить критерии их выделения:

1) структурные единицы;

2) виды деятельности;

3) виды продукции, работ, услуг.

Выделение сегментов по критерию «структурные единицы» предлагается осуществлять по структурным подразделениям агрохолдинга, которые являются центрами прибыли.

Сегментацию по критерию «виды деятельности» предлагается проводить на основе осуществляемой хозяйственной деятельности отделений агрохолдинга. В сегментах по критерию «виды продукции, работ, услуг» предлагается отражать информацию по произ-

водимой продукции, оказываемых услугах и выполняемым работам отделениями агрохолдинга.

В целях отражения информации в системе бухгалтерского учета и последующего составления сегментной отчетности предлагается использовать кодировку. Каждому выделенному сегменту присваивается семизначный код. Первые две цифры кода характеризуют структурные единицы агрохолдинга, вторые две цифры кода указывают на вид деятельности, последние три цифры – виды продукции, работ, услуг (табл. 1).

Для систематизации информации о сегментах деятельности агрохолдинга предлагается разработать соответствующие справочники для каждого выделенного уровня.

Справочник структурных единиц АО «Агрохолдинг „Сибиряк“» отражает информацию об отделениях в составе агрохолдинга.

В колонке «код сегмента» 00 – информация в целом по агрохолдингу; 01, 02, 03, 04 – информация об отделениях в составе агрохолдинга (табл. 1).

Таблица 1

Справочник сегментов структурных единиц АО «Агрохолдинг «Сибиряк»

Код сегмента	Сегмент
00xxxxx	АО «Агрохолдинг „Сибиряк“»
01xxxxx	Отделение «Ададымское»
02xxxxx	Отделение «Краснополянское»
03xxxxx	Отделение «Сахаптинское»
04xxxxx	Назаровский элеватор

Справочник сегментов по видам деятельности АО «Агрохолдинга „Сибиряк“» закрепляет код вида деятельности (табл. 2). В справочнике сегментов деятельности по видам продукции (работ, услуг) в первой строке зафиксирован вид деятельности агрохолдинга, далее сегменты, выделяемые по указанной деятельности, и их кодировка (табл. 3).

Таблица 2

Справочник сегментов по видам деятельности АО «Агрохолдинг „Сибиряк“»

Код сегмента	Сегмент
xx01xxx	Растениеводство
xx02xxx	Животноводство
xx03xxx	Хранение сельскохозяйственной продукции
xx04xxx	Производственная деятельность
xx05xxx	Производство пищевых продуктов
xx06xxx	Торговля

Таблица 3

Справочник сегментов деятельности по видам продукции (работ, услуг) АО «Агрохолдинг „Сибиряк“» (фрагмент)

Код сегмента	Сегмент
Растениеводство	
xx01001	Озимая пшеница
xx01002	Яровая пшеница
xx01003	Подсолнечник
xx01004	Рожь
….	….
Хранение сельскохозяйственной продукции	
xx03001	Прием сельхозпродукции
xx03002	Хранение сельхозпродукции
xx03003	Подработка сельхозпродукции
xx03004	Сушка сельхозпродукции
xx03005	Отгрузка сельхозпродукции
xx03006	Прочие работы

Для получения информации по выделенным сегментам может использоваться форма отчета о реализации продукции (работ, услуг), которая содержит следующие данные: виды деятельности в разрезе продукции (работ, услуг); реализацию по этим сегментам в натуральных и стоимостных величинах; итоговые данные по выделенным сегментам. Отчет по Назаровскому элеватору представлен в табл. 4.

Данные всех индивидуальных отчетов о реализации продукции (работ, услуг) предприятий агрохолдинга объединяются методом построчного суммирования в отчет о реализации по видам деятельности АО «Агрохолдинга „Сибиряк“», который содержит информацию по сегментам: структурные единицы в разрезе видов деятельности по каждому отделению в составе группы; кодам сегментов; итоговым суммам реализации по видам деятельности (табл. 5).

Таблица 4

Отчет о реализации продукции (работ, услуг) Назаровского элеватора за октябрь 2016 года (фрагмент)

Наименование вида деятельности, продукции (работ, услуг)	Код сегмента	Реализовано	
		Количество, т	Сумма, тыс. руб.
Хранение сельскохозяйственной продукции			
Прием сельхозпродукции	0403001	13487	2900
Хранение сельхозпродукции	0403002	49244	3280
Подработка сельхозпродукции	0403003	16087	1024
Сушка сельхозпродукции	0403004	7346,5	596,7
Отгрузка сельхозпродукции	0403005	2602	925,5
Прочие работы	0403006	–	–
Итого		88766,5	8726
Торговля			
Розничная торговля	0406001	–	3402
Оптовая торговля	0406002	–	3709
Итого		–	7111
Итого по видам деятельности			15837

Таблица 5

Отчет о реализации по видам деятельности АО «Агрохолдинг „Сибиряк“» за октябрь 2016 года (фрагмент)

Наименование структурных единиц, вида деятельности	Код сегмента	Реализовано, тыс. руб.
Отделение «Ададымское»:		
растениеводство	01 01 000	3218
животноводство	01 02 000	2723
торговля	01 06 000	3115
Итого Отделение «Ададымское»	–	9056
Отделение «Краснополянское»:		
растениеводство	02 01 000	2571
животноводство	02 02 000	3327
производственная деятельность	02 04 000	1348
Производство пищевых продуктов	02 05 000	1450
Итого Отделение «Краснополянское»	–	8696
Отделение «Сахаптинское»:		
растениеводство	03 01 000	3358
животноводство	03 02 000	3680
торговля	03 06 000	890
Итого Отделение «Сахаптинское»	–	7928
Назаровский элеватор:		
хранение сельскохозяйственной продукции	04 03 000	8726
торговля	04 06 000	7111
Итого Назаровский элеватор	–	15837
Итого по АО «Агрохолдинг „Сибиряк“»		41517

Принципы и методы определения сегментов и их кодировки, информация, отражаемая в отчетности по сегментам, справочники и формы отчетности по сегментам должны быть закреплены во внутренних документах агрохолдинга в виде самостоятельных положений или в виде приложений к учетной политике и утверждены руководителем.

Предложенная сегментация деятельности может использоваться в системе бюджетирования. По критериям «структурные единицы», «виды деятельности», «виды продукции, работ, услуг» может планироваться финансово-хозяйственная деятельность агрохолдинга, производиться анализ отклонений фактических показателей от запланированных [1]. Для учета затрат и результатов по каждому выделенному сегменту необходимо осуществлять аналитический учет по счетам 20, 23, 25, 26, 90, структурных единиц, видам деятельности и видам продукции (работ, услуг). Помимо организации учета по сегментам, целесообразно организовать планирование деятельности агрохолдинга по выделенным сегментам, что позволит контролировать и анализировать результаты их деятельности.

Реализация мероприятий по организации бухгалтерского учета на основе сегментации деятельности позволит руководству вести учет, планировать, анализировать и контролировать финансово-хозяйственную деятельность по каждому сегменту и в целом по агрохолдингу, объективно оценивать экономическую эффективность функционирования каждого выделенного сегмента и его вклад в финансовый результат группы, что будет способствовать принятию более обоснованных управленческих решений, повышать эффективность функционирования и конкурентные преимущества интегрированных агропромышленных формирований.

Библиографические ссылки

1. Глущенко А. В., Захарова Л. С. Совершенствование управленческого учета на основе сегментации деятельности агрохолдинга [Электронный ресурс] // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 35. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. Глущенко А. В., Землянская Е. П. Организационные и методические основы формирования сегментной отчетности агрохолдингов // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 40. С. 32–45.

3. Мисловская Н. А., Поленова С. Н. Сегментная отчетность по МСФО: назначение и формирование // Международный бухгалтерский учет. 2010. № 13. С. 10–13.

4. О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 25.11.2011 № 160н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

5. Информация по сегментам (ПБУ 12/2010) [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 08.11.2010 № 143н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

6. Понамарева Н. В. Проблемы формирования и раскрытия информации по сегментам в финансовой отчетности организации агропромышленного комплекса [Электронный ресурс] // Международный бухгалтерский учет. 2016. № 17. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

7. Фурцева С.Б. Значение управленческой сегментной отчетности в группе консолидированных предприятий // Экономический анализ: теория и практика. 2013. № 27. С. 55–60.

8. Храмова Е. А. Формирование системы сбалансированных показателей развития сегментов агрохолдинга [Электронный ресурс] // Международный бухгалтерский учет. 2016. № 17. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

9. Храмова Е. А., Колесник Н. Ф. Сегментный подход организации внутреннего контроля в агрохолдингах // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 31. С. 12–19.

10. Цыганова И. Ю., Якимова В. А. Сегментный учет и анализ деятельности организаций на российских и зарубежных рынках сбыта продукции // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 13. С. 2–19.

© Качаева А. В., Полубелова М. В., 2016

УДК 338

Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики
Вып. 17. С. 83–88

ИЗМЕНЕНИЯ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ: НОВЫЙ ШАГ К УВЕЛИЧЕНИЮ СОБИРАЕМОСТИ НАЛОГОВЫХ ПОСТУПЛЕНИЙ

Н. В. Кононова, Г. И. Золотарева

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

Рассматриваются проблемы налогового администрирования налога на добавленную стоимость в современных условиях развития российской налоговой системы и экономики страны в целом. Представлены результаты анализа изменений, внесенных в налоговое законодательство на 2017 год, в отношении налоговой базы и налоговых обязательств по налогу на добавленную стоимость (НДС). Показано положительное влияние нововведений, описанных в данной статье, на собираемость НДС. Анализ представленных материалов позволяет подтвердить правильность выбранных стратегических целей и налоговой политики на ближайшую перспективу в администрировании НДС.

Ключевые слова: налоговая система, НДС, администрирование НДС.

TAX LAW CHANGES OF VALUE ADDED TAX: NEW STEP INCREASING TAX REVENUE

N. V. Kononova, G. I. Zolotareva

Reshetnev Siberian State Aerospace University
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

At present is a very urgent tax administration problem of value added tax in the modern development of Russian tax system and the economy as a whole. Analyzed the tax legislation changes in 2017 in relation to the tax base and tax liabilities of the value added tax (VAT). Presented the positive influence of the innovations described in this article to VAT revenue. Analysis of the materials used to confirm the correctness of the chosen strategic goals and tax policy in the short term in VAT administration.

Keywords: tax system, VAT, VAT administration.

Система налогообложения торговых организаций в настоящее время переживает период крупных изменений. Основной акцент в части налогообложения НДС сейчас делается на организацию электронного документооборота и on-line-контроля результатов деятельности.

При анализе уровня налоговой нагрузки по отдельным видам налогов в Российской Федерации, представленных в Проекте Основных направлений налоговой политики на 2017 год и плановый период 2018 и 2019 годов [1] было отмечено, что налог на добавленную стоимость занимает одно из лидирующих мест в объеме налоговых доходов федерального бюджета (см. таблицу).

Доходы консолидированного бюджета Российской Федерации в 2009–2015 гг. (% к ВВП) [1]

Показатель	Год						
	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Доходы всего	35,04	34,62	37,26	35,02	34,42	34,34	33,32
Налоговые доходы и платежи	30,88	31,12	34,50	32,49	31,80	31,90	30,17
в том числе:							
налог на прибыль организаций	3,26	3,83	4,06	3,52	2,92	3,05	3,22
налог на доходы физических лиц	4,29	3,87	3,57	3,38	3,52	3,47	3,47
налог на добавленную стоимость	5,28	5,40	5,81	5,30	4,98	5,06	5,24
таможенные пошлины	6,52	6,74	8,25	7,62	7,00	7,09	4,16

По своему вкладу в объем налоговых доходов федерального бюджета он уступает только таможенным пошлинам и сборам и сопоставим с совокупными суммами взносов в государственные внебюджетные фонды (включая единый социальный налог до 2010 г.).

В тоже время собираемость этого налога всегда вызывала массу вопросов как в части самой суммы недоимки, так и в части оценки потенциальных объемов налога и способов сокращения недополученных сумм. Выявлялись и законодательно пресекались схемы уходов от налогов, но проблема до сих пор до конца не решена.

Учитывая глобальность данной проблемы (НДС в настоящее время введен в 160 странах, и во всех этих государствах, в том числе и в России, он является одним из важнейших бюджетообразующих налогов, например, во Франции он составляет – 45 %, в Великобритании и Италии – 25 % налогов и сборов), вопросу собираемости НДС, реальных размеров потерь для бюджета от применения различных схем уклонения от уплаты НДС или его возмещения посвящено множество исследований [2; 3].

Минфин РФ в соответствии с Налоговым кодексом РФ производит расчет предполагаемых поступлений в бюджет НДС исходя из прогнозов совокупного начисленного НДС по всей экономике за минусом налоговых вычетов за предыдущий год с учетом прогнозируемой инфляции и роста ВВП [2].

В странах ОЭСР для оценки эффективности применения НДС используется показатель собираемости (co-efficiency), который вычисляется как пропорция текущих поступлений НДС в расчетной величине поступлений при применении основной ставки НДС ко всем статьям потребления [4, с. 68–72].

Величина данного показателя (co-efficiency) зависит от двух оценочных показателей: поступления НДС; величины конечного потребления и применяемой стандартной ставки НДС.

Высокое значение этого показателя (максимальное – 1 или 100 %) предполагает равномерное применение НДС к широкой базе при высоком качестве администрирования налога, в то время как низкое значение данного показателя отражает размытую налоговую базу ввиду освобождений или льготных ставок, а также низкое качество его администрирования. Анализ данного показателя, проведенный Кинжебаевой Е. В. в Российской Федерации и в других странах, в частности, в странах-членовах ОЭСР, показал, что в большей части стран значения данного показателя колеблются от 0,5 до 0,75, значительно выделяются лишь Новая Зеландия (показатель 0,98) и Люксембург (0,93). На фоне других стран российские результаты co-efficiency (0,24) свидетельствуют, по мнению Кинжебаевой Е. В., о низкой эффективности администрирования НДС [4, с. 68–72].

Гурвич Е. Т., Суслина А. Л. [5, с. 22–33] предлагают как один из альтернативных подходов в качестве приближенной оценки уровня собираемости налогов (и в частности НДС) использовать показатели системы национальных счетов (СНС). Данный вывод Гурвич Е. Т., Суслина А. Л. сделали на основании того факта, что при составлении СНС статистические органы корректируют показатели обязательной статистической отчетности

(в том числе бухгалтерской) таким образом, чтобы получить систему взаимно сбалансированных показателей производства, распределения и использования добавленной стоимости в экономике. По их мнению, оценки уровня собираемости при макроэкономическом подходе представляют собой более емкую характеристику налоговой дисциплины, поскольку показывают разрыв между фактическим и потенциальным уровнем изъятия налоговых платежей в бюджет с одной и той же налоговой базы.

Гурвич Е. Т., Суслина А. Л. [5, с. 22–33] обращают внимание на устойчивое снижение общего тренда собираемости НДС и его зависимость от структурных сдвигов в отраслевой принадлежности добавленной стоимости (с учетом значительных различий в уровне собираемости по видам деятельности), снижения доли импорта в структуре налогооблагаемой базы, предоставлением дополнительных и т. п., а также их «чувствительность» к внешним «шокам» и решениям в области налоговой политики.

Такого же мнения придерживаются и другие авторы, в частности, Алимирзоева М. Г., Алиев Б. Х., Ильясбеков И. А., Маликова К. Р. в своей статье отмечают, что уровень собранного НДС снижается даже на фоне роста макроэкономической оценки базы этого налога [6, с. 296–300; 7, с. 40–50].

В целях повышения эффективности собираемости налогов используются различные методы: от упрощения порядка уплаты сумм налогов с использованием разнообразных льгот и пониженных ставок до ужесточения платежной дисциплины и контроля за налогооблагаемой базой самого налога.

Учитывая, что конечном итоге НДС оплачивается потребителями в целях создания стимулов для роста товарооборота российских розничных сетей, реализующих потребительские товары, предлагается реализовать механизм для возврата иностранным физическим лицам части сумм НДС, уплаченных ими при приобретении товаров в период временного пребывания в Российской Федерации, путем установления ставки НДС в размере 0 % по этим товарам в случае их вывоза за пределы таможенной территории ЕАЭС; установить ставку НДС в размере 0 % на услуги по перевозке пассажиров и багажа железнодорожным транспортом общего пользования дальнего сообщения, а также продлить срок применения ставки НДС в размере 0 % на услуги по перевозке пассажиров железнодорожным транспортом пригородного сообщения [1].

Еще одно направление изменений – предоставление разнообразных льгот – будет, по мнению правительства РФ, способствовать снижению стоимости реализуемой либо используемой для собственных нужд продукции, в частности, освобождается от НДС реализация ввозимого на территорию России племенного высокопродуктивного поголовья сельскохозяйственных животных и птицы (в том числе коров, свиней, овец, коз, лошадей и т. д.) с целью их дальнейшего разведения и т. п. Однако применение льготы обусловлено необходимостью получения племенного свидетельства. В случае отказа от льготы (на основании письменного заявления) реализация племенного скота (и прочее) налогоплательщиком будет облагаться по ставке НДС 18 %.

Аналогичным образом освобождается от НДС ввоз на территорию Российской Федерации медицинских товаров, важнейших и жизненно необходимых медицинских изделий и тому подобных, а также сырья и комплектующих изделий для их производства, аналоги которых не производятся в Российской Федерации, по перечню, утверждаемому правительством Российской Федерации. Данная льгота также обусловлена необходимостью представления в таможенные органы (в налоговый орган, если ввоз осуществляется с территории государства-члена ЕАЭС) документа, подтверждающего целевое назначение сырья и комплектующих изделий, а также отсутствие аналогов в Российской Федерации.

Освобождены от обложения НДС (без права отказа от данной льготы) до 31.12.2018 года и операции по реализации макулатуры (бумажные и картонные отходы производства и потребления, отбракованные и вышедшие из употребления бумага, картон, типографские изделия, деловые бумаги, в том числе документы с истекшим сроком хранения) на территории Российской Федерации.

Изменяются условия работы иностранных компаний, в частности, оказывающих интернет-услуги, либо осуществляющих торговлю через Интернет.

С 1 января 2017 г. оказание через Интернет данных услуг (реклама, предоставление права использования программ для ЭВМ (в том числе игр) и баз данных, хранение и обработка информации, предоставление доменных имен, оказание услуг хостинга, оказание услуг по администрированию сайтов и др.) для российских потребителей (физических лиц, не являющимся индивидуальными предпринимателями) будет облагаться НДС по ставке 15,25 %.

От налогообложения будут освобождены следующие операции:

1) продажа товаров (работ, услуг), если они только заказаны через Интернет, а поставка осуществляется без его использования;

2) продажа (передача права использования) на материальных носителях программ (включая компьютерные игры), баз данных;

3) оказание консультационных услуг посредством электронной почты;

4) оказание услуг по предоставлению доступа к Интернету.

Для обеспечения максимального охвата иностранных компаний, оказывающих интернет-услуги, и реализации налогообложения их деятельности разработан упрощенный порядок постановки данных компаний на налоговый учет в Российской Федерации (п. 4.6 ст. 83 НК РФ). Регистрация должна быть осуществлена не позднее 1 февраля 2017 г.

Предполагается, что указанные меры по реализации основных направлений налоговой политики в части предоставления льгот, стимулирования деятельности российских организаций и защиты российского потребителя обеспечат стабильное развитие российской экономики.

Уровень собираемости налогов, в том числе и НДС, зависит также от эффективности работы территориальных налоговых органов по организации налогового контроля. И в данном случае многое зависит от организационных способностей и конкретной работы налоговых инспекторов. Своевременная предупредительно-профилактическая работа с налогоплательщиками, расширение функциональных возможности используемых сервисов по максимально возможному охвату потенциальных плательщиков НДС при проведении такой работы, неотвратимость наказания за нарушение налогового законодательства – все это позволяет обеспечить полноту налоговых поступлений в бюджет, выполнение плановых назначений по мобилизации доходных источников в бюджетную систему и т. д.

Х. М. Мусаева, С. И. Сиражудинова, перечислив в своей работе [8, с. 72–78] качественные и количественные показатели эффективности работы территориальных налоговых органов по организации налогового контроля, применяемые на практике, отмечают, что они не отражают предупредительно-профилактическую работу конкретных подразделений, и было бы целесообразно, с их точки зрения, дополнить данный перечень следующими новыми показателями оценки эффективности территориальных налоговых органов:

– уровень (коэффициент) добровольной уплаты налогов (в разрезе организаций, индивидуальных предпринимателей);

– удельный вес (коэффициент) налоговых споров, разрешенных в досудебном порядке путем заключения посредством заключения мирового соглашения в общем объеме налоговых споров;

– доля (коэффициент) результативных выездных проверок без судебных разбирательств, в общем объеме налоговых проверок;

– количество (снижение) жалоб налогоплательщиков.

По мнению авторов, введение новых мониторинговых показателей работы налоговых органов действительно позволило бы стимулировать предупредительно-профилактические действия конкретных подразделений, увеличив тем самым собираемость налогов.

В тоже время, наряду с усилением контролирующих функций налоговых органов, расширением предупредительно-профилактических мер повышается уровень ответственности организаций-плательщиков НДС. Предметом контроля, налогового мониторинга (ст. 105 НК РФ) в соответствии с требованиями Налогового кодекса являются правильность исчисления, полнота и своевременность уплаты (перечисления) налогов и сборов, правильность заполнения налоговых деклараций и иных документов, которые должны формироваться и подаваться в электронном виде.

В частности, в рамках федерального закона от 28.06.2013 №134-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям» с 2014 года все плательщики НДС, налоговые агенты, лица, не являющиеся таковыми, но выставившие счета-фактуры с выделенной суммой налога, обязаны сдавать декларацию в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота. Причем, если налогоплательщик представит декларацию по НДС не в электронной форме, а на бумажном носителе, то, начиная с 01.01.2015, такая декларация не считается представленной. Налогоплательщик за непредоставление декларации будет привлечен к налоговой ответственности в виде взыскания штрафа в соответствии с п. 1 ст. 119 Налогового кодекса. Штраф составит минимум 5 % от неуплаченной суммы налога, но не менее 1 000 руб. [9].

Многие авторы отмечают положительное влияние на собираемость НДС данного нововведения.

В частности, М. Г. Алимирзоева, Б. Х. Алиев, И. А. Ильясбеков, К. Р. Маликова [6, с. 296–300] отмечают, что предоставление налоговой декларации в электронном виде способствует эффективной работе налоговых органов по взаимодействию с налогоплательщиками. Вероятность ошибки при вычислении сведена к нулю. Достигнута главная цель – экономия времени и денег налогоплательщиков. Общий архив всех электронных деклараций, нормативно-справочные материалы, касающихся налогообложения, теперь находятся в свободном доступе, а квалифицированную консультацию можно получить, не выходя из офиса.

С 1 января 2017 г. налогоплательщики, на которых возложена обязанность предоставлять налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость в электронной форме, при проведении камеральной налоговой проверки такой налоговой декларации обязаны предоставить пояснения в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота по формату, установленному федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов (в соответствии с п. 3 ст. 88 НК РФ, в редакции федерального закона от 1 мая 2016 г. № 130-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»). Причем предоставление пояснений на бумажном носителе не предусмотрено в принципе (такие пояснения считаются не представленными). Ответственность налогоплательщика также возрастает: с 1 января 2017 г. будет взыскиваться штраф в размере 5 000 руб., а те же деяния, совершенные повторно в течение календарного года, обойдутся уже дороже – штрафом 20 000 руб. (п. 2 ст. 129.1 НК).

Основной причиной подобного ужесточения налогового законодательства является, по мнению авторов, недостаточность уже существующих мер по предупреждению необоснованного применения налогоплательщиками налоговых вычетов по НДС. Финансово налоговой службе (ФНС) удалось в значительной степени пресечь использование противозаконных методов минимизации налоговых платежей, однако, полностью решить данную проблему до сих пор не удавалось. Использование электронных счетов-фактур, on-line-контроль товарооборота и другие вновь принятые меры, позволят повысить собираемость НДС и увеличить налоговые поступления в бюджет.

Анализ публикаций в данной области [2; 4, с. 68–72; 7, с. 40–50; 8, с. 72–78; 9; 10, с. 22–27] позволяет подтвердить правильность выбранных стратегических целей и налоговой политики на ближайшую перспективу. В условиях невозможности повышения налоговой нагрузки на экономику и население, а также сокращения бюджетных расходов требуется изыскивать новые пути для решения возникающих проблем [10, с. 22–27]. Только усовершенствование процедуры администрирования налога на добавленную стоимость, введение дополнительных профилактических мер по предупреждению правонарушений, расширение on-line-функционала с одновременным предоставлением возможности по бесплатному получению квалифицированной консультационной помощи позволит сократить количество применяемых незаконных схем по минимизации НДС.

Библиографические ссылки

1. Проект Основных направлений налоговой политики на 2017 год и плановый период 2018 и 2019 годов [Электронный ресурс] / Информация официального сайта Министерства финансов Российской Федерации. URL: http://minfin.ru/ru/document/?id_4=116206&area_id=4&page_id=2104&popup=Y#ixzz4Pm42RCPR (дата обращения: 12.11.2016).

2. Давлетшин Т. Собираемость НДС: пора развеять мифы [Электронный ресурс]. URL: http://www.deloros.ru/sobiraemost-nds-pora-razveyat-mify.html (дата обращения: 12.11.2016).

3. Казакова М., Кнобель А., Соколов И. Качество администрирования НДС в странах ОЭСР и России. Реформирование российской системы взимания налога // Научные труды ИЭПП. № 134Р. М. : ИЭПП, 2010.

4. Кинжебаева Е. В. Разработка сценарных подходов изменения НДС-системы в РФ // Агропродовольственная политика России. 2012. № 5. С. 68–72.

5. Гурвич Е. Т., Суслина А. Л. Динамика собираемости налогов в России: макроэкономический подход // Финансовый журнал. 2015. № 4 (26). С. 22–33.

6. Алимирзоева М. Г., Алиев Б. Х., Ильясбеков И. А., Маликова К. Р. Особенности механизма исчисления НДС с учетом изменений в налоговом законодательстве // Фундаментальные исследования. 2016. № 8–2. С. 296–300.

7. Алимирзоева М. Г., Алиев Б. Х., Казимагомедова З. А. Анализ методик оценки эффективности механизма установления налоговых льгот в отдельных регионах // Финансы и кредит. 2015. № 33 (657). С. 40–50.

8. Мусаева Х. М., Сиражудинова С. И. К вопросу о сущности дефиниций «налоговый контроль» и оценке резервов роста налоговых доходов // Финансы и кредит. 2013. № 8(536). С. 72–78.

9. Яковицкий Д. Администрирование налога на добавленную стоимость // Точка зрения. Налоговый инспектор. 05.2015. URL: http://tztver.ru/articles/detail/590 (дата обращения: 12.11.2016).

10. Пансков В. Г. Собираемость НДС: резервы есть, возможности не используются // Финансы. 2016. № 3. С. 22–27.

© Кононова Н. В., Золотарева Г. И., 2016

УДК 657.6

Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики
Вып. 17. С. 88–94

ВЫЯВЛЕНИЕ ПРОБЛЕМ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ ЗАКУПОК В БЮДЖЕТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

И. Г. Краус, Г. В. Денисенко

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

Осуществление закупок для бюджетных организаций является ключевым направлением в обеспечении всей деятельности в целом. Согласно нормам федерального закона от 05.04.2013 г. № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» результатом состоявшейся закупки, является протокол подведения итогов и как следствие заключение государственного

контракта. Рассмотрены основные виды нарушений, связанные с осуществлением закупочной деятельности. Начиная от формирования технической документации и до исполнения контракта в целом. Важнейшим шагом на пути решения данных проблем является ужесточение контроля за проведением закупок на уровне регионов. Разработка методик контроля именно в регионах или ввод общего стандарта аудита существенно помогло бы уменьшить уровень нарушений при осуществлении закупочной деятельности.

Ключевые слова: аудит эффективности, закупки, государственный контракт.

PROCUREMENT AUDIT AT BUDGET ORGANIZATIONS

I. G. Kraus, G. V. Denisenko

Reshetnev Siberian State Aerospace University
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

Procurement implementation of the budgetary organizations is an important direction in ensuring of all activity in general. According to the norms of the federal law from 04.05.2013, the № 44-FZ "About contract system in the procurement of goods, works and services for state and municipal needs" procurement result is a summing protocol and as a consequence of the conclusion of the state contract. Described the main types of violations relating to the implementation of procurement. Starting from the formation of the technical documentation and to the execution of the contract as a whole. The most important step towards solving these problems is the tightening of control over the conduct of the procurement at the regional level. The development of techniques of control in the regions or to introduce a common standard audit would help reduce the level of irregularities in the implementation of procurement activities

Keywords: efficiency audit, procurement, government contract.

Осуществление закупок для бюджетных (государственных) организаций является ключевым направлением в обеспечении всей деятельности в целом. Согласно нормам Федерального закона от 05.04.2013 г. № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» (далее – Закон о контрактной системе), результатом состоявшейся закупки, независимо от выбора способа определения Поставщика, является протокол подведения итогов и, как следствие, заключение государственного контракта (далее – контракт) [7, с. 11]. До момента заключения контракта все условия описываются в проекте контракта и техническом задании, а именно: в Форме № 2 – «Описание объекта закупки», которые являются неотъемлемой частью закупочной документации. В комплект закупочной документации для объявления торгов входят следующие обязательные документы:

– Проект контракта (определяется ключевые условия по поставке товаров, выполнению работ и оказанию услуг, отражаются права и обязанности сторон, в том числе гарантийные обязательства и виды ответственности за невыполнение предусмотренных обязательств);

– расчет обоснования цены (в зависимости от выбора метода расчета цены опубликовывается смета или таблица с предложениями от поставщиков);

– форма № 1 – «Заявка заказчика на проведение открытого аукциона в электронной форме» (с подробным описанием электронной площадки проведения закупки, способом закупки, ответственными [2, с. 19] лицами, суммой и сроками действия контракта в целом, а так же различные ограничения и преимущества при выборе победителя закупки);

– форма № 2 – «Описание объекта закупки» (техническое задание, актуальные государственные стандарты и технические регламенты);

– образцы документов для подачи заявки на участие в закупке (приведены формы документов, которые необходимо заполнить Поставщику для допуска к участию в закупке);

– извещение (краткое описание основных тезисов технического задания, спецификации товара или услуг и ответственные лица с контактными данными).

Каждая бюджетная организация при осуществлении закупочной деятельности должна определить круг ответственных лиц, отвечающих за проведение закупки и отслеживать все действия, связанные с основными стадиями осуществления этой закупки. Как правило, в качестве уполномоченного органа, осуществляющего процедуру ведения закупки, является Агентство государственного заказа соответствующего региона (далее – Оператор). Между организацией (государственным Заказчиком) и Агентством государственного заказа заключается типовое соглашение, в котором определены основные полномочия Оператора и Заказчика. Как правило, Агентство государственного заказа соответствующего региона заключает соглашения массово со всеми бюджетными организациями, сроком на 1 календарный год. При проведении совместных торгов, например на поставку горюче-смазочных материалов (бензин АИ-92) или офисной бумаги, в извещении указывается полный перечень Заказчиков, а их может быть около 200 участников по всему региону.

Второй вариант ведения закупочной деятельности является самостоятельным и более ответственным. Вся процедура объявления, дача разъяснений, отслеживания сроков и проверка поданных заявок являются функциями Заказчика. Иной раз Заказчик не имеет столько опыта и компетенции для проведения таких процедур. Если у Заказчика в соответствии с планом-графиком совокупный годовой объем закупок превышает 100 млн руб., он обязан создать контрактную службу (в виде отдельного структурного подразделения не является обязательным) (п. 1 ст. 38 Закона о контрактной системе).

При этом необходимо учитывать, что у Заказчика должен быть разработан и утвержден обязательный перечень документов:

– приказ о создании контрактной службы (согласно ст. 38 Закону о контрактной системе Заказчик вправе создавать контрактные службы до 31 марта 2014 года) и положение, регламентирующее работу контрактной службы, в ст. 38 Закона о контрактной системе подробно описан механизм создания и основные требования к контрактной службе;

– документ, регламентирующий осуществление контроля в сфере проведения закупок (экспертиза поставляемого товара и оказанных услуг, как своими силами, так и со стороны аудиторских компаний), определяющий состав и основные функции приемочной комиссии [3, с. 62];

– план закупок, включая обоснования предмета закупки по отдельным статьям расходов для бюджетных организаций (стал обязательным с 2017 года и разрабатывается на 3 финансовых года вперед с 2017 по 2019 год включительно);

– план-график закупок[4, с. 71], включая обоснования начальной (максимальной) в структурированном виде (согласно ст. 21 Закона о контрактной системе Заказчик обязан на каждый финансовый год опубликовывать план-график в личном кабинете организации на сайте http://zakupki.gov.ru/).

При закупке того или иного товара (услуги) важно правильно определить способ размещения закупки. В соответствии с частью 2 статьи 59 Закона о контрактной системе, Заказчик обязан проводить открытый аукцион в электронной форме в случае, если реализуются закупки товаров, работ, услуг, включенных в перечень, установленный правительством Российской Федерации, за некоторыми исключениями. Таким образом, закупка по товару или услуге, которая входит в перечень, установленный распоряжением правительства Российской Федерации от 21.03.2016 № 471-р, в соответствии с частью 2 статьи 59 Закона о контрактной системе может быть осуществлена в том числе и путем проведения котировок при соблюдении определенных условий части 2 статьи 72 Закона о контрактной

системе, а также путем заключения контракта с единственным поставщиком при соблюдении условий части 1 статьи 93 Закона о контрактной системе.

При подготовке технической документации важно руководствоваться актуальными регламентами и стандартами, например, при описании технических характеристик товара – это использование государственных стандартов, утративших свою силу.

Согласно п. 1, п. 2 ч. 1 ст. 33 Закона о контрактной системе Заказчик при составлении описания к требуемому товару (услуги) должен учитывать следующие моменты.

1. Описание объекта закупки должно носить актуальный и реальный характер. В описании объекта закупки указываются функциональные, технические и качественные характеристики, эксплуатационные характеристики товара или услуги. В описание объекта закупки не должны включаться условия или указания в отношении определенных товарных знаков, полезных моделей, фирменных наименований, патентов, наименование места происхождения товара (страны изготовления) или наименование производителя, а также требования к товарам, информации, работам, услугам. Главным условием такой закупки является соблюдение правил свободной конкуренции, требования к товару или услуги не должны привлекать за собой ограничение допуска участников закупки, за исключением случаев, если не имеется другого способа, обеспечивающего более точное и необходимое описание характеристик товара или услуги как, например, в сфере закупки медицинских препаратов. При описании конкретного товара обязательным условием является включение в описание объекта закупки слов «или эквивалент», за исключением случаев несовместимости товаров, на которых размещаются другие товарные знаки, и необходимости обеспечения взаимодействия таких товаров с товарами, используемыми заказчиком.

2. При составлении описания объекта закупки стандартных показателей, требований, условных обозначений и терминологии, касающихся технических и качественных характеристик объекта закупки, установленных в соответствии с техническими регламентами, стандартами и иными требованиями, предусмотренными законодательством Российской Федерации о техническом регулировании [6, с. 128]. Если Заказчиком не используются такие технические показатели, условные обозначения и терминология, то в документации о закупке должно содержаться обоснование необходимости использования других характеристик, требований и обозначений. Основным требованием при указании точных показателей товара необходимо использовать слова «не менее и не более». Например, диагональ экрана не менее 22 дюймов и т. д.

На основном этапе аудита в сфере закупок проводятся проверка, анализ и оценка информации об открытости, доступности, законности, целесообразности, обоснованности, своевременности, эффективности и результативности расходов на закупки по планируемым к заключению, заключенным и исполненным контрактам [8, с. 27].

Каждая закупка Заказчика должна быть отражена на начальном этапе в плане-графике, затем проведена сама закупка (с опубликованием всего пакета необходимых документов) и на конечном этапе включена в реестр заключенных контрактов. При ведении этих процедур возникает масса нарушений, связанных с соблюдением сроков публикации, техническими ошибками и неточностями. Хотя сайт http://zakupki.gov.ru/ при заполнении соответствующей информации имеет подсказки и различные ограничения на ввод необходимых символов.

Под целесообразностью расходов на закупки понимается наличие обоснованных государственных нужд, необходимых для достижения целей организации и выполнения государственного задания этой организации [10, с. 56].

Под обоснованностью расходов на закупки понимается наличие обоснования, в том числе с использованием правил планирования и нормирования необходимого объема того или иного товара или услуги, а также требования к качеству, потребительским свойствам и иным характеристикам закупаемых товаров, работ, услуг. Необходимо учитывать планомерность расходования бюджетных средств, например, как при покупке продовольствен-

ных товаров. У многих Заказчиков на 10–11 января на складах нет необходимого числа продуктов, чтобы осуществлять бесперебойное функционирование организации, так как контракты были заключены до конца года и за первые числа января израсходованы все запасы. На момент прихода (выхода) сотрудников (детей) в школы или интернаты, продовольственные запасы отсутствуют. Эта проблема повторяется из года в год, хотя решение очень простое, заключать контракты уже в декабре текущего года, а выполнение контракта ставить на будущий год.

Основные нарушения, связанные с осуществлением закупок, следующие:

– выбор способа осуществления закупки. В силу части 1 статьи 24 Закона о контрактной системе Заказчики при закупках, используют конкурентные способы определения поставщиков (подрядчиков, исполнителей) или осуществляют закупки у единственного поставщика (подрядчика, исполнителя) [5, с. 164]. При этом конкурентными способами определения поставщиков (подрядчиков, исполнителей) являются конкурсы как открытые, так и закрытые, аукционы в электронной форме, запрос котировок и запрос предложений. Как правило, Заказчик сам выбирает способ определения Поставщика в соответствии с требованиями Закона о контрактной системе. Так, например, в соответствии с частью 2 статьи 59 Закона о контрактной системе Заказчик обязан проводить электронный аукцион в случае, если осуществляются закупки товаров, работ, услуг, включенных в перечень, установленный правительством Российской Федерации, либо в дополнительный перечень, установленный высшим исполнительным органом государственной власти субъекта Российской Федерации. Исключением может быть случаи проведения закупок путем запроса котировок, запроса предложений, закупки с единственным поставщиком с учетом требований Закона о контрактной системе. Распоряжением правительства РФ от 21.03.2016 № 471-р утвержден Перечень товаров, услуг, при закупке которых Заказчик обязан проводить открытый аукцион в электронной форме (электронный аукцион) (далее – Аукционный перечень). За нарушения в выборе способа осуществления закупки предусмотрена ответственность ст. 7.29 КоАП РФ.

Проблема в выявлении данного вида нарушений состоит в том, чтобы правильно трактовать наименование закупки. Например, в данном перечне есть пункт 33 «Услуги по ремонту и монтажу машин и оборудования», а точнее 33.17.1 «Услуги по ремонту и техническому обслуживанию прочих транспортных средств и оборудования», но если Заказчику необходимо покрасить автомобиль после ремонта, закупку можно трактовать не как ремонт транспортных средств, а как «Оказание услуг по покраске автомобиля», что уже напрямую к данному пункту не относится, следовательно, и закупку можно произвести путем заключения контракта с единственным поставщиком внутри организации до 100 тыс. руб.;

– нарушение сроков осуществления закупки. Случаи неразмещения или нарушения сроков размещения необходимой информации о закупке на официальном сайте, протоколов, составленных в ходе осуществления закупки, отчетов об исполнении контракта, иных документов, относящихся к закупке, размещение которых является обязательным. Если Заказчик самостоятельно отвечает за осуществление закупки, то и ответственность лежит только на нем, если же закупка осуществляется через Оператора, то ответственность может рассматриваться в зависимости от вида нарушений. За ошибки в самой документации ответственен сам Заказчик, а за срыв сроков публикации ответственен Оператор, так как Заказчик не имеет доступа к публикации такого рода документов.

Проблема заключается в том, что при заключении контракта в статье 70 Закона о контрактной системе определен только начальный срок этапа направления контракта Исполнителю [9, с. 64]. В течение пяти дней с даты размещения в единой информационной системе протокола подведения итогов закупки Заказчик размещает на сайте проект контракта, когда Исполнитель его подпишет и подпишет ли остается вопросом сложным и иной раз неразрешимым. И это только в аукционе, где есть электронная площадка, на которую необходимо отправить контракт. В случае проведения запроса котировок контракт заключается

в бумажном виде, и как передать его Поставщику на подпись в другой город, не имея точного адреса, весьма затруднительно и проблематично;

– нарушения, связанные с заключением и исполнением контракта. В соответствии с частью 1 статьи 34 Закона о контрактной системе контракт заключается на условиях, предусмотренных извещением об осуществлении закупки или окончательным предложением участника закупки, с которым заключается контракт. В обязательный список документации для проведения закупки входит проект контракта, после подведения итогов закупки именно этот проект контракта и предложено заключить Поставщику со всеми прописанными ограничениями, правилами и гарантиями. Основным нарушением является заключение контракта без предоставления Поставщиком обеспечения исполнения контракта, будь то банковская гарантия или перевод денежных средств на счет Заказчика. Некоторые Заказчики допускают возможность изменения проекта контракта на условиях, отличных от условий, предусмотренных в проекте, в том числе изменение предмета контракта, цены контракта, количества поставляемого товара, объемов оказываемых услуг, изменение сроков исполнения контракта и иных ключевых условий при отсутствии нормативно-правовых оснований. Также в контракте могут отсутствовать обязательные условия, предусмотренные Законом о контрактной системе. Закон о контрактной системе устанавливает перечень необходимых условий, подлежащих включению в заключаемый контракт, которые установлены частями 4–9, 11–13, 23, 26–28 статьи 34 [1, с. 59] Закона о контрактной системе. Очень часто встречаются нарушения, связанные с непроведением обязательной экспертизы товаров и услуг. Ответственность за указанные нарушения установлена статьей 7.32 КоАП РФ.

Проблемой в выявлении данных видов нарушений очень проста: во-первых, это огромный объем контрактов, а во-вторых, многие Заказчики просто не публикуют информацию о контрактах на сайте http://zakupki.gov.ru/. Следовательно, выявить нарушения, которые не опубликованы на сайте, можно только по факту проведения контрольного мероприятия на территории Заказчика.

В данной статье рассмотрены только основные три нарушения, связанные с осуществлением закупочной деятельности. Таких нарушений гораздо больше, начиная от формирования технической документации и до исполнения контракта в целом. Выявленные проблемы следует решать комплексно и систематично. Важнейшим шагом на пути решения данных проблем является ужесточение контроля за проведение закупок на уровне регионов. На данный момент разработана Счетной палатой Российской Федерации методическая рекомендация, но как показывает практика, в регионах работа с проведением аудита не налажена и требует более скрупулезного и грамотного подхода. Разработка методик контроля именно в регионах или ввод общего стандарта аудита существенно помогло бы уменьшит уровень нарушений при осуществлении закупочной деятельности.

Выявленные недостатки в системе управления государственными закупками приводят к возникновению коррупционных рисков, связанных как с превышением должностными лицами своих служебных полномочий, так и с наличием возможностей, способствующих коррупционным проявлениям со стороны должностных лиц.

В виду того, что сфера закупок для обеспечения государственных нужд относится к числу наиболее коррупционных областей, а все государственные органы власти осуществляют закупочную деятельность вне зависимости от выполняемых ими функций и полномочий, то риски коррупционных проявлений могут возникать на всех этапах осуществления закупок и исполнения государственных контрактов.

Усиление контроля в сфере закупок, обеспечение необходимого кадрового и методического сопровождения контрактной системы, а также создание информационного ресурса, позволяющего не только формировать сводную информацию о закупках, но и осуществлять мониторинг и контроль процессов закупочной деятельности на всех ее этапах, позволит повысить эффективность и результативность расходования бюджетных денежных средств на государственные и муниципальные нужды края.

Библиографические ссылки

1. Мамедова Н. А., Байкова А. Н., Трушанова О. Н. Управление государственными и муниципальными закупками : учебник. М. : Юрайт, 2016. 347 с.
2. Осейчук В. И. Севрюгин В. Е. Правовое обеспечение государственного и муниципального управления : учебник. М. : Юрайт, 2016. 269 с.
3. Храмкин А. А., Воробьева О. М., Ермакова А. В. Правовое регулирование контрактной системы : сборник нормативных актов. 2-е изд. М. : ПРИНТ ПРО, 2016. 464 с.
4. Храмкин А. А., Воробьева О. М., Ермакова А. В. Книга контрактного управляющего. М. : Буки Веди, 2015. 435 с.
5. Контрактная система в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд // Сборник нормативных правовых актов. 11-е изд. М. : Юриспруденция, 2015. 428 с.
6. Государственные и муниципальные закупки – 2015 : сб. докл. X Всерос. практ. конф.-семинара. М. : Юриспруденция, 2016. 504 с.
7. Храмкин А. А., Воробьева О. М., Евсташенков А. Н. Настольная книга госзаказчика. М. : Юриспруденция, 2015. 576 с.
8. Храмкин А. А. Противодействие коррупции в госзакупках. М. : Юриспруденция, 2011. 152 с.
9. Краев Н. А., Борисов А. Г. Комментарий к Федеральному закону «О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц». М. : Деловой двор, 2015. 115 с.
10. Архипов Ю. П. Контрактная система в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд : учеб. пособие. М. : Столица, 2015. 296 с.

© Краус И. Г., Денисенко Г. В., 2016

УДК 657

Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики
Вып. 17. С. 94–98

ЭКОЛОГИЧЕСКИЙ УЧЕТ НА ЭНЕРГЕТИЧЕСКИХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

Н. М. Наботова, Г. В. Денисенко

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

Подробно рассмотрена энергетическая отрасль в России как одна из основополагающих факторов развития экономики страны. Кроме того, раскрыты все особенности энергетического производства: бесперебойность, надежность, качество, невозможность хранения готовой продукции и др., и его влияние на экологическую обстановку в стране. Также рассмотрен порядок ведения бухгалтерского учета в части несения экологических затрат и расчета их предельного размера за загрязнение окружающей природной среды. Была выявлена главная особенность ведения учета платежей за причинение вреда окружающей среде.

Ключевые слова: топливно-энергетический комплекс, энергетика, энергетические предприятия, экологические платежи.

ENVIRONMENTAL ACCOUNTING AT ENERGY ENTERPRISES

N. M. Nabotova, G. V.Denisenko

Reshetnev Siberian State Aerospace University
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

One of the fundamental factors in the development of the national economy is the energy industry. Disclosed all the features of energy production: continuity, reliability, quality, failure to store finished products, etc., and its impact on the ecological situation in the country. Also shown methods and problems of environmental accounting in energy companies and ecological limit calculation.

Keywords: energy industry, energy, energy enterprises, ecological payments.

Стремительное развитие энергетического комплекса стало главным условием роста отраслей промышленности и всей экономики страны в целом. Именно поэтому базовой отраслью промышленности в России признана энергетика.

Энергетика включает в себя все топливно-энергетические отрасли и электроэнергетику, включая разведку, производство, освоение, переработку и транспортировку источников электрической и тепловой энергии.

Технологическая взаимозаменяемость установок предопределяет много вариантов их применения. Энергоустановки, вырабатывающие электрическую и тепловую энергию, могут использовать разные энергоресурсы, различаться единичными мощностями и параметрами пара. В транспортных системах электроэнергии есть возможность применения переменного, либо постоянного тока разных уровней напряжения. Технология энергетического производства может быть основана на разных тепловых схемах и энергетических циклах.

Основное производство энергии в России осуществляется за счет тепловых станций. Второе место занимают гидроэлектростанции, а на третьем месте – атомные станции.

Строительство крупных предприятий энергетической отрасли осуществляется по критерию минимальных народно-хозяйственных затрат, т. е. новые станции строятся только там, где производство энергии выгодно с экономической точки зрения для всей страны [8].

Конкуренции между станциями нет, потому что она не имеет экономического смысла, и все предприятия энергетического комплекса имеют стратегический характер. Каждая крупная станция строится с целью обеспечения электрической и тепловой энергией территорий, которые охватывают несколько соседних регионов, радиусом до 500–600 км и более [6].

Энерго- и теплоснабжение – это главная задача энергетики как отрасли народного хозяйства. Необходимо непрерывное обеспечение электрической и тепловой энергией всех ее потребителей: от тяжелой промышленности до транспортного комплекса и других отраслей народного хозяйства. Для снабжения энергией потребителей энергетические станции различных типов объединяют электрическими сетями разного уровня напряжения для параллельной работы.

Энергетическое производство включает три основные фазы: производство, распределение и потребление энергии. Производство энергии осуществляется всеми видами станций, распределение (транспортировка) энергии проходит непосредственно по энергетическим сетям.

Особенности энергетического комплекса как отрасли обуславливаются спецификой производства основного продукта – энергии, а также характером процесса производства и потребления.

Невозможность создания запасов готовой продукции в энергетике требует наличия резервов генерирующих мощностей, пропускной способности электрических и тепловых сетей, а также запасов топливных ресурсов. Технологическое единство производства и потребления энергии предопределяет необходимость тесного экономического взаимодействия энергокомпаний и потребителей. Рассмотрим все особенности производства подробнее [6].

Первой отличительной особенностью энергетического комплекса является непрерывность и практически полное совпадение во времени процессов производства, распределения и потребления энергии. Эта главная технологическая особенность энергетики вызвана отсутствием возможности крупномасштабного коммерческого аккумулирования энергии в сочетании с высокой скоростью транспорта энергоносителей, т. е. режим производства энергии определяется режимом ее потребления. Одновременность производства, передачи, распределения и потребления энергии является основной причиной четкого разграничения вопросов хозяйственного и оперативно-технологического (диспетчерского) управления в энергетических системах [7].

Неравномерность графиков производства и потребления энергии – это вторая характерная особенность энергетического производства. Именно поэтому появилась отличительная черта производственных процессов в энергетике – это динамичность, которая заключается в скорости протекания процессов и в постоянном изменении нагрузки под влиянием различных факторов. Более того, динамичность характеризует непрерывное создание и присоединение новых энергетических объектов, и расширение мощности уже существующих станций.

Третьей особенностью является то, что должны удовлетворяться не только потребности энергоприемников в энергии, но и в покрытии энергетической нагрузки (т. е. потребляемой мощности). Спрос на энергию в каждый момент времени должен покрываться в соответствии с графиком нагрузки конкретного потребителя [10]. Только при этих условиях может быть обеспечено бесперебойное энергоснабжение потребителей, т. е. выполнена основная задача энергетического производства.

Четвертая особенность энергетического производства связана с обеспечением качества энергии и влиянием на нее энергоприемников потребителей. Для обеспечения надежного энергоснабжения и качества энергии, в соответствии с требованиями технических регламентов в масштабе всей ЕЭС, создана система оперативно-диспетчерского управления (ОДУ). Технологическую основу функционирования энергетики также составляет единая национальная (общероссийская) электрическая сеть и территориальные распределительные сети, по которым осуществляется передача электрической энергии [9]. Высокий уровень автоматизации производства и управления технологическими процессами вызваны непрерывным характером производственного процесса в энергетике.

Пятая особенность связана с учетом энергии и расчетами с ее потребителями. Так как продукция энергетического производства поставляется потребителям и расходуется присоединенной установкой практически без участия энергосистемы, то требуется обеспечить полный учет взятой потребителями продукции и расчеты за нее в соответствии с заданным режимом работы энергоустановки и особенностями энергоприемников.

В связи с этим энергосбытовые компании предлагают следующие варианты денежных расчетов за потребляемую электроэнергию:

– оплата с акцептом по платежным требованиям энергоснабжающей компании;

– оставление в силе установленного договором энергоснабжения безакцептного порядка расчетов при согласии абонента. В данном случае абоненту необходимо заключить со своим банком дополнительное соглашение о безакцептном списании денежных средств за потребляемую электроэнергию со своего расчетного счета.

Энергетический комплекс стремительно развивается и стремится удовлетворить потребности все большего количества потребителей, из-за этого негативное влияние на окружающую среду возросло. Именно поэтому энергетика оказывает сильное влияние на эколо-

гическое равновесие в природе. При всем этом энергетическая отрасль снабжает другие отрасли производства «экологически чистым» продуктом – энергией, принимая на себя большую часть загрязнений, которые давали бы эти отрасли, если бы производили самостоятельно энергию для собственных нужд. В связи с этим предприятия энергетического комплекса обязаны вести экологический бухгалтерский учет.

Плохо разработанная методика учета экологических затрат является одной из главных проблем экологического бухгалтерского учета, что способствует потере затрат в структуре расходов организации. Рассмотрим, как учитываются различные экологические затраты на производстве.

Согласно статье 16 Федерального закона от 10.01.2002 № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды» (далее – Закон № 7-ФЗ), любое негативное воздействие на окружающую среду является платным. Порядок взимания и исчисления платы за экологический налог устанавливается правительством Российской Федерации [1].

Порядок определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов и другие виды негативного воздействия на окружающую среду утвержден Постановлением Правительства РФ от 28.08.1992 № 632. В соответствии с данным Порядком устанавливаются виды базовых нормативов платы [2]:

а) за выбросы, размещение отходов, сбросы загрязняющих веществ, другие виды вредного воздействия в пределах допустимых нормативов;

б) за выбросы, размещение отходов, сбросы загрязняющих веществ, другие виды вредного воздействия в пределах установленных лимитов (временно согласованных нормативов).

Нормативы устанавливаются по каждому ингредиенту загрязняющего вещества (отхода) ввиду вредного воздействия с учетом степени опасности для здоровья населения и окружающей природной среды. Их значения приведены в Постановлении Правительства РФ от 12.06.2003 № 344 «О нормативах платы за выбросы в атмосферный воздух загрязняющих веществ стационарными и передвижными источниками, сбросы загрязняющих веществ в поверхностные и подземные водные объекты, размещение отходов производства и потребления» [3].

Форма расчета платы за негативное воздействие на окружающую среду и порядок ее заполнения и представления утверждены приказом Ростехнадзора от 05.04.2007 № 204. Данную форму предоставляют организации, осуществляющие любые виды деятельности на территории Российской Федерации, связанные с природопользованием (в том числе и энергетика), а точнее, осуществляющие на территории Российской Федерации следующие виды вредного воздействия, которые облагаются платой за негативное воздействие на окружающую среду [4]:

– выбросы в атмосферный воздух загрязняющих веществ;

– сбросы загрязняющих веществ в поверхностные и подземные водные объекты;

– размещение отходов производства и потребления.

В бухгалтерском учете экологические платежи относятся к затратам по обычному виду деятельности и отражаются в составе затрат в полной мере в рамках пределов и свыше норм. Отражение затрат проходит по Дт 20, 26, 44. Если существуют платежи сверх нормы, то дополнительно открываются субсчета, такие как:

– перечисление денежных средств за загрязнение в рамках норматива;

– перечисление денежных средств при превышении норматива.

Самое важное, что платежи за негативное воздействие на окружающую среду являются общеобязательными, но почти не оговариваются в статьях 13, 14 и 15 Налогового кодекса [5]. Отсюда следует, что отражение в бухгалтерском учете может происходить по кредиту 76 счета, с субсчетом для расчетов с дебиторами и кредиторами. Также допускается ведение учета и на 68 счете.

Начисление платы в бухгалтерском учете за негативное воздействие на окружающую среду отражается следующим образом:

Дебет 20 Кредит 68, субсчет «Расчеты с государственным бюджетом» – начислены платежи на специальные счета государственных экологических фондов за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду;

Дебет 91-2, субсчет «Расходы, не уменьшающие налогооблагаемую прибыль» Кредит 68 «Расчеты с государственным бюджетом» – начислены платежи на специальные счета внебюджетных государственных экологических фондов за превышение предельно допустимых выбросов (сбросов) загрязняющих веществ в природную среду.

Для целей исчисления налога на прибыль организации платежи за негативное воздействие на окружающую среду относятся к материальным расходам. Это следует из пункта 7 статьи 254 НК РФ.

Таким образом, для решения проблемы учета экологических платежей на предприятиях энергетического комплекса в бухгалтерском учете необходима точно разработанная методика учета экологических затрат. Более того, плата за негативное воздействие на окружающую среду в Налоговом кодексе РФ должна быть зафиксирована, как понятие «экологический платеж».

Библиографические ссылки

1. Об охране окружающей среды [Электронный ресурс] : федер. закон [от 10.01.2002 № 16-ФЗ]. URL: http:// http://www.consultant.ru/ (дата обращения: 25.10.2016).

2. Об утверждении Порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 28.08.1992 № 632 (ред. от 26.12.2013). URL: http:// http://www.consultant.ru/ (дата обращения: 25.10.2016).

3. О нормативах платы за выбросы в атмосферный воздух загрязняющих веществ стационарными и передвижными источниками, сбросы загрязняющих веществ в поверхностные и подземные водные объекты, размещение отходов производства и потребления [Электронный ресурс] : утв. приказом Министерства финансов РФ 12.06.2003 № 344. URL: http:// http://www.consultant.ru/. (дата обращения: 09.11.2016).

4. Об утверждении формы Расчета платы за негативное воздействие на окружающую среду и Порядка заполнения и представления формы Расчета платы за негативное воздействие на окружающую среду [Электронный ресурс] : утв. приказом Ростехнадзора РФ 05.04.2007 № 204. (ред. от 27.03.2008). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

5. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон [от 05.08.2000 № 117-ФЗ]. URL: http:// http://www.consultant.ru/ (дата обращения: 09.11.2016).

6. Коршунова Л. А., Кузьмина Н. Г. Экономика энергетических предприятий : учеб. пособие. Томск : Изд-во ТПУ, 2006. 156 с.

7. Малышев Е. А. Теория и методология эффективного функционирования регионального энергетического комплекса : дис. … д-ра экон. наук. Пермь, 2007.

8. Куликова О. В. Финансовое обеспечение капитальных вложений в условиях реструктуризации предприятий электроэнергетики : дис. … кан. экон. наук. М., 2008.

9. Кожевников М. В. Формирование сервисного рынка в электроэнергетике : дис. … кан. экон. наук. Екатеринбург, 2013.

10. Жирнова Т. В. Регулирование системы мониторинга производственно-экономической деятельности предприятий энергетики : дис. … кан. экон. наук. Оренбург, 2007.

© Наботова Н. М., Денисенко Г. В., 2016

УДК 657

Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики
Вып. 17. С. 99–102

ЭЛЕМЕНТЫ ПЕРВИЧНОГО НАБЛЮДЕНИЯ И РЕГИСТРАЦИИ ЗАТРАТ НЕГОСУДАРСТВЕННЫХ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ

М. Х. Полякова

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

Рассмотрены элементы первичного наблюдения и регистрации затрат негосударственных образовательных учреждений (НОУ). Проанализированы источники информации о затратах НОУ, в качестве которых выступают как первичные бухгалтерские, так и иные документы, касающиеся образовательной деятельности НОУ. Рекомендована группировка прямых затрат НОУ на счете 20 «Основное производство». Предложены состав и порядок группировки затрат НОУ по счетам 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

Ключевые слова: учет затрат, негосударственные образовательные учреждения, накладные расходы.

INITIAL OBSERVATION ELEMENTS AND REGISTRATION COSTS OF NON-STATE EDUCATIONAL INSTITUTIONS

M. K. Poliakova

Reshetnev Siberian State Aerospace University
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

This paper explores the elements of the primary observation and registration of non-state educational institutions costs (NSEI). Analyzed the sources of cost information of NSEI such as the primary accounting and other documents relating to NSEI educational activities. Recommended grouping direct costs of NSEI on the account 20 "Main production". Proposed a structure and the order grouping of NSEI costs at the accounts 25 and 26 "Overhead expenses".

Keywords: cost accounting, non-state educational institutions, overheads.

В состоянии конкуренции и хозяйственной обособленности вузов встал вопрос о потребности образования в учетной информации о затратах в целях управления ими, усовершенствовании учета образовательных услуг [1, с. 66–69].

В актуальных условиях хозяйствования эффективное управление образовательным учреждением является сложным процессом, состоящим из правильного выбора целей и задач, изучения и глубокого анализа достигнутого уровня учебно-воспитательной работы, организации планирования, учета и контроля затрат, выбора оптимальных путей для повышения уровня образовательных услуг. Этими вопросами занимались А. Н. Крылова [2, с. 133–142], В. Н. Кузьмина [3, с. 83–85; 4], А. А. Соколовский [6, с. 135–141; 7], О. Н. Ткаченко [8, с. 93], и другие авторы.

Объектами исследования являются негосударственные образовательные учреждения, предметом исследования – разработка элементов первичного наблюдения и регистрации затрат.

В связи со спецификой образовательной деятельности, первичные документы, на основании которых осуществляется учет, и бухгалтерские учетные регистры можно разделить на две большие группы:

1) документы, отражающие движение контингента и поступление оплаты за предоставленные образовательные услуги:

– приказы на зачисление, перевод, отчисление и тому подобное студентов – они отражают период, когда студенту предоставлялась образовательная услуга;

– договоры (дополнения к договорам) на предоставление студентам образовательных услуг – они отражают обязательства студентов по сумме и срокам оплаты предоставляемых образовательных услуг;

– перечень и стоимость предоставляемых платных образовательных услуг, расчет стоимости услуг и т. п.;

2) документы, подтверждающие произведенные расходы по предоставлению образовательного учреждения в процессе его функционирования.

Проанализировав бухгалтерские документы и производимые расходы, можно сделать вывод о том, что существующий порядок учета затрат не позволяет рассчитать себестоимость образовательных услуг и обеспечить их контроль в соответствии с требованием нормативных документов.

Для ведения учета затрат негосударственных образовательных учреждений разработаны формы, в которых отражаются уровень подготовки – магистратура и бакалавриат, формы обучения – очная и заочная, учебная группа, ООП по курсу, направление и курс обучения.

В предложенных формах отчета представляются данные по группе, ООП, направлению и курсу. Отражается численность на начало периода. Численность на конец периода отражается путем сложения численности на начало периода и зачисленных студентов (обучающихся) и вычитанием отчисленных студентов (обучающихся) [5].

Чтобы рассчитать сумму затрат на одного студента (обучающегося), необходимо сумму затрат на группу разделить на количество студентов (обучающихся) в этой группе.

Предложенные формы позволяют осуществлять планирование прямых затрат образовательных учреждений (табл. 1).

Таблица 1

Прямые затраты рекомендовано отражать на счете 20 «Основное производство»

Субсчет	Группа затрат	Субконто 1
1	2	3
20-1	Затраты на оплату труда персонала	Номенклатура учебных групп (рис. 1)
20-2	Отчисления на социальные нужды	

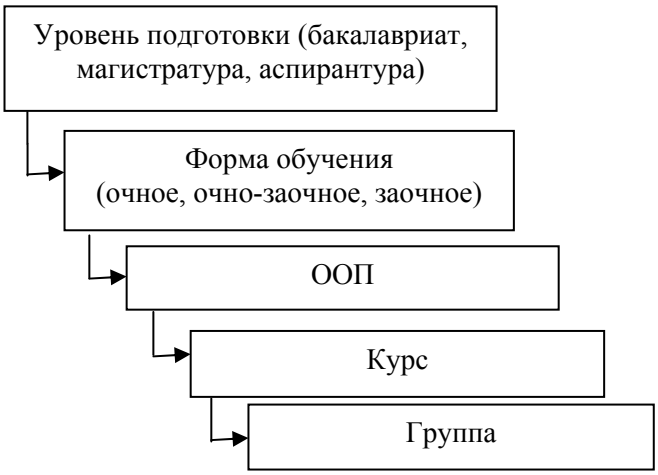
По счету 20 «Основное производство» отражаются прямые затраты, на рисунке показано поэтапное отражение вкладки «Номенклатура учебных групп».

Предложенная форма отражения прямых затрат по счету 20 «Основное производство» позволит последовательно отражать все затраты.

Вариант отражения прямых затрат будет способствовать повышению информативности учета затрат, а также более эффективному проведению анализа себестоимости образовательных услуг.

На счете 25 «Общепроизводственные расходы» предложено отражать затраты, связанные с содержанием имущественного комплекса, необходимого и используемого в оказании образовательных услуг, а также работы и услуги стронных организаций (табл. 2).

На счете 26 «Общехозяйственные расходы» предложено отражать затраты, связанные с управлением образовательным учреждением, в частности, материальные затраты для нужд административно-управленческого персонала, затраты на оплату труда АУП и отчисления на социальные нужды, амортизация основных средств управленческого назначения и прочие затраты (табл. 3).



Уровни группировки номенклатуры
учебных групп для субконто 1

Таблица 2

Состав и группировка затрат по счету 25 «Общепроизводственные расходы»

Субсчет	Группа затрат	Состав затрат
1	2	3
25-1	Материальные затраты	Затраты на содержание и эксплуатацию учебного оборудования. Затраты на ремонт основных средств и иного имущества, участвующего в образовательном процессе. Затраты на материалы, используемые для обеспечения образовательного процесса
25-2	Затраты на оплату труда персонала	Затраты на оплату труда персонала, (завхозы, технички, дворники, охранники и т. п.). Затраты на оплату труда по договорам ГПХ, заключенным для обслуживания ОС, участвующих в образовательном процессе.
25-3	Отчисления на социальные нужды	Отчисления в ПФР, ФСС, ФОМС.
25-4	Амортизация	Амортизация основных средств, используемых в образовательном процессе: учебные корпусы, оборудование и т. п.
25-5	Прочие затраты	Затраты на коммунальные платежи (учеб. и лаборат.). Затраты на страхование имущества (учеб. и лаборат.). Аренда учебных и лабораторных помещений.

Поэлементная группировка затрат позволяет устанавливать потребность в материальных, трудовых и финансовых ресурсах, показывает, сколько и каких средств израсходовано в целом по учебному заведению, характеризует структуру затрат.

Таблица 3

Состав и группировка затрат по счету 26 «Общехозяйственные расходы»

Субсчет	Группа затрат	Состав затрат
1	2	3
26-1	Материальные затраты	Затраты на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения. Материальные ценности для нужд АУП
26-2	Затраты на оплату труда персонала	Затраты на оплату труда административно-управленческого персонала. Затраты на командировки работников АУП
26-3	Отчисления на социальные нужды	Отчисления в ПФР, ФСС, ФОМС
26-4	Амортизация	Амортизационные отчисления основных средств управленческого и общехозяйственного назначения
26-5	Прочие затраты	Арендная плата за помещения общехозяйственного назначения. Затраты по оплате информационных, консультационных и других услуг

Рекомендованная поэлементная группировка затрат образовательных учреждений может применяться для планирования, учета, контроля и анализа затрат, для составления плановых и отчетных калькуляций, а также для использования в ценообразовании. Она даст возможность осуществлять контроль правильности и целесообразности расходования средств и изыскивать резервы снижения себестоимости образовательных услуг. Планирование и учет затрат по статьям позволят увидеть, сколько в общей сумме затрат составляют расходы на учебный процесс, его организацию, управление и содержание учебного заведения.

Библиографические ссылки

1. Ибрагимова М. Х. Особенности ведения учета в негосударственных образовательных учреждениях // Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики. 2014. № 13. С. 66–69.

2. Крылова А. Н. Особенности образовательной деятельности высших учебных заведений и их влияние на управленческий учет затрат // Проблемы и перспективы экономики и управления. 2012. С. 133–142.

3. Кузьмина В. Н. Методика расчета и контроля себестоимости образовательных услуг // Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики. 2014. № 13. С. 83–85.

4. Кузьмина В. Н. Методика учета затрат и калькулирования себестоимости образовательных услуг : магистер. дис. / Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2015. 106 с.

5. Полякова М. Х. Разработка информационно-аналитического обеспечения учета затрат негосударственных образовательных учреждений : магистер. дис. / Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2016. 119 с.

6. Соколовский А. А., Федоренко И. В. Разработка методики учета затрат образовательных учреждений // Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики. 2012. № 9. С. 135–141.

7. Соколовский А. А. Разработка методики учета затрат образовательных учреждений : магистер. дис. / Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2014. 93 с.

8. Ткаченко О. Н. Разработка методики организации управленческого учета в негосударственном образовательном учреждении : магистер. дис. / Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2014. С. 93.

© Полякова М. Х., 2016

УДК 657

Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики
Вып. 17. С. 103–106

СПИСАНИЕ МАТЕРИАЛОВ В ДОРОЖНОМ ХОЗЯЙСТВЕ

А. М. Степановская, И. В. Филько

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

Представлена краткая характеристика и структура дорожного хозяйства. Раскрыты методы списания стоимости материалов: по себестоимости каждой единицы выбывающих материалов, по средней себестоимости, по себестоимости первых по времени приобретения материалов. Выявлено, что в условиях большой номенклатуры материалов и быстро растущих цен дорожно-строительной организации следует применять метод списания материалов по средней себестоимости.

Ключевые слова: дорожное хозяйство; дорожно-строительные организации; учет материалов; методы списания материалов.

MATERIAL CANCELLATION AT ROAD INDUSTRY

A. M. Stepanovskaya, I. V. Filko

Reshetnev Siberian State Aerospace University
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

Presented a brief description and structure of the road industry. Disclosed methods of writing off the material costs to the cost price of each unit outgoing materials, at average cost price, at cost price of the first time material purchase. As a result, it was concluded that in the conditions of wide range of materials and rapidly increasing prices of road-building organizations should apply the method of write-off of materials at the average cost.

Keywords: road industry, road-building organizations, materials accounting, writing off material methods.

Дорожное хозяйство – часть отрасли материального производства, которая удовлетворяет потребность народного хозяйства и населения в автомобильных перевозках [4]. Дорожное хозяйство России – единый производственно-хозяйственный комплекс, включающий в себя сеть дорог общего пользования со всеми сооружениями, необходимыми для их нормального использования, а также предприятия, которые занимаются:

– проектированием, строительством, реконструкцией, ремонтом и содержанием дорог;

– изготовлением и ремонтом дорожной техники;

– добычей и переработкой нерудных строительных материалов;

– иной деятельностью, связанной с обеспечением функционирования и развитием автомобильных дорог.

Дорожное хозяйство России на современном этапе является важной частью единой транспортной системы страны, управление этим комплексом осуществляет Федеральное дорожное агентство Министерства транспорта Российской Федерации.

В дорожном хозяйстве финансовые отношения возникают у организаций, занимающихся строительством, ремонтом, эксплуатацией и содержанием автомобильных дорог. Поэтому специфику финансовых отношений в дорожном хозяйстве необходимо изучать на основе организаций дорожного строительства. Отдельного понятия «организация дорожного строительства» в литературе не используется, но его введение в оборот связанно с необходимостью более точной характеристики финансовых отношений и определением специфики данных организаций [6].

Строительство является одним из наиболее материалоемких отраслей экономики. Наибольшую часть сметной стоимости объекта строительства, как правило, занимают материалы. Поэтому учет материалов важен и имеет свои особенности, которые влияют на организацию бухгалтерского учета в строительной организации.

От выбора метода учета и списания материалов в дорожном строительстве в значительной мере зависит объективность калькулирования смет, определения договорной стоимости работ и, следовательно, конкурентоспособность организации.

Учет материалов в организациях дорожного строительства ведется на счете 10 «Материалы», на соответствующих субсчетах, предусмотренных планом счетов. Сальдо начальное дебетовое счета 10 учитывает, сколько осталось материала на начало отчетного периода. По дебету счета отражается поступление материалов по фактической себестоимости, по кредиту – передача (списание) материалов на производства, а также прочая реализация и выбытие [2].

В настоящее время дорожно-строительные организации могут применять следующие методы списания стоимости материалов: по себестоимости каждой единицы выбывающих материалов, по средней себестоимости, по себестоимости первых по времени приобретения материалов (ФИФО).

Метод списания материалов по фактической себестоимости каждой единицы применяется в дорожно-строительных организациях для учета материалов, которые используются в особом порядке или не могут обычным образом заменять друг друга. При этом себестоимость единицы материала определяют путем включения в нее всех расходов, связанных с их приобретением, или только стоимости материалов по договорной цене [9].

Этот метод применяется в случаях:

– когда дорожно-строительная организация имеет в запасе небольшую номенклатуру материалов;

– когда материалы стоят на особом учете;

– когда материал приобретался в единичном количестве для конкретного объекта.

При данном методе должен вестись четкий учет каждой покупки. Надо знать, из какой партии берется материал, и списывать его по цене приобретения. Несмотря на сложность, этот метод хорош тем, что материалы списываются по фактической себестоимости. Но его не стоит применять, если у дорожно-строительной организации имеется большая номенклатура материалов, большое количество поставщиков и остатки материальных запасов на конец отчетного периода.

Метод списания материалов по средней себестоимости имеет два варианта исчисления себестоимости.

Первый вариант называется взвешенной оценкой себестоимости материалов. Для ее определения сначала находится стоимость материалов на начало месяца и стоимость приобретенных материалов до конца этого месяца, затем вычисляется количество этих же материалов за отчетный период (сумма остатков на начало месяца и количество приобретенных в течении месяца. И в конце полученная сумма делится на количество материалов.

Второй вариант называется скользящей оценкой себестоимости материалов. Скользящая оценка является фактической себестоимостью материалов. От взвешенной оценки она отличается тем, что при расчете вместо количества материалов в течение одного отчетного периода, учитывается их поступление в момент списания [5].

Средняя себестоимость может рассчитываться при каждом отпуске материалов. Положительный фактор данного метода заключается в том, что организация списывает усредненную себестоимость. Такое списание удобно при большом ассортименте товаров [10]. Однако с точки зрения налогового учета этот метод не является оптимальным в том случае, когда организация закупает материалы у одного и того же поставщика, и он со временем снижает цену. В таком случае оптимальным будет метод ФИФО.

Метод списания по себестоимости первых по времени приобретения материалов (ФИФО) основан на том, что материалы, первыми поступающие в производство, должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретения закупок с учетом стоимости запасов, числящихся на начало месяца, т. е. материалы списываются в той очередности, в которой они приобретались. В первую очередь списываются материалы, приобретенные ранее. Причем материалы списывают по их фактической себестоимости, а остатки по себестоимости последних по времени приобретения материалов.

Списание методом ФИФО можно выполнить двумя вариантами.

В первом варианте сначала списываются партии материалов по их фактической себестоимости. Если количество материалов в этой партии не хватает, то списывается вторая партия, но уже по ее фактической себестоимости и т. д. Чтобы определить остаток из общей стоимости материалов, поступивших за месяц (с учетом остатка на начало месяца), вычитается стоимость списанных материалов.

Во втором варианте в первую очередь определяется общая стоимость материалов, поступивших за месяц (с учетом остатка на начало месяца), затем определяют остаток на конец месяца по цене последней приобретенной партии. Разница между этими величинами будет равняться стоимости списанных за этот период материалов [8].

ФИФО считается более точным методом, чем метод средней себестоимости. Особенно он выгоден в плане налогов, если цена на закупаемые дорожно-строительной организацией материалы постоянно снижается. Тогда стоимость списываемых материалов будет наибольшей, а остатка – минимальной [7].

Сейчас почти все цены на материалы растут, значимый рост цен может привести к нерациональному изъятию денежных средств из оборота организации, поэтому наиболее выгодным способом списания материалов для дорожно-строительной организации будет метод средней себестоимости.

В дорожно-строительных организациях много материалов открытого хранения, такие как песок, гравий, блоки, щебень и пр. Материалы открытого хранения находятся на открытых площадках. Они расходуются в течение отчетного периода без документального оформления. Для определения их расхода проводится ежемесячная инвентаризация остатков (на конец отчетного периода). Оценка израсходованных на производство материалов открытого хранения определяется по формуле [3]

$$Р = Н + П – К, \quad (1)$$

где Р – стоимость материалов, израсходованных на производство, руб.; Н – стоимость начального остатка материалов (на начало месяца), руб.; П – стоимость материалов, поступивших за отчетный период, руб.; К – стоимость конечного остатка (на момент инвентаризации), руб.

Таким образом, дорожно-строительной организации с большой номенклатурой материалов и в условиях быстрорастущих закупочных ценах целесообразно применять метод списания материалов по средней себестоимости. Это соответствует требованиям нормативных документов в области регулирования бухгалтерского учета [1; 2] и обосновано спецификой деятельности предприятий дорожно-строительной отрасли.

Библиографические ссылки:

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ. URL: www.consultant.ru (дата обращения: 16.10.2016).

2. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01» [Электронный ресурс] : приказ Министерства финансов Российской Федерации от 09.06.2001 г. № 44н. URL: www.consultant.ru (дата обращения: 16.10.2016).

3. Афанасьева Л. К., Крюкова А. П. Бухгалтерский учет в строительных организациях : учеб. пособие. СПб. : СПбГИЭУ, 2014. 169 с.

4. Касьянов И. Б., Вайзман И. В. Бухгалтерский учет и налогообложение в дорожном строительстве : учеб. пособие. М. : Best Buhshop, 2016. 500 с.

5. Каморджанова Н. А., Карташова И. В. Бухгалтерский учет : учебник. 3-е изд. СПб. : Питер, 2014. 304 с.

6. Строительство: бухгалтерский и налоговый учет у инвестора, застройщика, заказчика и подрядчика : учеб. пособие. М. : АБАК, 2014. 328 с.

7. Боева А. В. Сущность понятия материалы, оценка и организация учета // Главбух. 2016. № 7 С. 92–97.

8. Верещагин С. А. Списание материалов в производство // Бухгалтерский учет. 2015. № 3. С. 4–7.

9. Верещагин С. А. Списание материалов на производство строительных работ // Бухгалтерский учет. 2015. № 2. С. 36–46.

10. Никонов А. А. Актуальные вопросы выбытия материалов // Главбух. 2015. № 9. С. 12.

© Степановская А. М., Филько И. В., 2016

УДК 657.6

Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики
Вып. 17. С. 106–112

ОСНОВНЫЕ ВИДЫ ВНЕШНЕГО АУДИТА ОБОРОННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ РАКЕТНО-КОСМИЧЕСКОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ

С. Н. Угрюмова, Г. И. Золотарева, Л. В. Ерыгина

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

Обеспечение своевременного и качественного выполнения заданий государственного оборонного заказа является ключевой задачей, стоящей перед оборонным комплексом России. Своевременность, соблюдение ресурсных ограничений, достижение положительных результатов выполнения государственного оборонного заказа подлежат обязательному государственному контролю, одной из основных форм которого является проведение внешнего государственного аудита.

Рассматриваются отраслевые особенности предприятий, входящих в оборонно-промышленный комплекс (ОПК), выполняющих контракты по государственному оборонному заказу, а также система государственного аудита оборонных предприятий. Выделены основные виды аудита, являющиеся обязательными для данных предприятий. Отлаженная система аудита предприятий, входящих в оборонно-промышленный комплекс, является важным направлением государственного контроля за ходом реализации государственных оборонных заказов и выполнения мероприятий федеральных целевых программ.

Ключевые слова: аудит, виды аудита, предприятия ОПК, аудит предприятий ОПК.

PRINCIPAL EXTERNAL AUDIT OF ROCKET-SPACE ENTERPRISES

S. N. Ugryumova, G. I. Zolotareva, L. V. Erygina

Reshetnev Siberian State Aerospace University
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

Ensuring timely and quality execution of the state defense order is a key challenge facing the defense complex of Russia. Timeliness, compliance with resource constraints, achievement the positive results of a state defense order are subject to compulsory state control, one of the main forms of which is an external state audit. The main purpose of the present researching is to reflects the characteristics of the rocket-space enterprises performing contracts under the state defense order, the state audit system of defense enterprises. Identified the main types of audit, which is mandatory for these enterprises. A properly functioning system of auditing companies belonging to the military-industrial complex, is an important area of state control over the implementation of state defense orders and execution of actions of federal target programs.

Keywords: audit, types of audit, enterprises of defense industry complex, audit of defense industry enterprises.

Оборонно-промышленный комплекс является объединением промышленных предприятий и научных организаций, проводящих оборонные исследования и создающих вооружение и военную технику, органы государственного управления и федеральные органы исполнительной власти, участвующие в этом процессе. Характерной чертой российских оборонных предприятий является их подведомственность федеральным структурам. В настоящее время основу оборонно-промышленного комплекса составляют организации, включенные в Сводный реестр организаций оборонно-промышленного комплекса, имеющие различную отраслевую и ведомственную принадлежность.

Основным отличием современного развития ОПК является создание крупных интегрированных структур, способных производить высокотехнологичную военную продукцию. В настоящее время практически завершено организационное реформирование ОПК, приоритетным направлением которого являлось создание интегрированных структур и совершенствование системы корпоративного управления в целях повышения эффективности деятельности интегрированных структур ОПК (Основы государственной политики в области развития ОПК до 2020).

Главными приоритетами Основ госполитики в области развития ОПК на период до 2025 года и дальнейшую перспективу станут диверсификация и оптимизация структуры производства оборонно-промышленного комплекса, обеспечивающая выполнение государственных оборонных заказов и инновационное развитие научно-производственного потенциала в сфере производства продукции производственно-технического назначения, переход оборонной промышленности на производство высокотехнологичной продукции гражданского назначения.

Особенностями деятельности предприятий, входящих в оборонно-промышленный комплекс, являются:

– высокая наукоемкость продукции;

– значительная доля высококвалифицированных кадров, многообразие профессий;

– длительный производственный цикл проектирования, отработки, изготовления и эксплуатации высокотехнологичной продукции;

– технологическая сложность и специфичность продукции, вынуждающая непрерывно осваивать и применять новейшие технологии;

– особые требования к качеству выпускаемой продукции;

– невысокая, по сравнению с гражданским производством, скорость обновления образцов выпускаемой продукции, но постоянная их модернизация;

– наличие избыточных (мобилизационных) производств и мощностей;

– особые условия функционирования, связанные с обработкой информации разной степени конфиденциальности;

– преобладающая доля государственных заказов.

Одним из основных условий предоставления государственного оборонного заказа (ГОЗ) предприятиям ОПК является осуществление постоянного государственного контроля по различным направлениям их деятельности, а также самостоятельная организация внутреннего и внешнего контроля для повышения точности информации и улучшения ее качества. Это проявляется в разнообразии проводимых видов аудита как обязательных, так и инициативных, которые охватывают разные направления деятельности предприятия, включая работы по получению и выполнению государственного оборонного заказа.

В тоже время, проведя анализ теоретический положений и публикаций последних лет, посвященных аудиту предприятий оборонно-промышленного комплекса, следует отметить, что, признавая специфику деятельности предприятий, выполняющих государственный оборонный заказ, многие авторы тем не менее не выделяют разновидности аудита, характерные для таких ситуаций, предпочитая описывать лишь отдельные аудиторские процедуры. Это во многом ограничивает возможности проведения специализированного аудита, сдерживает развитие методологии аудита.

Так, например, Е. В. Анохова [11, с. 5–10] рассматривает особенности аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятий, выполняющих контракты по государственному оборонному заказу, проводит анализ типовых ошибок и обозначает наиболее значимые для аудита исполнителей гособоронзаказа вопросы.

О. Е. Горева [12, с. 106–112], признавая аудит эффективности использования бюджетных средств одним из наиболее перспективных и социально-значимых видов контрольной деятельности, тем не менее в своих действиях призывает контролировать лишь отдельные действия как, например, выделяемые на решение этих задач бюджетных средств. Это значительно сужает возможности аудиторской проверки.

Н. В. Кандыбко, П. А. Галкин [13, с. 495–499] отмечают тот факт, что выделение значительных средств федерального бюджета Министерству обороны, являющееся распределителем государственного оборонного заказа, предопределяет необходимость внедрения системы мониторинга, аудита и контроля, регламентации и координации их функционирования на всех стадиях формирования, размещения и исполнения государственного оборонного заказа. Однако речь опять же идет об отдельных процедурах, а не о комплексном подходе при организации специализированной проверки на всех этапах работы по госзаказу.

Результаты анализа описанных работ и проведенные исследования в этой области позволили определить необходимые разновидности аудита с учетом специфики деятельности предприятий ОПК.

Так одной из особенностей деятельности является государственное регулирование цен на производимую продукцию [3–5]. Оно осуществляется государственными заказчиками государственного оборонного заказа, Министерством промышленности и торговли РФ, Министерством экономического развития РФ и Федеральной антимонопольной службой. Полномочия по контролю в сфере госзакупок и государственного оборонного заказа осуществляет Федеральная антимонопольная служба (ФАС), которая ведет контроль с момента публикации извещения на официальном сайте до момента заключения контракта [2]. Дополнительный внешний государственный контроль в сфере закупок проводится Счетной палатой [1] в виде аудита:

– законности расходов на закупки;

– целесообразности расходов на закупки;

– обоснованности расходов на закупки;

– своевременности расходов на закупки;

– результативности расходов на закупки.

Осуществление экспертно-аналитической работы контрольно-счетных органов в сфере закупок производится посредством проверки, анализа, оценки информации о законности, целесообразности, обоснованности, своевременности, эффективности, результативности расходов на закупки по планируемым к заключению, заключенным и исполненным

контрактам. Кроме того, выполняется анализ законности, целесообразности и обоснованности процедур размещения заказов, а также их своевременность, эффективность, результативность произведенных закупок.

Другой особенностью оборонно-промышленных предприятий является специфика организации бухгалтерского и налогового учета:

– учет затрат должен осуществляться пообъектно;

– детализация затрат по экономическим элементам (статьям) должна производиться в соответствии с утвержденными нормативными документами;

– учетный процесс должен обеспечить учет и контроль возникновения опытных образцов в процессе работ в рамках НИОКР;

– учет затрат должен обеспечить возможность составления обязательной отчетности перед государственным заказчиком по фактически понесенным расходам на выполнение ГОЗ;

– учетные процедуры должны обеспечить учет и контроль всех затрат при выполнении НИОКР и различных технологических работ для обоснования предоставляемых налоговых льгот;

– учетный процесс должен обеспечить учет и контроль производственной оснастки в соответствии с установленным порядком и т. п.

Кроме того, исполнители ГОЗ обязаны открыть спецсчета в уполномоченном банке и все расчеты с субподрядными организациями и заказчиками осуществлять через эти счета.

Для контроля достоверности учета и отчетности оборонные предприятия осуществляют обязательный аудит. Сущность такого аудита не меняется, однако, процедура его проведения для предприятий, выполняющих работы в рамках государственного оборонного заказа, имеет ряд особенностей, обусловленных описанной спецификой учетного процесса и наличием определенных ограничений по доступу к проверке аудиторских организаций. Регламент организации и проведения обязательного аудита отчетности оборонных предприятий [6] утвержден Федеральным агентством по управлению государственным имуществом.

Еще одной особенностью деятельности оборонных предприятий, влияющей на организацию учета и проведение аудита, является масштабное техническое и технологическое перевооружение, которое осуществляется за счет федеральной целевой программы «Развитие оборонно-промышленного комплекса Российской Федерации на 2011–2020 годы». Данная программа предусматривает значительные инвестиции на реконструкцию и модернизацию существующих и создание новых производств.

Для контроля предлагаемых и реализуемых проектов по техническому перевооружению и концентрации производственных мощностей на предприятиях, получивших целевое финансирование, проводится обязательный комплексный технологический аудит, целью которого является выявление и анализ взаимосвязи производственной программы выпуска (в том числе перспективной) с состоянием производственно-технологической базы предприятия, подтверждение необходимости и целесообразности обновления основных средств.

Установленные взаимосвязи являются необходимыми исходными данными для разработки проектов технологического перевооружения, реконструкции и расширения производственных мощностей предприятий, планов инновационного развития. Таким образом, технологический аудит предприятий ракетно-космической промышленности (РКП) – это основной инструмент по формированию промышленной политики отрасли. Технологический эффект аудита проявляется в оптимизации инвестиций, снижении производственно-финансовых рисков при модернизации производств.

Комплексное техническое перевооружение на предприятиях РКП повлияет не только на увеличение объемов производства продукции специального назначения и расширение ассортимента высокотехнологичной продукции гражданского назначения, но и позволит повысить качество выпускаемой оборонными предприятиями продукции.

В. А. Исаченко, Е. Г. Рахмилевич, В. В. Кузьмин [14, с. 20–25] в своей работе описали основные направления технологического аудита на предприятиях РКП.

Еще к одной особенности деятельности предприятий, выполняющих государственный оборонный заказ, относится требование к качеству производимой продукции и его системе менеджмента качества (СМК) [8]. Это обусловлено, в основном, спецификой производимых изделий, в период эксплуатации которых ремонт или частичная замена отдельных частей невозможны. Кроме того, наличие эффективной системы менеджмента качества является одним из учитываемых преимуществ при получении государственных заказов.

Основным инструментом оценки результативности деятельности СМК и соответствия ее установленным требованиям является аудит качества – систематический, независимый и документированный процесс получения свидетельств аудита и объективного их оценивания с целью установления степени выполнения согласованных критериев аудита [10].

Требования к проведению аудита качества на оборонных предприятиях ракетно-космической промышленности, регламентированные стандартом ГОСТ Р 56570–2015 [9], можно разделить на 4 типа:

– требования нормативных документов систем менеджмента качества;
– законодательные требования;
– контрактные требования;
– требования документов СМК, разработанные предприятием.

Обязательным условием является проведение аудита качества и проверки на соответствие описанным требованиям не только самим предприятием либо контрольными органами вышестоящей структуры, но и внешними аудиторами.

Сильвестрова Н. П. [15] рассматривает процедуру аудита СМК, выделяет особенности формирования и классификации несоответствий СМК предприятий ОПК нормативным требованиям. Карпенко А. В. и Куликова Н. Н. [16] дают классификацию видов аудита в рамках системы менеджмента качества предприятия, а также выделяют и обосновывают подходящие виды аудитов системы менеджмента качества для предприятий ракетно-космической промышленности.

Одной из наиболее значительных особенностей деятельности оборонных предприятий РКП является длительный производственный цикл. Этот факт, наряду с особой важностью результатов деятельности предприятий РКП для государства, обусловили необходимость разработки «Долгосрочной программы развития для предприятий, включенных в специальный перечень» [7]. Это, в свою очередь, определило порядок проведения аудиторской проверки реализации долгосрочных программ развития.

Предметом аудита реализации долгосрочной программы развития АО является проведение экспертной оценки:

– достоверности значений фактических показателей результатов деятельности АО по итогам аудируемого периода и степени достижения их плановых значений;

– эффективности целевого использования АО средств соответствующих бюджетов в течение аудируемого периода;

– причин отклонения фактических значений показателей результатов деятельности АО от запланированных долгосрочной программой развития АО.

Следующая особенность деятельности предприятий ОПК – наличие видов продукции и закупаемых материально-производственных запасов, осуществляемых в рамках международного сотрудничества. Многочисленные положения, установленные Таможенным кодексом Таможенного союза, могут привести к их неправильной трактовке, ошибкам или нарушениям.

Полежаева Н. В. и Соловьев В. В. [17, с. 27–29] описывают основные направления проведения аудита экспортных (импортных) операций, который следует проводить для предприятий ракетно-космической промышленности в рамках обязательного аудита. От аудита в настоящее время требуется понимание специфики деятельности аудируемой организации.

Однако на сегодняшний день при проведении исследований в области аудита оборонных предприятий – исполнителей ГОЗ – необходимо не только учитывать специфические особенности деятельности данных предприятий, определенные нормативными актами, но нужен комплексный анализ системы аудита, которая объединяет контроль и надзор

за выполнением технических регламентов и требований стандартов с аудитом в области государственных закупок и аудитом бухгалтерской (финансовой) отчетности, так как риски неисполнения государственного оборонного заказа и невыполнения федеральных целевых программ могут привести к таким негативным последствиям, как угроза финансовой устойчивости организации, вплоть до банкротства.

Государственному заказчику необходимо иметь достоверную информационную базу, позволяющую оперативно реагировать на изменения и принимать адекватные управленческие решения. Решение сложных задач, которые стоят при аудите оборонных предприятий, предполагает активное использование аналитических процедур, предоставляющих возможность анализировать отчетность, соблюдать законодательство в области государственного оборонного заказа, оценивать инвестиционные, финансовые риски и риски неисполнения гособоронзаказа, анализировать факторы улучшения финансового состояния организации, предоставлять рекомендации по стратегии развития и улучшению корпоративного управления, повышению эффективности внутреннего контроля и повышению конкурентоспособности продукции оборонных предприятий.

Обобщая вышесказанное, можно сделать вывод о том, что комплексная система аудита в ОПК должна осуществляться на каждом этапе реализации цепочки государственных программ и охватывать все виды аудита. Комплексная система аудита оборонных предприятий представляет собой современный подход к оценке эффективности предприятий, выполняющих государственный оборонный заказ. Комплексный аудит специализированных предприятий ОПК является инструментом оперативного контроля принятых решений в области распределения ГОЗ, средством выявления резервов и предотвращения неэффективной хозяйственной деятельности.

Производственно-экономическая устойчивость оборонных предприятий связана с всесторонней оценкой достижения определенного результата при осуществлении мероприятий по использованию всего организационно-технического, научного и производственного потенциала. Комплексный аудит всех сфер деятельности позволяет оценить степень потенциальной возможности отклонения от поставленных целей и задач перед исполнителями государственного оборонного заказа, снизить уровень риска оборонных предприятий, оценить основные области деятельности, на которые необходимо направить внимание в первую очередь для принятия мер по повышению производственно-экономической устойчивости.

Библиографические ссылки

1. О Счетной палате Российской Федерации (с изменениями и дополнениями) [Электронный ресурс] : федер. закон от 5 апреля 2013 г. № 41-ФЗ. URL: http://www.consultant.ru (дата обращения: 12.10.2016).

2. О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд (с изменениями и дополнениями) [Электронный ресурс] : федер. закон от 5 апреля 2013 г. № 44-ФЗ. URL: http://www.consultant.ru (дата обращения: 12.10.2016).

3. Об утверждении Положения о государственном регулировании цен на продукцию, поставляемую по государственному оборонному заказу (с изменениями и дополнениями) [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 5 декабря 2013 г. № 1119. URL: http://www.consultant.ru (дата обращения: 12.10.2016).

4. О порядке определения начальной (максимальной) цены государственного контракта, а также цены государственного контракта, заключаемого с единственным поставщиком (подрядчиком, исполнителем), при осуществлении закупок товаров, работ, услуг по государственному оборонному заказу» (с изменениями и дополнениями) [Электронный ресурс] : Постановление Правительства РФ от 28 апреля 2015 г. № 407. URL: http://www.consultant.ru (дата обращения: 12.10.2016).

5. Об утверждении перечней ОАО, в отношении которых определение позиции акционера – РФ по отдельным вопросам осуществляется Правительством РФ, Председателем

Правительства РФ или по его поручению Заместителем Председателя Правительства РФ (с изменениями и дополнениями) [Электронный ресурс] : распоряжение Правительства РФ от 23 января 2003 г. № 91-р. URL: http://www.consultant.ru (дата обращения: 12.10.2016).

6. Об утверждении перечня продукции по государственному оборонному заказу, на которую распространяется государственное регулирование цен (за исключением ядерного оружейного комплекса) [Электронный ресурс] : распоряжение Правительства Российской Федерации от 14.06.2013 г. № 976-р. URL: http://www.garant.ru (дата обращения: 12.10.2016).

7. Об утверждении Методических рекомендаций по проведению обязательного аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности [Электронный ресурс] : приказ Федерального агентства по управлению государственным имуществом № 12 от 21.01.2016 г. URL: http://www.consultant.ru (дата обращения: 12.10.2016).

8. ГОСТ РВ 0015-002–12. Система разработки и постановки на производство военной техники. Система менеджмента качества. Общие требования [Электронный ресурс] : утв. приказом Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии от 05.06.2012г. № 6-ст. URL: http://www.wikiquality.ru/dopmat/%D0%93%D0%9E%D0%A1%D0%A2%20%D0%A0%D0%92%200015-002-2012.pdf (дата обращения: 12.10.2016).

9. ГОСТ Р 56570–2015. Системы менеджмента качества организаций авиационной, космической и оборонной промышленности. Требования к проведению аудита [Электронный ресурс] : утв. приказом Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии от 16 сентября 2015 г. № 1343-ст. URL: http://protect.gost.ru/document1.aspx?control=31&=6&page=6&month=12&year=2015&search=&id=201485 (дата обращения: 12.10.2016).

10. Стандарт ИСО 19011:2011. Руководящие указания по аудиту систем менеджмента [Электронный ресурс]. URL: http://www.kachest-vo.ru/raz_4_standart/ ISO_19011_2011.pdf (дата обращения: 12.10.2016).

11. Анохова Е. В. Особенности аудита предприятий, выполняющих контракты по государственному оборонному заказу // Синергия учета, анализа и аудита в обеспечении экономической безопасности бизнеса и государства : сб. материалов II Междунар. межвуз. науч.-практ. конф., посвящ. памяти проф. Петровой В. И. и проф. Баканова М. И. М., 2016. С. 5–10.

12. Горева О. Е. Аудит эффективности использования государственных ресурсов как перспективное направление контрольной деятельности // Современные проблемы управления природными ресурсами и развитием социально-экономических систем : материалы XII Междунар. науч. конф.: в 4 ч. М. : Изд-во Моск. ун-та им. С. Ю. Витте, 2016. С. 106–112.

13. Кандыбко Н. В., Галкин П. А. Мониторинг, аудит и контроль в сфере закупок Министерства обороны Российской Федерации // Экономика и предпринимательство. 2016. № 3–1 (68–1). С. 495–499.

14. Исаченко В. А., Рахмилевич Е. Г., Кузьмин В. В. О мерах по совершенствованию технологического аудита предприятий ракетно-космической промышленности // Конструкторское бюро. 2016. № 2. С. 20–25.

15. Сильвестрова Н. П. Аудит СМК организации третьей стороной. Особенности формирования и классификации несоответствий СМК предприятий ОПК нормативным требованиям. 2012. № 3 (33).

16. Карпенко А. В., Куликова Н. Н. Виды аудитов системы менеджмента качества ракетно-космического предприятия // Концепт. 2015. № 12 (декабрь). С. 131–135. URL: http://e-koncept.ru/2015/15433.htm (дата обращения: 12.10.2016).

17. Полежаева Н. В., Соловьев В. В. Таможенный контроль и аудит внешнеэкономической деятельности предприятий ракетно-космической промышленности // Наука и мир. 2016. Т. 2, № 7 (35). С. 27–29.

© Угрюмова С. Н., Золотарева Г. И., Ерыгина Л. В., 2016

УДК 657

Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики
Вып. 17. С. 113–115

О РОЛИ УЧЕТА И АУДИТА В ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

И. В. Федоренко

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

Рассматривается роль учета и аудита в обеспечении экономической безопасности предприятия. Отмечена важность учета как информационного источника принятия решений для управления предприятием. В качестве наиболее важной для обеспечения экономической безопасности предприятия рассмотрена контрольная функция учета, обеспечивающая сохранность имущества предприятия. Роль аудита заключается в выявлении рисков хозяйственной деятельности предприятия и их дальнейшей минимизации, а также в выявлении и устранении недостатков, проблем и ошибок в деятельности предприятия и организации внутреннего контроля.

Ключевые слова: учет, аудит, экономическая безопасность.

EFFECT OF ACCOUNTING AND AUDIT FOR ECONOMIC SECURITY COMPANIES

I. V. Fedorenko

Reshetnev Siberian State Aerospace University
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

Considers the role of accounting and audit to ensure the economic security of the enterprise. Noted the importance of accounting as an information source for decision-making enterprise management. As the most important to ensure the economic security of the enterprise is considered the accounting control function, which provides preservation of the property business. The audit role is to identify the business risks of the enterprise and their subsequent minimization, and also in identifying and addressing shortcomings, problems and errors in the enterprise and internal controls.

Keywords: accounting, audit, economic security.

В условиях кризисных явлений в экономике возрастают риски банкротства, снижения прибыли, утраты имущества, что требует повышенного внимания к обеспечению экономической безопасности предприятий. Как известно, коммерческие организации имеют в качестве своей основной цели получение прибыли [1, ст. 50 ГК РФ]. Фактически эта цель достигается не всегда.

Так, по данным Росстата, удельный вес прибыльных организаций в 2010 году составлял 70,1 %, в 2013 г. снизился до 69,0 %, а в 2014 г. – до 67,0 % [6, с. 123].

С содержанием экономической безопасности предприятия (хозяйствующего субъекта) у современных исследователей сложились различные взгляды [3–5; 7; 9–10] которые даже сгруппированы в три подхода: системный, ресурсный и функциональный. Тем не менее, безопасность предполагает выявление, оценку и минимизацию некоторых угроз. Так, Г. С. Вечканов трактует экономическую безопасность предприятия как «защищенность его научно-технического, технологического, производственного и кадрового потенциала от активных или пассивных экономических угроз» [4, с. 223]. Предметом экономической безопасности как науки является «изучение, с одной стороны, объективных защитных свойств экономической системы, механизма ее противостояния влиянию опасных сил и факторов, а с другой – охранных функций государства и создаваемых им с этой целью специальных институтов» [9, с. 13].

Угрозы экономической безопасности предприятия могут быть внешними и внутренними, управляемыми и не управляемыми. Внешние угрозы связаны с деятельностью государства, участников рынка, изменением цен на ресурсы и другими факторами. Внутренние угрозы связаны с деятельностью персонала, в первую очередь управленческого, производственными, технологическими и другими факторами.

Представляется важным рассмотреть место учета и аудита в обеспечении экономической безопасности предприятия. Бухгалтерский учет (финансовый и управленческий) основан на сплошном, непрерывном наблюдении за хозяйственной жизнью предприятия. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» [2] обязывает документировать все совершаемые факты хозяйственной жизни предприятия. На этой основе обеспечивается контроль за сохранностью имущества предприятия и происходящих хозяйственных процессах и результатах.

Таким образом, учет выполняет *информационную* функцию, обеспечивая заинтересованных пользователей необходимой информацией об имущественно-финансовом положении предприятия, проходящих на нем хозяйственных процессах, результатах деятельности. Эта информация используется при принятии решений, обеспечивающих поддержание экономической безопасности предприятия. Кроме этого, учет выполняет *контрольную* функцию, являясь основой инфраструктуры документального контроля за наличием и движением ресурсов предприятия. Без должным образом организованного учета невозможно обеспечить экономическую безопасность любого предприятия.

Роль аудита в экономической безопасности также существенна. Внешний обязательный аудит предполагает выявление рисков хозяйственной деятельности и оценку надежности внутреннего контроля предприятия [8], что способствует повышению уровня экономической безопасности предприятия. В этом контексте аудит обеспечивает информирование руководства проверяемого предприятия о выявленных недостатках и проблемах, т. е. выполняет информационную функцию.

Выполняемые в ходе внутреннего аудита проверки могут быть различными, но в целом они также направлены на выявление и устранение имеющихся проблем и недостатков, повышение эффективности деятельности предприятия. Таким образом, внешний и внутренний аудит обеспечивают более высокий уровень экономической безопасности предприятия.

Библиографические ссылки

1. Гражданский кодекс Российской Федерации: Части 1 и 2 [Электронный ресурс] : федер. закон от 30.11.94 № 52-ФЗ : [принят Гос. Думой 21.10.1994: по состоянию на 01 янв. 2013 г.]. URL: http://www.consultant.ru (дата обращения: 02.11.2016).

2. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ : [принят Гос. Думой 22.11.2011: по состоянию на 01 янв. 2013 г]. URL: http://www.consultant.ru (дата обращения: 02.11.2016).

3. Барташевич И. В. История становления понятия экономическая безопасность [Электронный ресурс] URL: http://elibrary.ru/item.asp?id=26696967 (дата обращения: 02.11.2016).

4. Вечканов Г. С. Экономическая безопасность : учебник для вузов. СПб. : Питер, 2007. 384 с.

5. Дубинин М. В. Определение сущности понятия «экономическая безопасность [Электронный ресурс]. URL: http://elibrary.ru/item.asp?id=26755277 (дата обращения: 02.11.2016).

6. Инвестиции в России. (2015) : стат. сб. / Росстат. М., 2015. 190 с.

7. Лебедева М. А., Коваленко Ж. А. Экономическая безопасность организации: понятие и методы оценки [Электронный ресурс]. URL: http://elibrary.ru/item.asp?id=26641409 (дата обращения: 02.11.2016).

8. Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 8 [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 23.09.2002г № 696, в ред. 22.12.2011). URL: http://www.consultant.ru (дата обращения: 02.09.2016).

9. Экономическая безопасность : учеб. пособие / В. А. Богомолов и др. ; под ред. В. А. Богомолова. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Юнити-ДАНА, 2015. 295 с.

10. Эрджеева А. Х. Отечественные и зарубежные подходы к определению понятия «Экономическая безопасность» [Электронный ресурс]. URL: http://elibrary.ru/item.asp?id=25709195 (дата обращения: 02.11.2016).

© Федоренко И. В., 2016

УДК 004.413.4

Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики
Вып. 17. С. 115–119

ИНФОРМАЦИОННАЯ БЕЗОПАСНОСТЬ ERP-СИСТЕМ

С. В. Филько, И. В. Филько

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

Рассматриваются проблемы и основные механизмы обеспечения информационной безопасности ERP-систем. Организация защиты информации в ERP-системах требуют интегрированного подхода для уменьшения рисков потери и раскрытия информации, защиты целостности данных, гарантии конфиденциальности внутренней информации предприятия. Подсистема информационной безопасности в ERP-системах является основой, на которой строится вся система защиты корпоративной информационной системы предприятия. Она позволяет обеспечить защиту информации на всех компонентах и уровнях информационной системы, охватив все этапы обработки информации.

Ключевые слова: ERP-система, информационная безопасность, защита информации, корпоративные информационные системы.

INFORMATION SECURITY OF ERP-SYSTEMS

S. V. Filko, I. V. Filko

Reshetnev Siberian State Aerospace University
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

This paper explores the question of problems and the main mechanisms of ensuring information security ERP-systems. The organization of information protection in ERP-systems require an integrated approach to reduce the risk of loss and disclosure to protect the integrity of data, assurance of internal information confidentiality at the enterprise. The subsystem of information safety in ERP-systems is the basis on which to build the whole protection system of corporate information systems. It allows to provide information protection on all components and levels of information system, covering the all stages of information processing.

Keywords: ERP-system, information security, corporate information systems, corporate information systems, security of corporate information systems.

Понятие ERP (англ. Enterprise Resource Planning – планирование ресурсов предприятия) введено компанией Gartner Group в начале 90-х годов. Gartner Group дало определение класса ERP-системы как интегрированной информационной системы для планирования и управления внутренними и внешними ресурсами предприятия.

Цель ERP-системы – балансировка и оптимизация использования ресурсов предприятия посредством управления потоками информации между всеми хозяйственными подразделениями (центрами ответственности) внутри предприятия, обеспечивающего единую среду для автоматизации планирования, учета, контроля и анализа всех основных управленческих и технологических операций в масштабе предприятия и информационной поддержки связей с контрагентами [5, с. 443]. При этом целью ERP-систем является не только совершенствование системы управления операционной и финансовой деятельностью предприятия, но и уменьшение затрат на организацию внутренних информационных потоков.

Фундаментальным принципом ERP-систем является использование единого хранилища данных, содержащего всю корпоративную бизнес-информацию [6, с. 203]. В практике использования ERP-система чаще всего представляет комплекс интегрированных приложений, позволяющих создавать единую информационную среду (ИИС) для автоматизации процессов планирования, учета и контроля всех основных управленческих и технологических операций предприятия.

Наличие единого корпоративного хранилища данных устраняет необходимость в передаче и конвертации данных от одной учетной системы к другой и обеспечивает многопользовательский режим обработки информации.

В конце 90-х годов 20 века Gartner Group заявило о создании методологии ERP II, призванную изменить вектор развития ERP-систем с оптимизацией управления ресурсами предприятий на формирование корпоративной системы предприятия, открытой для всех участников, действующих в поле общих интересов бизнеса. В рамках совершенствования ERP-систем был сформирован новый ряд требований к ИИС, получившим актуальность в связи с динамичным развитием Web-приложений для бизнеса. В результате этого обязательным требованием для современной корпоративной информационной системы (КИС) стала возможность осуществления интерактивного обмена информацией с контрагентами и проактивной работе с ними [7; 11]. Класс систем ERP II в соответствии с заявленными Gartner Group требованиями должен включать, помимо входящих в ERP блоков, планирование производственных ресурсов (MRP II), планирование финансовых ресурсов (FRP) и управление ресурсами дистрибуции (DRP), модули управления взаимоотношениями с клиентами (CRM), управление отношениями с поставщиками (SRM), модули интеграции с внешними системами и обязательные средства бизнес-аналитики.

Концепция ERP II, в отличие от «предшественников», является уже не столько системой для одного предприятия, сколько системой для кластера или отрасли. Эта тенденция, в свою очередь, предопределяет очень высокие требования к архитектуре систем класса ERP II. Они должны:

1) корректно работать в разных операционных системах (Windows, Linux и пр.) и программных средах (с минимальным уровнем интеграции – на уровне открытых кодов командной строки);

2) работать с СУБД, получившими в настоящее время наиболее широкое распространение;

3) поддерживать технологии распределенной модели вычислений, Internet/Intranet с возможностью работы через «тонкого клиента»;

4) обеспечивать масштабируемость информационной системы;

5) соответствовать требованиям, предъявляемым к информационной безопасности КИС.

Последнее из указанных требований в настоящее время получило особую актуальность, так как ERP-системы содержат чрезвычайно важную для деятельности предприятия информацию, конфиденциальность, сохранность, а иногда и доступность, которая имеет критическое значение [1, с. 42]. В связи с этим модули ERP-системы должны быть обеспечены надежной системой защиты, так как любое несанкционированное внешнее или внутреннее воздействие может спровоцировать негативные последствия для деятельности всей организации [6; 10].

Основными задачами информационной безопасности ERP-систем являются [1, с. 43]:

– уменьшение рисков потери или утраты конфиденциальности информации;

– соответствие международным, государственным и внутрикорпоративным стандартам защиты информации;

– защита целостности данных;

– обеспечение доступности для контрагентов информации, необходимой им для организации совместной бизнес-деятельности в соответствии с их уровнем доступа.

При организации системы защиты информации в ERP-системе следует учитывать, что информационная безопасность должна быть обеспечена на всех уровнях информационной системы.

Современная ERP-система имеет трехзвенную клиент-серверную архитектуру: уровень базы данных, уровень приложений и пользовательский уровень (уровень представления). При этом базовая трехуровневая клиент-серверная система может быть расширена в многоуровневую – в нее добавляются модули для работы с Интернетом.

ERP-система, как и любая информационная система, подвержена угрозам безопасности. Угрозы безопасности ERP-систем можно классифицировать.

1. Угрозы нарушения конфиденциальности информации направлены на перехват, ознакомление и разглашение секретной информации. При реализации этих угроз информация становится известной лицам, которые не должны иметь к ней доступ. Конфиденциальность информации может быть нарушена при передаче как по общедоступным каналам связи (например, по каналам связи сети Интернет), так и по каналам внутрикорпоративной сети связи. Угрозы данного типа могут быть обусловлены отсутствием в стандартных стеках сетевых протоколов, используемых ERP-системами, встроенных средств шифрования передаваемых данных.

2. Угрозы нарушения целостности информации, предполагающие ее изменение или искажение, приводящее к нарушению ее качества или полному уничтожению. Нарушение целостности информации передаваемой между компонентами ERP-системы происходит в большинстве случаев при искажении нарушителем содержимого заголовков и полей данных пакетов, передаваемых между компонентами системы. В стандартных стеках протоколов ERP-систем как правило, нет встроенных средств защиты от несанкционированных действий (НСД), направленных на искажение передаваемых данных.

3. Угрозы нарушения работоспособности серверов ERP-системы, как правило, направлены на создание ситуаций, при которых определенные преднамеренные действия существенно снижают работоспособность системы, либо блокируют доступ к ее ресурсам.

Реализация угроз нарушения работоспособности может преследовать как с целью нанесения ущерба (вандализм), так и являться промежуточной целью при реализации угроз нарушения конфиденциальности и целостности [3, с. 20].

По результатам анализа угроз можно сформировать совокупность подходов и методов к системе защиты, обеспечивающей соответствующий контроль как на уровне базы данных, так и на уровнях приложений и представления.

Основными объектами защиты и списком возможных угроз обусловлены средства защиты безопасности ERP-систем, которые можно подразделить на следующие группы.

1. Средства, обеспечивающие безопасность сетевой инфраструктуры. Основным подобным средством является шифрование трафика, необходимо только определиться с применением криптографических протоколов [4, с. 21]. Операционные системы (ОС) в большинстве своем содержат встроенные средства на основе западных криптографических алгоритмов, однако с юридической точки зрения необходимо применение российских сертифицированных криптоалгоритмов в соответствии с требованиями отечественных ГОСТ. Они не входят в базовый комплект ERP-систем, поскольку большая часть таких систем создается зарубежными компаниями SAP, Oracle и другими [8, с. 348]. В связи с этим для отечественных предприятий при внедрении ERP-систем необходима установка дополнительного программного обеспечения.

2. Средства для защиты БД, которые включают в себя физическое изолирование сервера с БД в отдельном помещении и настройку ОС, под которой работает СУБД ERP-системы. ОС не должна давать пользователям прямого доступа к БД, доступ должен осуществляться только через сервер приложений. Ни один пользователь ERP-системы не должен иметь прямого доступа к базе данных [6, с. 203].

Также к мерам по защите баз данных в ERP-системах можно отнести шифрование данных.

3. Средства защиты серверов ERP-систем. К ним относятся система идентификации пользователей, разграничение прав доступа, контроль целостности данных, аудит событий, происходящих в информационной системе, резервирование ресурсов и компонентов ERP-системы. Необходимыми мерами защиты на данном уровне является программная и физическая изоляция сервера приложений ERP-системы от остальной компьютерной инфраструктуры предприятия [1, с. 42].

4. Средства защиты информации на клиентском компьютере включают в себя аутентификацию при помощи цифровых сертификатов, ограничение по времени, журналирование и различные организационно-административные меры защиты [6, с. 205].

Перечисленные подходы и средства составляет основу информационной безопасности ERP-систем. Эти средства обеспечивают защиту на системном уровне – на уровне отдельных компонентов структуры ERP. Дополнительно они также обеспечивают решение и следующего ряда прикладных проблеем, таких как анализ рисков утечек информации, защиту электронных документов, разработку стратегий резервного копирования, восстановления после сбоев, горячей замены оборудования и др.

Также актуальной потребностью в организации эффективного управления безопасностью ERP, в связи с тем, что она представляет собой сложную систему с большим количеством пользователей, является возможность централизованно изменять параметры политики безопасности.

Проведенный анализ защищенности ERP-систем позволяет отметить значительная сложность ERP-системы: большое количество транзакций, web-ориентированность, необходимость поддержки мультиплатформенности, предопределяет и высокую степень ее уязвимости. При этом базовые подсистемы защиты ERP-системы предполагают применение внешних модулей, реализующих криптографические функции. Криптографические модули, присутствующие в настоящее время на российском рынке, реализуют зарубежные криптографические алгоритмы, что усложняет их использование на территории России [12, с. 163].

Необходимо отметить, что подсистемы защиты, входящие в состав ERP-систем, обеспечивают главным образом решение задач информационной безопасности, касающихся защищенных сетевых соединений и криптографической защиты электронных документов [9, с. 25]. Функции противодействия остальным угрозам безопасности, реализуемым в виде сетевых атак, НСД к компонентам системы с консоли управления и др., возлагаются на внешние специализированные комплексы защиты.

Таким образом, для отечественных предприятий, использующих ERP-систему, подсистемы безопасности в соответствии с современной практикой защиты КИС, должны быть оснащены модулями защиты с криптографическими функциями, основанными на отечественных ГОСТах, а функциональные возможности подсистемы безопасности должны быть дополнены специализированными средствами защиты (системами обнаружения атак, активного мониторинга, аудита и др.). Кроме этого, не следует также забывать, что никакие самые совершенные технические средства не защитят КИС, если не будет должным образом организована работа с персоналом, а именно четкое распределение ролей и обязанностей пользователей и повышение уровня их квалификации и ответственности в вопросах информационной безопасности.

Библиографические ссылки

1. Булдакова Т. И., Коршунов А. В. Обеспечение информационной безопасности ERP-систем // Вопросы кибербезопасности. 2015. № 5 (13). С. 41–44.

2. Волкодаева А. В. Проектирование эффективной системы информационной безопасности предприятия // Вестник Самар. муницип. ин-та управления. 2015. № 2. С. 115–123.

3. Горбачевская Е. Н. Исследование механизмов защиты данных в корпоративных информационных системах // Вестник Волжск. ун-та им. В. Н. Татищева. 2012. № 4 (20). С. 18–23.

4. Дизер Е. С., Дизер А. Е. Современные тенденции безопасности ERP-систем // Динамика систем, механизмов и машин. 2014. № 4. С. 18–21.

5. Дмитренко А. И., Долгова Т. Г. Информационная безопасность ERP-систем // Актуальные проблемы авиации и космонавтики. 2011. Т. 1. № 7. С. 443.

6. Егорова Г. В., Шляпкин А. В. Информационная безопасность ERP-систем // Информационные системы и технологии: управление и безопасность. 2013. № 2. С. 202–211.

7. Золотарева Г. И., Федоренко И. В. Методология аудита информационной безопасности системы бухгалтерского учета : монография / Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2015. 176 с.

8. Золотарева Г. И. Факторы риска и угрозы безопасности информации в системе бухгалтерского учета // Актуальные проблемы авиации и космонавтики. 2014. № 10. Т. 1. С. 347–348.

9. Ненашев С. А. Криптографическая защита информации в ERP-системах компании SAP // Information Security / Информационная безопасность. 2009. № 3. С. 24–25.

10. Оладько В. С., Микова С. Ю., Белозерова А. А., Нестеренко М. А. Проблемы информационной безопасности при использовании ERP-систем // Молодой ученый. 2016. № 12. С. 346–348.

11. Сухаревская Е. В., Михальченко С. В., Шамин И. М., Никишова А. В. Анализ методов оценки рисков при применении ERP-систем // Современные научные исследования и инновации. 2016. № 9 (65). С. 137–141.

12. Федоренко И. В. Методические вопросы оценки риска информационной безопасности в бухгалтерском учете // Вестник Краснояр. гос. аграр. ун-та. 2015. № 3. С. 161–168.

© Филько С. В., Филько И. В., 2016

УДК 004.413.4

Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики
Вып. 17. С. 120–124

АНАЛИЗ ПОДХОДОВ К ОЦЕНКЕ РИСКОВ ИНФОРМАЦИОННОЙ БЕЗОПАСНОСТИ В КОРПОРАТИВНЫХ ИНФОРМАЦИОННЫХ СИСТЕМАХ

С. В. Филько, И. В. Филько

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

Проведен анализ основных подходов к оценке рисков информационной безопасности в корпоративных информационных системах, представлена их авторская классификация. Рассмотрены методы качественной и количественной оценки рисков информационной безопасности. Проанализированы их достоинства и недостатки. Описаны факторы, предопределяющие выбор методики оценки информационных рисков. Выявлены проблемы, затрудняющие выполнение количественной оценки рисков безопасности корпоративных информационных систем. Выделены предпосылки к дальнейшему изучению проблематики.

Ключевые слова: информационная безопасность, информационные риски, анализ информационных рисков.

ANALYSIS OF APPROACHES TO RISK ASSESSMENT OF INFORMATION SECURITY AT CORPORATE INFORMATION SYSTEMS

S. V. Filko, I. V. Filko

Reshetnev Siberian State Aerospace University
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

Analyzed the main approaches to the risks assessment of information security at corporate information systems, presented its author's classification. Considered the methods of qualitative and quantitative assessment of information security risks, analyzed its advantages and disadvantages. Describes the factors, that predetermine the choice of methodology for assessing information risks, identified the problems hindering the quantitative assessment implementation of the security risks for the corporate information systems, obtained prerequisites for further study of the problems.

Keywords: information security, information risks, information risk analysis.

Непрерывное развитие вычислительной техники и компьютерных технологий в течение последних десятилетий привело к все более усиливающейся интеграции информационных технологий в различные сферы деятельности человека, общества и государства. В тенденции можно выделить ряд характерных особенностей, две из которых являются определяющими вектор дальнейшего развития современного общества.

Это, во-первых, значительное повышение требований к качеству и эффективности управления, а, во-вторых, интенсивное внедрение и использование передовых информационных технологий (ИТ) во всех указанных выше сферах [6, с. 28].

Применение информационных технологий позволило современным предприятиям выйти на качественно новый уровень автоматизации управления, и, как следствие, повышения скорости, и информационной обоснованности принятия управленческих решений.

Ценой этого стала растущая сложность информационных систем, увеличение объемов информации, хранимой в электронном виде, приводящие к чрезвычайной уязвимости бизнес-процессов предприятия, к угрозам информационной безопасности (ИБ). В связи с этим управление информационной безопасностью должно стать неотъемлемой составляющей корпоративных информационных систем (КИС) современных предприятий [3, с. 56].

Во многих стандартах по информационной безопасности (ИБ) предлагается риск-ориентированный подход, в соответствии с которым защитные меры выбираются для снижения неприемлемых рисков. Это утверждение справедливо для международных стандартов (например, стандарта BS 7799 (ISO17799)), национальных стандартов (Германского стандарта BSI, стандарта США NIST и др.), в том числе национальных стандартов Российской Федерации, а также стандартов организаций.

Использование различных методик и моделей анализа рисков информационной безопасности, их качественная и количественная оценка позволяют предприятию снизить свои как информационные, так и в большинстве случаев экономические риски, повысить эффективность систем информационного обеспечения, выполнить требования законодательства и внутренних регламентирующих документов [5, с. 106].

При изучении источников, раскрывающих теоретические основы формирования системы управления рисками [1; 2; 4–6, 9], выявлено, что большинство авторов разграничивают уровень методологии и уровень инструментально-методических средств для оценки рисков. К методологическому уровню можно отнести международные и национальные стандарты информационной безопасности (ISO 15408, ISO 17799, ISO/IEC 27002:2005 (BS7799), BSI, NIST SP 800-30), стандарты аудита, отражающие вопросы информационной безопасности (COBIT, SAC), стандарты крупных корпораций (NASA, MITRE).

В соответствии с трактовкой большинства из указанных стандартов, оценка рисков (risk assessment) является первым этапом в управлении системы информационной безопасности, предназначенным для идентификации источников рисков и определения его уровня значимости.

Оценка информационных рисков разбивается, как правило, на две основные составляющие: анализ рисков и непосредственное оценивание рисков.

Все современные стандарты в области безопасности – NIST SP 800-30, BS 7799 и прочие отражают сложившийся в международной практике общий процессный подход к организации управления рисками. При этом управление рисками представляется как базовая часть системы менеджмента качества организации. Стандарты носят выраженный концептуальный характер, что позволяет экспертам по ИБ реализовать любые методы, средства и технологии оценки, отработки и управления рисками. С другой стороны, стандарты не содержат рекомендаций по выбору какого-либо аппарата оценки риска, а также по синтезу мер, средств и сервисов безопасности, используемых для минимизации рисков.

В результате того, что в большинстве случаев стандарты носят выраженный концептуальный характер и, как правило, не содержат рекомендаций по выбору методики оценки риска, предприятия самостоятельно разрабатывают специализированные способы и методики оценки рисков, учитывающие особенности организации технологических и управленческих процессов, используемых информационных технологий и прочих факторов.

Организационно-технологический характер процессов, протекающих в системе управления предприятия, обуславливает применение соответствующих методов оценки риска. Важным этапом оценки рисков корпоративной информационной системы является выбор наиболее подходящих для нее из всей значительной совокупности применяемых в настоящее время методов. При выборе метода оценки определяющими являются следующие факторы:

– наличие и объем формализованных сведений о функционировании данной системы;

– требуемая точность оценки;

– возможность применения существующих или разработки математических моделей процессов, протекающих в системе.

В зависимости от этих условий применяются следующие методы оценки:

– метод экспертных оценок;

– вероятностный метод
– методы математической статистики;
– методы математического моделирования.

Рассмотрим каждый из перечисленных методов подробнее.

Экспертный метод. Данный метод основан на использовании знаний и опыта экспертов в заданной предметной области. Целесообразно его применять в том случае, когда отсутствуют и статистические данные, и математические модели. Эксперты производят субъективную оценку значений, определяющих уровень риска для системы. К экспертным методам можно отнести различные методики анкетирования персонала, которые могут затрагивать произвольное количество косвенных факторов. Основным недостатком метода является отсутствие гарантий достоверности полученных оценок.

Вероятностный метод. Этот метод позволяет оценивать риски, связанные с событиями, которые происходят редко и нерегулярно, но имеют значительные негативные проявления. Для таких событий часто просто не может существовать достаточной статистики. Данный метод основан на использовании математический моделей, в основе которых лежат закономерности появления таких событий, и является достаточно трудоемким и имеет невысокую точность, но при отсутствии статистических данных его применение оправданно.

Методы математической статистики. Данные методы являются наиболее предпочтительными с точки зрения обеспечения требуемой точности, однако требуют накопления больших объемов статистических данных, так как от них напрямую зависит точность оценки. При этом специальных требований к наличию математических моделей нет, поскольку из статистических данных извлекается вся необходимая информации о случайных величинах.

Методы математического моделирования. Эти методы основаны главным образом на привлечении дополнительной информации о законе распределения случайных величин. В этом случае кроме наличия статистики необходимо иметь математические модели системных процессов, позволяющие судить о виде законов распределения рассматриваемых случайных величин. Для данного метода требования к объему статистики менее высокие, потому что недостающая часть информации компенсируется теоретическими оценками на основе имеющихся моделей [8; 11]. Точность этого метода достаточно высока, но зависит от точности определения видов исследуемых законов распределения.

Анализируя степень формализованности различных методов оценки информационных рисков в корпоративных информационных системах, можно выделить следующие подходы к решению поставленной задачи:

– получение оценок рисков только на качественном уровне;
– вывод количественных оценок рисков на базе качественных, полученных от экспертов;
– получение точных количественных оценок для каждого из рисков;
– получение оценок механизмом нечеткой логики.

Качественный анализ информационных рисков является описательным и направлен в основном на установление различных видов риска, определяющих их факторов, причин и возможных последствий. Важной задачей проведения качественного анализа информационных рисков выступает определение ранжированных и систематизированных факторов рисков, которые способны полностью отразить всю ту их совокупность, с которой предстоит работать в процессе функционирования и развития организации.

Количественный анализ информационных рисков основывается на установлении конкретных числовых значений факторов рисков информационной безопасности предприятия [9; 11]. Количественная оценка рисков позволяет обосновать затраты на реализацию защитных мер. Вместе с тем, существует целый ряд проблем, затрудняющих выполнение на практике количественной оценки рисков безопасности КИС:

– недостаточная формализация правил оценки рисков и, как следствие, необходимость постоянного привлечения экспертов;

– нечеткий и качественный характер большинства частных показателей, влияющих на возможность реализации угроз и использования уязвимостей, а также определяющих ущерб;

– трудоемкость детализированной оценки рисков на уровне отдельных элементов КИС (технических средств, программного обеспечения и прочих) и с учетом их взаимосвязей;

– неопределенность исходной информации о частных показателях;

– неопределенность правил использования статистических данных для оценки вероятности рисковых событий [7, с. 3].

Это актуализирует применение при решении данных задач методов теории нечетких множеств, в которой разработан механизм получения оценок рисков на основе нечеткой логики [7, с. 4].

Ниже представлены основные задачи, требующие решения для нечеткой количественной оценки рисков ИБ и управления ими.

1. Разработка формальной модели КИС, учитывающей взаимодействие активов, для решения задач количественной оценки рисков ИБ.

2. Разработка метода и алгоритмов для нечеткой количественной оценки ущерба от реализации угроз.

3. Разработка методов и алгоритмов нечетких количественных оценок возможности реализации угроз.

4. Разработка метода нечеткой количественной оценки рисков ИБ с учетом реализации множества защитных мер на основе сформированных нечетких количественных оценок факторов риска.

5. Разработка метода управления рисками ИБ, основанного на оценке эффективности реализуемых защитных мер в условиях существующих финансовых ограничений [1, с. 79].

Таким образом, анализ существующих методик оценки рисков, применяемых в системах обработки информации, показывает, что теоретическая база, необходимая для разработки методик оценки и управления информационными рисками в условиях действия ограничений является слабоизученной.

Вопросы применимости описанных методов к оценке и управлению рисками в корпоративных информационных системах остаются открытыми, поскольку информационные процессы, протекающие в организации, структура информационных ресурсов и характер информационных потоков могут значительно отличаться от процессов, ресурсов и потоков, характерных для моделей, описанных в стандартах, составляющих методологический уровень управления и оценки информационных рисков [12, с. 162]. Поэтому проведение исследования корпоративных информационных систем как объекта защиты с целью выявления специфичных угроз, уязвимостей, анализа защищаемых ресурсов и разработки соответствующих конкретному случаю методик анализа и управления рисками, направленны на совершенствование системы управления ИБ в целом.

Существующие международные и отечественные стандарты, относящиеся к сфере управления ИБ, рассматривают лишь общие положения, не учитывающие специфику деятельности ряда организаций, также в них не формулируются рекомендации по выбору средств и организационных мер по защите информации.

Следовательно, актуальной является задача разработки и исследования новых подходов к анализу и организационному управлению информационными рисками.

Библиографические ссылки

1. Аникин И. В. Нечеткая оценка факторов риска информационной безопасности // Безопасность информационных технологий. 2016. № 1. С. 78–87.

2. Астахов А. М. Искусство управления информационными рисками. М. : ДМК «Пресс», 2010. 312 с.

3. Емалетдинова Л. Ю., Аникин И. В. Анализ подходов к оценке рисков информационной безопасности в корпоративных информационных сетях // Вестник Казан. гос. энергетич. ун-та. 2015. № 1 (25). С. 55–67.

4. Зикратов И. А., Одегов С. В., Смирных А. В. Оценка рисков информационной безопасности в облачных сервисах на основе линейного программирования // Научно-технический вестник информационных технологий, механики и оптики. 2013. № 1 (83). С. 141–144.

5. Золотарев В. В. Управление риском на основе качественных показателей // Прикладная дискретная математика. Приложение. 2009. № 1. С. 105–107.

6. Золотарева Г. И., Федоренко И. В. Методология аудита информационной безопасности системы бухгалтерского учета : монография / Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2015. 176 с.

7. Лопарев С. А., Шелупанов А. А. Анализ инструментальных средств оценки рисков утечки информации в компьютерной сети предприятия // Вопросы защиты информации. 2003. № 4. С. 2–5.

8. Нурдинов Р. А. Оценка рисков безопасности информационной системы на основе модели деструктивных состояний и переходов // Материалы конференции ИБРР-2015 ; СПОИСУ. СПб., 2015. С. 372–373.

9. Петренко С. А. Управление информационными рисками. Экономически оправданная безопасность. М. : Компания АйТи ; ДМК Пресс, 2004. 348 с.

10. Студенников К. О., Лопин В. Н. Декомпозиционный подход к анализу и управлению информационными рисками // Вопросы кибербезопасности, моделирования и обработки информации в современных социотехнических системах : сб. тр. I Всерос. науч.-техн. конф. ; КГУ. Красноярск, 2014. С. 38–39

11. Студенников К. О., Шванов В. В. Моделирование рисков информационной безопасности // Вопросы кибербезопасности, моделирования и обработки информации в современных социотехнических системах : сб. тр. I Всерос. науч.-техн. конф. ; КГУ. Красноярск, 2014. С. 43–45

12. Федоренко И. В. Методические вопросы оценки риска информационной безопасности в бухгалтерском учете // Вестник Краснояр. гос. аграр. ун-та. 2015. № 3. С. 161–168.

© Филько С. В., Филько И. В., 2016

УДК 657

Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики
Вып. 17. С. 124–132

АНАЛИЗ СОВРЕМЕННЫХ ПОДХОДОВ К ПРОВЕДЕНИЮ АУДИТА МАТЕРИАЛОВ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ РАКЕТНО-КОСМИЧЕСКОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ

О. В. Фокина, А. Л. Позднякова

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

Исследована особенность деятельности предприятий ракетно-космической промышленности (РКП). Проанализированы подходы различных авторов по проведению аудита материалов на предприятиях РКП. По результатам проведенного анализа сделан вывод, что большинство представленных в литературе подходов имеют одну цель проведения аудита, а применяемые аудиторские процедуры разные. Сделана выборка часто

встречающихся ошибок при проведении аудита материалов и соотнесение их с аудиторскими процедурами. Предложено сделать акцент проведения аудита материалов исходя из особенностей деятельности предприятий РКП.

Ключевые слова: аудит, материалы, РКП.

PRESENT APPROACHES ANALYSIS OF MATERIAL AUDIT FOR SPACE-ROCKET ENTERPRISES

O. V. Fokina, A. L. Pozdnyakova

Reshetnev Siberian State Aerospace University
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

Explored the activity features of the space-rocket industry (SRI), analyzed the approaches of different authors on the audit materials to the SRI enterprises. According to the results of the analysis concluded that most of the approaches presented in the literature have one purpose of the audit and apply audit procedures are different. Make a selection of common mistakes in the audit materials and their correlation with audit procedures. Proposed to focus the materials of the audit based on the characteristics of SRI enterprises.

Keywords: audit, materials, SRI.

Продукцию, производимую предприятиями РКП, по праву можно считать крайне затратной и высокотехнологичной в связи с предъявлением к ней высоких технических требований. Данная продукция должна изготавливаться из высококачественных материалов и комплектующих изделий, обладающих более высокой надежностью, чем продукция, изготовляемая для «земных» нужд. К материалам, применяемым для производства ракетно-космической продукции, применяются не только специальные стандарты, но и входной контроль в форме лабораторных анализов и детального тестирования. Использование некачественных материалов и комплектующих изделий наряду с другими факторами, такими как человеческий фактор, может стать причиной аварии ракеты-носителя. Следствием такой катастрофы является утрата репутации отечественных предприятий РКП, а также огромные финансовые потери.

В соответствии с Федеральным законом РФ от 30.12.08 г. №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» данные предприятия подлежат обязательному аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности [1].

Применение аудита материалов предприятий РКП позволит не только провести независимую проверку бухгалтерской (финансовой) отчетности данных предприятий, но и минимизировать представленные выше риски. В то же время отсутствие нормативной базы не позволяет в полной мере систематизировать работы по проведению аудита материалов предприятий РКП.

Согласно Приказу Минфина РФ от 28.12.2001 № 119н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов» к материалам относятся сырье, основные и вспомогательные материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, топливо, тара, запасные части, строительные и прочие материалы [2].

В тоже время в ПБУ 5/01 сказано, что к бухгалтерскому учету в качестве материально-производственных запасов принимаются активы, используемые в качестве сырья, материалов и т. п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг) [3].

Данные положения позволяют нам исследовать как равнозначные подходы различных авторов к аудиту материалов и аудиту материально-производственных запасов.

В научной [5; 7–9] и учебной литературе [10, с. 237–239] представлены различные подходы к проведению аудита материалов. Чаще авторы рассматривают материально-производственные запасы как неотъемлемую часть оборотных средств предприятия.

Все современные методики проведения аудита материалов заключаются в выборе базовых подходов и последовательности этапов проведения аудиторской проверки материалов. Принято выделять три этапа: подготовительный, основной и заключительный. Подготовительный и заключительный этапы у всех методов сводятся к подготовке аудита и к формированию выводов аудитора.

Основной этап имеет существенные различия. Осуществляя аудиторские процедуры, аудиторы применяют различные методы и приемы, которые они используют в зависимости от возникающей проблемной ситуации во время проведения аудиторской проверки: экспертную оценку, контрольные проверки, инвентаризацию, лабораторный анализ и устный опрос. Наиболее значимым приемом аудиторских процедур является инвентаризация.

Зайцева Г. В. утверждает, что аудит может быть рассмотрен в системе внутреннего контроля организации и поможет обеспечить контроль материалов с учетом использования метода инвентаризации, в частности:

– обеспечить сохранность материальных ресурсов в местах их хранения и на всех этапах их движения;

– обеспечить контроль за соблюдением установленных организацией норм запасов, обеспечивающих бесперебойный выпуск продукции, выполнение работ и оказание услуг, который осуществляется непосредственно в учете [7, с. 64–71].

Кеворкова Ж. А. и Баженова А. Т. рекомендуют проводить аудиторскую проверку существенности остатков материалов в бухгалтерской отчетности путем усиления функции внутреннего контроля. Аудиторская проверка материалов заключается в определении состава информационной базы, включающей большое количество внутренних регламентов и нормативных документов экономического субъекта. Авторы утверждают, что наиболее значимую информацию можно получить от беседы аудитора с персоналом аудируемого лица. Содержание и результаты данной беседы фиксируются в рабочей документации аудитора. Проверка наличия материалов минимизирует риски наличия существенных ошибок в бухгалтерской финансовой отчетности. Поэтому, приступая к аудиторской проверке, аудитор должен выявлять наиболее частые нарушения и определять необходимые аудиторские процедуры. Для подтверждения фактического наличия материалов данные авторы также рекомендуют использовать метод инвентаризации [8].

По мнению Удалова А. А., для проверки материалов наиболее значимыми являются пять этапов аудита: планирование аудита, оценка системы внутреннего контроля, формирование аудиторской выборки, выполнение аудиторских процедур, оформление результатов. При этом автор делает акцент на использование метода инвентаризации. Аудиторская проверка должна характеризоваться непрерывностью и цикличностью. Непрерывность означает, что результаты каждой стадии используются на следующей, и отчет аудитора служит основой предпроектной подготовки следующего года. Цикличность требует возврата на более раннюю стадию и повторения цикла при необходимости учета вновь открывшихся обстоятельств [9].

При проведении внутреннего аудита материально-производственных запасов на предприятиях РКП используют Методические рекомендации по сбору аудиторских доказательств достоверности показателей материально-производственных запасов в бухгалтерской отчетности, одобренные Советом по аудиторской деятельности при Минфине России, протокол № 25 от 22 апреля 2004 г. [4].

Данные методики были исследованы по таким критериям, как цель аудита материалов, основные аудиторские процедуры, основной применяемый метод. Сравнение методик представленно в табл. 1.

Таблица 1

Подходы к проведению аудита материалов

Показатель	Зайцева Г. В., Абдрашитова А. Р.	Кеворкова Ж. А., Баженова А. Т.	Удалов А. А.	Методики аудита применяемые на предприятиях РКП
Цель аудита	Формирование мнения о достоверности и полноте отражения в финансовой отчетности информации об МПЗ	Формирование мнения аудитора о достоверности показателей бухгалтерской финансовой отчетности статьи «Запасы»	Формирование мнения о достоверности и полноте отражения в финансовой отчетности информации об МПЗ	Выражение мнения о достоверности и полноте отражения в финансовой отчетности информации о материалах
Основные аудиторские процедуры	Проверка полноты и своевременности оприходования МПЗ. Проверка организации складского хозяйства и обеспечения сохранности запасов. Проверка качества инвентаризаций. Проверка порядка формирования стоимости МПЗ и соответствия учетной политике. Подтверждение целесообразности и законности операций по отпуску и списанию МПЗ	Проверка наличия и достоверности существования МПЗ. Проверка фактически осуществленных фактов хозяйственной деятельности с МПЗ, отраженными в системе счетов бухгалтерского учета. Проверка наличия имущественных прав на МПЗ. Проверка правильности и достоверности оценки материально-производственных запасов	Анализ учетной политики организации. Изучение состава МПЗ и условия их хранения. Осуществление контроля договорной дисциплины. Анализ правильности документального оформления операций по поступлению. Исследовать правильность документального оформления операций по выбытию МПЗ. Проверка правильности оценки запасов и списания. Оценка правильности ведения аналитического и синтетического учета операций по движению МПЗ. Оценка система внутреннего контроля. Проверка соблюдение налогового законодательства в части налогообложения операций по приобретению и продаже МПЗ	Проверка правильности проведения организацией инвентаризации материалов. Проверка документального подтверждения прав собственности на материалы. Анализ движения материалов. Проверка полноты отражения хозяйственных операций по движению МПЗ в бухгалтерском учете. Проверка правильности списание МПЗ. Проверка правильности формирования стоимости МПЗ. Проверка правильности отражения операций с материалами в бухгалтерском учете. Анализ применяемого порядка приобретения материалов
Основной применяемый метод	Инвентаризация	Инвентаризация	Инвентаризация	Инвентаризация

Анализируя таблицу, видим, что цель проведения аудита одна, а применяемые аудиторские процедуры разные, в связи с этим наибольшее различие возникает на основном этапе аудита. Рассмотрим его подробнее.

Авторы Г. В. Зайцева, А. Р. Абдрашитова предлагают провести аудиторскую проверку материально-производственных запасов на основном этапе в следующем порядке:

1. Проверка положения учетной политики по учету материально-производственных запасов, которые отражены в документе «Учетная политика:

– как учитываются МПЗ по фактической себестоимости их приобретения или по учетным ценам;

– какой метод используется для списания МПЗ на затраты производства;

– какой метод применяется для учета движения МПЗ на складах.

2. Учет поступления МПЗ.

3. Аналитический учет движения МПЗ на складах предприятия.

4. Учет использования МПЗ по направлениям затрат списания недостач, потерь и хищений МПЗ.

5. Сводный учет МПЗ.

6. Анализ использования материальных ресурсов.

Основной этап проведения аудита МПЗ авторы Ж. А. Кеворкова, А. Т. Баженова считают целесообразным проводить следующим образом:

1. Изучение положения об учетной политике по различным направлениям проверки.

2. Оценка степени надежности системы внутреннего контроля материально-производственных запасов. Для этого в обязательном порядке проводится исследование состояния складских помещений и складского хозяйства, изучаются договора материальной ответственности и отчетности материально-ответственных лиц.

3. Анализ структуры и состава МПЗ на отчетную дату.

4. Определение объемов позиций и выборки при проведении выборочной инвентаризации.

5. Анализ движения МПЗ.

6. Проверка правильности оценки МПЗ.

7. Проверка организации и состояние аналитического и синтетического учета МПЗ.

По мнению А. А. Удалова, для проверки материально-производственных запасов наиболее значимыми являются следующие этапы аудита:

1. Проверка правильности документального оформления поступления, учета и выбытия сырья и материалов.

2. Проверка правильности квалификации выбранных элементов в качестве сырья и материалов.

3. Убедиться, что выбранные элементы используются в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг), либо для управленческих нужд организации.

4. Проверка правильности оценки в учете и отчетности стоимости сырья и материалов

– проверка правильности формирования фактической себестоимости сырья и материалов при их поступлении;

– проверка соответствия оценки сырья и материалов при их списании (на производство или продажу) принятой учетной политике.

5. Проверка соответствия совершенных операций проверяемому периоду.

6. Проверка соответствия стоимости приобретаемых и выбывающих материалов по первичным документам данных учета.

7. Проверка операции с сырьем и материалами в рамках заключенных договоров залога.

8. При наличии неликвидных сырья и материалов проверить, создается ли организацией резерв для снижения стоимости.

9. Обобщить выявленные ошибки по результатам проверки полноты, своевременности и правильности отражения хозяйственных операций по учету сырья и материалов.

10. По выбранным элементам проверить правильность, полноту и своевременность применения налоговых вычетов по НДС.

11. Проверить расходы, учитываемые при налогообложении прибыли в соответствии с главой 25 НК РФ.

Проанализировав последовательность проведения основного этапа аудита материалов, представленную в методиках различных авторов, была составлена обобщающая таблица, наглядно демонстрирующая, содержание данного этапа аудита (табл. 2).

Таблица 2

Последовательность проведения основного этапа аудита материалов

Этапы аудита	Зайцева Г. В. Абдрашитова А. Р.	Кеворкова Ж. А. Баженова А. Т.	Удалов А. А.	Методики аудита применяемые на предприятиях РКП
Аудит наличия и сохранности материалов	+	+	+	+
Проверка учетной политики	+	+	+	+
Проверка службы внутреннего контроля СВК	+	+	+	+
Аудит движения материалов (поступление, выбытие)	+	+	+	+
Аудит правильности оценки	+	+	+	+
Проверка правильности налогообложения операций с материалами (НДС, налог на прибыль)	–	–	+	+
Аудит отражения материалов в финансовой (бухгалтерской) отчетности	+	+	+	+
Анализ использования материалов	+	+	+	+

Данные таблицы показывают, что авторы Г. В. Зайцева, А. Р. Абдрашитова, Ж. А. Кеворкова, А. Т. Баженова в своих методиках не учитывают проверку правильности налогообложения операций с материалами.

Помимо представленных авторами аудиторских процедур основного этапа, были обобщены наиболее часто встречающиеся ошибки в учете материалов (табл. 3).

Из приведенных в табл. 3 ошибок в учете материалов сделана выборка особо распространенных и часто повторяющихся ошибок и неточностей в области учета материалов.

1. Отсутствие наличия договоров и приказов о материальной ответственности с сотрудниками.

2. Неправильное оформление первичной учетной документации.

3. Некорректное составление или несоблюдение принятых в учетной политике способов списания сырья и материалов в производство.

4. Большие запасы на складах материалов, не востребованных и с истекшим сроком годности.

5. Отсутствие текущего контроля за наличием и движением материалов.

6. Аналитический учет материалов ведется не достаточно объемно и корректно.

7. Некачественное проведение инвентаризации по материалам.

8. Неверно ведется учет НДС по поступившим материалам.

9. Необоснованное списание материалов.

10. Ослаблен внутренний контроль за сохранностью материалов.

11. Неверная оценка МПЗ при принятию к учету и списанию с учета.

Таблица 3

Выявляемые ошибки при проведении аудита материалов

Зайцева Г. В. Абдрашитова А. Р.	Кеворкова Ж. А. Баженова А. Т.	Удалов А. А.	Методики аудита применяемые на предприятиях РКП
Нарушение обязательности инвентаризации при смене материально-ответственного лица	Полнота отражения – все ли МПЗ отражены в бухгалтерских записях и включены в отчетность	Отсутствие наличия договоров о материальной ответственности с сотрудниками, отвечающими за сохранность МПЗ	Отсутствие или неправильно оформленные договора с работниками, ответственными за хранение МПЗ
Не заключены договоры о материальной ответственности с материально-ответственными лицами	Наличие в учете фактов хозяйственной деятельности с МПЗ без достаточных оснований	Некорректное оформление первичной учетной документации по операциям прихода и расхода материально-производственных запасов	Неверная оценка МПЗ при принятии к учету МПЗ
Нерегулярно проводится сверка данных по движению материальных ценностей в бухгалтерии и на складах предприятия	Соблюдение принципов временной определенности фактов хозяйственной деятельности	Несоблюдение принятых в учетной политике способов списания сырья и материалов в производство	Неправильно производиться списание МПЗ по направления затрат
На складах хранится большое количество неиспользуемых материальных ценностей	Правильность оценки МПЗ	Наличие на складах большого количества сырья и материалов с истекшим сроком полезного использования	Неверно применяются методы оценки МПЗ при их списании
При списании в производство МПЗ способ определения фактической себестоимости отличается от установленного в учетной политике	Правильность отражения запасов на счетах учета	Несоответствие данных бухгалтерского учета и фактического наличия запасов на складах, отсутствие регулярных сверок	Неверные корреспонденции счетов по учету МПЗ
Неверно ведется учет НДС по поступившим материально-производственным запасам		Не ведется аналитический учет движения запасов в бухгалтерии	Отсутствуют или недостаточен текущий контроль за наличием и движением МПЗ
		Отсутствие протоколов о назначении членов инвентаризационной комиссии, отсутствие подписей	
		Некачественное проведение инвентаризации	
		Неверно ведется учет НДС по поступившим запасам (неверное отражение ставки налога)	
		Необоснованное списание запасов на счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»	
		Неверное отражение продажи материально-производственных запасов в целях исчисления налога на прибыль и т. д.	

Изучение и анализ типичных ошибок позволит усовершенствовать и упростить процесс проведения аудиторской проверки. Результаты данного анализа представлены в табл. 4.

Таблица 4

Соотнесение типичных ошибок с аудиторскими процедурами

№ п/п	Аудиторская процедура	Выявленные ошибки
1	Аудит наличия и сохранности материалов	Отсутствие наличия договоров и приказов о материальной ответственности с сотрудниками
2	Проверка учетной политики	Некорректное составление или несоблюдение принятых в учетной политике способов списания сырья и материалов в производство
3	Проверка службы внутреннего контроля СВК	Ослаблен внутренний контроль за сохранностью материалов
4	Аудит движения материалов (поступление, выбытие)	Неправильное оформление первичной учетной документации. Отсутствие текущего контроля за наличием и движением материалов. Некачественное проведение инвентаризации по материалам. Необоснованное списание материалов
5	Аудит правильности оценки материалов	Неверная оценка МПЗ при принятии к учету и списании с учета
6	Проверка правильности налогообложения операций с материалами (НДС, налог на прибыль)	Неверно ведется учет НДС по поступившим материалам
7	Аудит отражения материалов в финансовой (бухгалтерской) отчетности	Аналитический учет материалов ведется не достаточно объемно и корректно
8	Анализ использования материалов	Большие запасы на складах материалов не востребованных и с истекшим сроком годности. Отсутствие текущего контроля за наличием и движением материалов. Некачественное проведение инвентаризации по материалам. Необоснованное списание материалов

При составлении методик аудита материалов РКП необходимо учитывать не только вышепредложенные процедуры, но и делать акцент на особенностях деятельности предприятий РКП. Бабурина И. А. и Губайдуллина Э. Э. представляют 12 основных особенностей деятельности предприятий оборонно-промышленного комплекса [6, с 5–8], девять из которых наиболее полным образом отражаются в деятельности предприятий РКП:

1. Материалы, используемые в производстве, проходят строгий входной контроль и контроль по истечению срока годности.
2. Продукция, производимая на предприятиях РКП, является уникальной.
3. Применение при производстве сложных технологических процедур.
4. Производственная деятельность предприятий РКП носит долгосрочный характер.
5. Производимая продукция должна соответствовать высокому качеству.
6. Персонал должен быть высококвалифицированный.
7. Назначение продукции носит специфический характер.
8. Продукция производителя за счет средств государства.
9. Деятельность предприятий РКП осуществляется в разрезе оборонного и гражданского производства одновременно.

Это позволит наиболее полным образом провести аудит материалов на предприятиях РКП.

Библиографические ссылки

1. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 30.12.2008 № 307-ФЗ (в ред. от 03.07.2016 г.). URL: http://www.consultant.ru/ (дата обращения: 28.10.2016).
2. Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 28.12.2001 № 119н (ред. от 24.12.2010). URL: http://www.consultant.ru/ (дата обращения: 28.10.2016).
3. Учет материально-производственных запасов [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету 5/01 (ПБУ 5/01) : утв. приказом Минфина РФ от 09.06.2001 № 44н. URL: http://www.consultant.ru/ (дата обращения: 28.10.2016).
4. Методические рекомендации по сбору аудиторских доказательств достоверности показателей материально-производственных запасов в бухгалтерской отчетности [Электронный ресурс] : одобрено Советом по аудиторской деятельности при Минфине России, протокол № 25 от 22 апреля 2004 г. URL: http://www.consultant.ru/ (дата обращения: 28.10.2016).
5. Арбуханова М. М. Управленческий учет и аудит материально-производственных запасов на предприятиях газовой промышленности : автореф. дис. … канд. экон. наук : 08.00.12. Ставрополь, 2010. 26 с.
6. Бабурина И. А., Губайдуллина Э. Э. Основные особенности предприятий оборонно-промышленного комплекса // Современные проблемы экономического и социального развития. 2010. Вып. 6. С. 5–8.
7. Зайцева Г. В., Абдрашитова А. Р. Современные технологии управления запасами предприятия // Общество: политика, экономика, право. 2011. № 2. С. 64–71.
8. Кекоркова Ж. А., Баженова А. Т. Организация аудиторской проверки материально-производственных запасов при существенности их остатков в бухгалтерской отчетности [Электронный ресурс] // Общество: политика, экономика, право. 2015. № 6. Т. 7. URL: http://www.naukovedenie/ru (дата обращения: 01.11.2016).
9. Удалов А. А. Развитие методики анализа и аудита материально-производственных запасов в коммерческих организациях [Электронный ресурс]. URL: http://www.old.rsue.ru/avtoref/YdalovAA/ YdalovAA.pdf (дата обращения: 01.11.2016).
10. Федоренко И. В., Золотарева Г. И. Аудит : учебник. М. : Инфра-М, 2014. 272 с.

© Фокина О. В., Позднякова А. Л., 2016

УДК 657.471

Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики
Вып. 17. С. 132–139

ОСОБЕННОСТИ АУДИТА ЗАТРАТ СТРОИТЕЛЬНОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

Е. С. Штанговец, Т. Ю. Калачева

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

Рассматривается методика проведения аудита затрат строительного предприятия, а также особенности, связанные со спецификой данной отрасли. Правильно выбранная аудитором методика проверки позволяет оценить возможности эффективного роста предприятия, проконтролировать качество выполняемых работ с помощью кор-

ректного ведения учета, соблюдая все законодательные нормы Российской Федерации. Авторами исследуется структура проведения аудиторской проверки, а также цели аудита затрат. Рассматривается порядок учета и отражения затрат на счетах бухгалтерского учета в строительной организации и наиболее часто встречаемые ошибки, выявляемые в результате проверки.

Ключевые слова: аудит, аудит затрат, учет затрат, себестоимость строительства, затраты, инвестор.

COST AUDIT FEATURES OF CONSTRUCTION COMPANIES

E. S. Shtangovets, T. Y. Kalacheva

Reshetnev Siberian State Aerospace University
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

Considered the audit cost methodology of the construction enterprise, also the features associated with the specifics of the industry. Correctly chosen auditor checking technique allows evaluating the possibility of an effective growth of the enterprise with the help of proper accounting in compliance with all legal norms of the Russian Federation. Considered the order of cost accounting and reflection at the accounts in the construction organization and the most frequent occurrence errors revealed at result of the checking.

Keywords: audit, cost audit, cost accounting, cost price of construction, cost, investor.

Одной из крупнейших отраслей народного хозяйства является строительство. Строительство обеспечивает воспроизводство производственных мощностей и основных фондов для всех отраслей хозяйства. Результатом строительной деятельности являются здания и сооружения разного функционального назначения [5, с. 15].

Строительство является самостоятельной отраслью в экономике страны, оно предназначено для ввода в действие новых объектов производственного и непроизводственного назначения, для реконструкции, расширения, ремонта и технического перевооружения действующих объектов.

Как и любая другая отрасль народного хозяйства, строительство имеет свои специфические особенности:

– неподвижность объекта строительства;
– длительность производственного цикла;
– наличие и многообразие строительно-монтажных работ, производимых при строительстве объекта;
– высокая материалоемкость продукции;
– зависимость качества и сроков строительства объекта от его местоположения;
– сложность и многообразие производственных связей.

Бухгалтерский учет в строительстве также имеет ряд особенностей, характерных для данной отрасли.

Согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н, и Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций расходы застройщика, связанные с возведением объектов строительства, у основного застройщика, отражаются в бухгалтерском учете с применением счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» (независимо от того, осуществляется это строительство подрядным или

хозяйственным способом). Аналитический учет на счете 08 ведется в разрезе технологической структуры расходов:

– строительные работы;
– проектно-изыскательные и геодезические работы;
– монтаж оборудования;
– оборудование, инструмент, инвентарь, которые не требуют монтажа;
– прочие затраты на строительство.

Одним из ключевых субъектов, участвующих в процессе строительства, является подрядчик. Подрядчик – строительная компания, выполняющая работы по договору подряда, заключенного с застройщиком. Порядок заключения договора подряда регламентируется ГК РФ, согласно которому работы могут быть выполнены непосредственно подрядчиком или привлеченными лицами, т. е. субподрядными организациями.

Строительная подрядная организация осуществляет сдачу работ по факту их полного выполнения или при завершении определенного этапа работ. Учет работ, выполненных собственными силами и с привлечением субподрядчика, ведется отдельно. Объектом бухгалтерского учета по договору строительства у подрядчика являются затраты, производимые им при выполнении отдельных видов работ на объектах. Подрядчик ведет учет незавершенного производства и работ по объекту с начала исполнения договора до момента его завершения и передачи заказчику [1].

Генподрядчик учитывает выполненные субподрядными организациями работы в составе незавершенного производства на счете 20 «Основное производство» отдельно от работ, выполненных им собственными силами. Такие работы не включаются в себестоимость строительных работ генподрядчика.

Фактическая себестоимость подрядных работ, выполненных собственными силами или субподрядными организациями, ведется в общеустановленном порядке на счете 20 «Основное производство». Так как процесс строительства является длительным, то стороны могут предусмотреть в договоре строительного подряда поэтапную сдачу выполненных работ. В этом случае выполненные работы отражаются подрядной организацией в договорных ценах на счете 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам».

Отсюда следует еще одна важная особенность учета в строительстве: незавершенное производство в подрядных организациях может отражаться как по фактической себестоимости, так и в договорных ценах.

Другой отраслевой особенностью строительных организаций являются «накладные расходы». К накладным расходам в строительстве относятся административно-хозяйственные расходы, расходы на обслуживание работников строительства, расходы на организацию работ на строительных площадках и прочие накладные расходы.

Накладные расходы вспомогательных производств учитываются отдельно и ежемесячно списываются на себестоимость продукции этих производств. Накладные расходы основного производства в зависимости от принятой учетной политики ежемесячно распределяются по объектам учета пропорционально прямым затратам, затратам на оплату труда рабочих или с использованием других методов.

Расходы на содержание и эксплуатацию строительных машин и механизмов также являются особенностью строительной сферы. Эти расходы включают в себя материальные и трудовые затраты по эксплуатации машин и механизмов, их обслуживанию, амортизационные отчисления, арендную плату за пользование машинами и механизмами и их ремонт. Учет затрат по содержанию и эксплуатации собственных и арендованных машин и механизмов ведется на счете 25 «Общепроизводственные расходы». Как правило, учет организуется по видам или группам машин и механизмов, а затраты на содержание и эксплуатацию ежемесячно списываются на соответствующие счета бухгалтерского учета.

Для эффективного управления предприятием и контроля качества выполняемых строительных работ, проводится аудиторская проверка. Аудит необходим для оценки возможности предприятия выполнить требования заказчика и других участников строительст-

ва. По данным Федеральной службы государственной статистики Красноярского края объемы строительства постоянно растут. Так, например, в 2016 году количество построенных жилых домов на 2,1 % больше, чем в 2015 году. Поэтому аудит строительных предприятий представляется актуальным и востребованным. Аудиторская проверка представляет собой независимую оценку финансовых и технических показателей строительного проекта.

На сегодняшний день нет единой общепринятой методики проведения аудита в строительстве, учитывающей ее специфику и особенности. Для предприятий, ведущих свою деятельность в строительной отрасли, грамотно составленная и проведенная аудиторская проверка позволит оценить возможность выполнения проекта с установленным уровнем качества на текущий момент и на перспективу. Также аудит в строительстве позволит оценить способность организации достигнуть установленных целей.

Аудит включает в себя проверку качества строительно-монтажных работ, определение фактической стоимости объекта и реальных объемов строительства [9].

Основные цели аудита строительной организации представлены на рис. 1.

Рис. 1. Цели аудита в строительстве

При проведении аудиторской проверки строительных организаций могут обнаружится типичные и наиболее распространенные ошибки. Например, нарушения в осуществлении некоторых хозяйственных операций, ошибки в учете и налогообложении. Они возникают из-за несоблюдения гражданского и налогового законодательства, нормативно-правовых документов, регламентирующих строительную деятельность, а также из-за неправильного порядка учета и налогообложения [4, с. 15]. Самые частые ошибки приведены в табл. 1.

Таблица 1

Типичные ошибки в бухгалтерском учете

Ошибки в бухгалтерском учете	Описание ошибки
Технические ошибки	Включает в себя описки, пропуски и арифметические ошибки
Методологические ошибки	Появляются из-за неправильного ведения бухгалтерского учета, неправильного перенесения данных учета в отчетность
Ошибки, связанные с документированием хозяйственных операций	Неправильное составление первичной учетной документации. Отсутствие обязательных реквизитов в документе
Ошибки, возникающие при отражении хозяйственных операций в учетных регистрах	Ошибки появляются из-за неправильной даты составления документа, отражения факта хозяйственной жизни задолго после совершения операции. Ошибки в корреспонденции счетов, а также в сумме проводки

Строительный аудит направлен на исследование общих затрат и анализ ценообразования, осуществляемый на каждом этапе строительства.

В результате проведения аудита можно:

– выявить реальный объем работ;
– определить стоимость готовой продукции;
– оценить качество выполненных работ на всех этапах строительства;
– выявить отклонения от проекта строительного объекта.

Структура аудиторской проверки показана на рис. 2.

Рис. 2. Структура аудиторской проверки

На начальном этапе аудиторской проверки аудитор знакомится с финансово-хозяйственной деятельностью строительного предприятия, изучает учетную политику, в которой отражен порядок документирования хозяйственных операций и порядок хранения документации, оценивает системы внутреннего контроля. Также проверяются:

– документ, на основании которого организация осуществляет свою деятельность;
– наличие и формы учредительных документов;
– регистрация организации в единый государственный реестр юридических лиц;
– постановка организации на налоговый учет;
– основные виды деятельности организации и коды по ОКВЭД.

При проведении аудита затрат используют методы получения аудиторских доказательств, представленные в табл. 2.

Таблица 2

Методы и описание методов аудиторских доказательств

Методы аудиторских доказательств	Описание метода
1	2
Инспектирование, т. е. проверка записей и документов	Аудитор выбирает определенные записи в бухгалтерском учете и отслеживает отражение операций вплоть до первичного документа, подтверждающего реальность выполненной операции
Пересчет	Проверка арифметической точности бухгалтерских записей и выполнения подсчетов

Расходы в строительстве группируются по элементам затрат [2]. Следовательно, и аудиторскую проверку целесообразно проводить по каждым элементам отдельно.

При аудите строительных организаций особое внимание уделяют вопросам использования материальных ресурсов.

Аудитор проверяет места хранения материальных ресурсов, материально-производственных запасов и материально ответственных лиц.

Строительные организации ведут учет строительных материалов, конструкций и деталей согласно Плану счетов бухгалтерского учета на счете 10 «Материалы». При аудите проверяется полнота и своевременность оприходования строительных материалов и других материальных ценностей, правильность отнесения их на соответствующие счета бухгалтерского учета. Следует проверить, соответствует ли состав фактических расходов по заготовлению и доставке материалов нормативному перечню, установленного Положения по учету материально-производственных запасов (ПБУ 5/01).

При аудите материальных расходов проверяется правильность определения фактической себестоимости материальных ресурсов, списываемых на производство, в зависимости от принятого организацией метода оценки.

Если организация принимает к учету материалы по учетным ценам, следует проверить правильность составления расчета отклонений в стоимости материалов, которые списаны на строительно-монтажные работы.

Проверяется наличие документов, на основании которых происходит отпуск строительных материалов в производство. Документы должны быть составлены в соответствии с требованиями, предъявляемыми к таким документам. В строительной организации должны быть разработаны и утверждены производственные нормы расхода основных строительных материалов, локальные и объектные сметы на строящиеся объекты. В сметах предусмотрен расход материалов по конструктивным элементам и видам работ. Проверяется правильность заполнения и ведения журналов: журнал учета выполненных работ по форме № КС-6а; журнал материальных отчетов по форме № М-19, форме № М-29; ежемесячный отчет о расходе основных материалов в строительстве при сопоставлении с расходом, определенным по производственным нормам [6, с. 239].

Если организация привлекала к работе специализированные автотранспортные организации, то проверяются договоры, разрешающие осуществлять транспортную деятельность, а также лицензии этих организаций. Также проверке подлежат путевые листы, которые оформляли транспортные организации. С привлеченными специализированными организациями должен быть заключен договор на оказание услуг или выполнение субподрядных строительно-монтажных работ.

Учитываемая на счете 25 сумма фактических затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов списывается на затраты объектов строительства ежемесячно [8, с. 28].

Накладные расходы имеют значительный удельный вес в составе затрат на производство.

При проверке накладных расходов обязательно проверяется оформление первичных учетных документов.

Проверка устанавливает, соответствуют ли командировочные расходы, представительские расходы, реклама, подготовка и переподготовка кадров, содержание служебного автотранспорта установленным нормам, нормативными лимитам. Если сумма фактических расходов больше установленных величин, то разница в сумме добавляется к налогооблагаемой прибыли.

В раздел «Затраты на оплату труда» включаются затраты на оплату труда всего строительно-производственного персонала, в том числе премии за производственные результаты, стимулирующие и компенсирующие выплаты. В строительных организациях есть свои особенности состава затрат на оплату труда. Помимо общепринятых затрат на оплату труда в строительных организациях в состав затрат включаются:

– выплаты стимулирующего характера: премии за производственные результаты, вознаграждения по итогам работы за год, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и т. д.;

– выплаты за особые условия труда;

– премия за ввод объекта в эксплуатацию;

– надбавки за разъездной характер работы устанавливается для сотрудников, занятых на строительстве, реконструкции и капитальном ремонте. Надбавки за вахтовый метод работы. Эти случаи предусмотрены законодательством Российской Федерации [3];

– доплаты за руководство бригадами.

При аудите затрат на оплату труда необходимо проверить соответствуют ли начисления счетам бухгалтерского учета. На счете 20 «Основное производство» отражаются затраты на оплату труда производственных рабочих, которые заняты выполнением строительно-монтажных работ.

На счете 23 «Вспомогательные производства» показывают затраты на оплату труда производственного персонала, занятого в подсобно-вспомогательных производствах. На счете 25 «Общепроизводственные расходы» – затраты рабочих, занятых эксплуатацией строительных машин и механизмов. На счет 26 «Общехозяйственные расходы» – затраты административно-управленческого персонала, линейного персонала, рабочих, осуществляющих хозяйственное обслуживание управленческого аппарата.

При анализе расходов на строительные машины и механизмы аудитору необходимо уточнить, предусмотрены ли эти расходы сметными нормами, а также составом выполняемых строительно-монтажных работ. Работа строительных машин и механизмов подтверждается путевыми листами.

Затраты незавершенного производства состоят из собственных затрат на производство строительных работ и стоимости работ субподрядных организаций.

Фактическая себестоимость строительных работ, выполняемых собственными силами, учитывается на отдельном субсчете счета 20 «Основное производство».

Для оценки незавершенного производства на конец текущего месяца необходимо следующее:

– данные о движении и об остатках сырья и материалов;

– информация о сумме прямых расходов, осуществленных в текущем месяце [7].

Аудиторская проверка затрат в строительных организациях – трудоемкий процесс, он требует от аудитора знаний нормативных, инструктивных материалов, особенности исчисления себестоимости продукции. Поэтому до начала документальной проверки аудитору следует изучить организационные и технологические особенности строительной организации, масштабы и структуру каждого вида его производственной деятельности. Представленная в статье структура проведения аудиторской проверки представляется авторам наиболее полной и целесообразной для строительного предприятия.

Библиографические ссылки

1. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008) [Электронный ресурс]. Electronic textbook StatSoft : приказ Минфина России от 24.10.2008 № 116н (ред. от 06.04.2015). URL: http://www.consultant.ru/ (дата обращения: 03.10.2016).

2. Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций [Электронный ресурс]. Electronic textbook StatSoft : утв. письмом Минфина РФ от 30.12.1993 № 160). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_3053/ (дата обращения: 11.10.2016).

3. Об утверждении Положения о выплате надбавок, связанных с подвижным и разъездным характером работ в строительстве [Электронный ресурс]. Electronic textbook StatSoft : постановление Госкомтруда СССР, Секретариата ВЦСПС от 01.06.1989 № 169/10-87. URL: http://www.consultant.ru/ (дата обращения: 21.10.2016).

4. Бровкина Н. Д., Мельник М. В. Практический аудит : учеб. пособие. 2015. 230 с.
5. Экономика строительного предприятия : учеб. пособие / В. В. Бузырев, Т. А. Ивашенцева, А. Г. Кузьминский, А. И. Щербаков. Новосибирск : НГАСУ, 2011. 275 с.
6. Грибков А. Ю. Бухгалтерский учет в строительстве. М. : Омега-Л, 2008. 406 с.
7. Епифанцева Н. Е. Учет и налогообложение в строительстве [Электронный ресурс]. Electronic textbook StatSoft. URL: http://studopedia.su (дата обращения: 07.10.2016).
8. Кисилевич Т. И., Хачемизова Е. Н. Налоговый аудит в строительстве. М. : Финансы и статистика, 2006. 429 с.
9. Кучеров А. В., Лугаськова К. А. Особенности аудита строительных организаций в России // Молодой ученый. 2013. № 6 (53). С. 362–365.

© Штанговец Е. С., Калачева Т. Ю., 2016

УДК 338

Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики
Вып. 17. С. 139–143

ОСОБЕННОСТИ АУДИТА КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ

И. Ю. Яковлева

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

В связи с интенсивной глобализацией мировой экономики появление крупных взаимозависимых интегрированных многопрофильных структур взаимосвязанных компаний привело к необходимости консолидации финансовой отчетности этих экономических субъектов. Усиление процессов глобализации экономики повышает роль и значение информации, предоставляемой дочерними структурами как внешним, так и внутренним пользователям. Такая информация подлежит обязательному аудиту. Учитывая сложности и особенности проведения аудита консолидированной отчетности, показаны законодательные основы формирования консолидированной отчетности; определены проблемы, связанные с аудитом консолидированной отчетности; выделены специфические особенности аудита консолидированной отчетности.

Ключевые слова: особенности аудита консолидированной отчетности.

AUDIT FEATURES OF CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS

I. Y. Yakovleva

Reshetnev Siberian State Aerospace University
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

Due to the intense globalization of the world economy the emergence of large integrated multidisciplinary interdependent structures interconnected companies has led to need the financial account consolidation of economic subjects. Strengthening of economic globalization

processes enhances the role and value of the information provided by the subsidiaries of both external and internal users. Such information is subject to mandatory audit. Considering the complexity and characteristics of the consolidated financial account audit in the article presented the legislative formation bases of the consolidated accounting, identified problems with the audit of the consolidated financial accounting, highlighted the specific audit features of the consolidated financial accounting.

Keywords: audit features of consolidated financial accounting.

В современном обществе, в условиях глобализации мировой экономики для российской экономики характерно появление крупных взаимозависимых интегрированных многопрофильных структур взаимосвязанных компаний, в которых одна из компаний – головная – контролирует другую или несколько других (дочерних компаний).

Создание многопрофильных предприятий, укрупнение организаций за счет слияния, присоединения (поглощения) одного или нескольких предприятий все чаще реализуется как один из вариантов улучшения управляемости крупнейших налогоплательщиков, оптимизации налогообложения, повышение загруженности производственных мощностей. Другой, не менее важной причиной, является усиление конкуренции, желание максимально быстро и просто получить законный доступ к имуществу, лицензиям, патентам, ноу-хау, контрагентам предприятий-партнеров, за счет которых происходит укрупнение, либо, наоборот, оградить стратегических партнеров по бизнесу от возможного поглощения другими компаниями. Еще одной причиной является необходимость в срочных мерах по санации предприятия, увеличению его общей стоимости, снижению удельных капитальных вложений, экономии финансовых ресурсов или снижению производственной себестоимости продукции [1].

В качестве примера таких крупных объединений можно назвать государственные корпорации «Росатом», «Роскосмос», а также входящие в нее крупные интегрированные структуры АО «Информационные спутниковые системы» имени академика М. Ф. Решетнева», ГРКЦ имени М. В. Хруничева и ряд предприятий космической отрасли России.

Усиление процессов глобализации экономики повышает роль и значение информации, предоставляемой дочерними структурами как внешним, так и внутренним пользователям.

Особое значение в этом процессе приобретает сводная информация по отчетным данным об экономическом положении и результатах финансово-экономической деятельности компаний, которая содержится в консолидированной финансовой отчетности.

Консолидированная финансовая отчетность – это финансовая отчетность группы, в которой активы, обязательства, капитал, доход, расходы и потоки денежных средств головного предприятия и его дочерних предприятий представлены как активы, обязательства, капитал, доход, расходы и потоки денежных средств единого субъекта экономической деятельности.

Вместе с тем действующее законодательство, прежде всего налоговое, до сих пор во многих отношениях не учитывает факт существования интегрированных структур и не содержит многих специальных норм, необходимых для реализации интегрированными структурами и их головными компаниями всего заложенного в них потенциала [1; 2].

Вопросы организации бухгалтерского учета и процедура составления отчетности данных структур, передачи данных для составления данной отчетности до сих пор не урегулированы полностью [1].

В Федеральном законе № 208-ФЗ от 10.08.2010 «О консолидированной финансовой отчетности» [3] описан лишь общий порядок объединения показателей бухгалтерской отчетности головной организации и дочерних обществ, составления и представления сводной бухгалтерской отчетности, включения в нее данных о зависимых обществах. Этот факт

может приводить к достаточно существенным искажения представляемой консолидированной отчетности.

Несколько улучшило положение о введении в практику учета и составления отчетности Международный стандартов финансовой отчетности (IFRS – МСФО) [4], в частности, IFRS 10 «Консолидированная финансовая отчетность» [5], однако, и там нет описания порядка объединения отдельных показателей консолидированной отчетности.

Официальный статус МСФО и разъяснений МСФО, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности и признанных в России наряду с российскими стандартами, отмеченных в законе № 208-ФЗ [3], обязывает российские корпорации использовать их положения при составлении консолидированной отчетности, не дожидаясь дополнительной интерпретации и адаптации их положений, а это также может привести к искажениям отдельных данных отчетности.

Наиболее эффективной практикой контроля за соблюдением права пользователя на гарантированный доступ к качественной, надежной и сопоставимой финансовой информации о результатах деятельности интегрированных структур и групп дочерних компаний является внешний аудит.

В соответствии с положениями статьи 4 Закона годовая консолидированная финансовая отчетность подлежит обязательному аудиту, причем его проведение должно обеспечиваться только аудиторской организацией. Аудиторское заключение представляется и публикуется вместе с указанной консолидированной финансовой отчетностью. В соответствии со статьей 8 Закона организации составляют, представляют и публикуют консолидированную финансовую отчетность, начиная с отчетности за год, следующий за годом, в котором МСФО признаны для применения на территории Российской Федерации [3].

В виду того что в России опыт формирования консолидированной отчетности небольшой, аудирование этой отчетности не имеет большой практики, рекомендованных методик аудита данного вида отчетности не разработано, и каждая аудиторская организация делает это самостоятельно, по мере необходимости.

Цель аудита консолидированной отчетности не отличается от цели аудита отчетности отдельных экономических субъектов, и ее можно сформулировать, как «выражение мнения о достоверности отчетности и соответствии порядка ее составления установленным правилам при соблюдении общих принципов формирования такой отчетности». Это не противоречит основным требованиям аудита и может применяться к консолидированной отчетности, составленной по любым правилам: как по законодательству Российской Федерации, так и по иным стандартам (МСФО, ГААП и др.).

Таким образом, одной из особенностей аудита консолидированной отчетности в России является обязательная проверка соблюдения общих принципов формирования такой отчетности по стандартам МСФО и российским стандартам:

– единства учетной политики и продолжительности ее применения;

– единой даты составления;

– единого денежного измерителя;

– полноты, правдивости, существенности и рациональности информации.

Другой особенностью является возможность включения в перечень контролируемых дочерних обществ компаний, находящихся на территории разных стран. Необходимость составления отчетности данных структурных, по сути, подразделений в соответствии с законодательством (или правилам) этих стран может отразиться на точности передаваемых данных, и это должно в полной мере учитываться при проведении аудита.

При этом следует учитывать необходимость официальной аккредитации аудиторской организации либо иного получения разрешения на проведение аудита в этой стране. Аналогичная ситуация возникает с иностранными аудиторскими организациями. В России проведение аудита консолидированной отчетности крупных корпораций разрешено только российским аудиторским организациям, возможность проверки же дочерних организаций

детально не регламентирована. Так как на федеральном уровне не регулируется порядок проведения аудита консолидированной отчетности субъектов, входящих в консолидированную группу и находящихся на территории государств, в которых аудитор не имеет разрешения на ведение аудиторской деятельности, можно рекомендовать внести разработку внутренних стандартов по данному вопросу.

Еще одной особенностью является необходимость проверки кумулятивного влияния данных дочерних обществ на результативность головной компании.

Например, если головная компания имеет десять дочерних обществ, обладающих валютой баланса (или выручкой) 1 %, соответствующей статье головной организации, то кумулятивный эффект составит 10 %.

Аудиторы определяют существенность на основе баланса, но в состав консолидированной отчетности входит также отчет о финансовых результатах и отчет о движении денежных средств, соответственно, следует проверить на предмет существенности все формы отчетности, а также выявить и проверить правильность расчета доли меньшинства.

Вызывает определенные затруднения тот факт, что до сих пор формы первичных документов и учетных регистров, организация взаимного документооборота, передача данных для формирования консолидированной отчетности в интегрированных корпоративных структурах, порядок согласования и объединения показателей бухгалтерской отчетности и другие детали зачастую одновременно с объединением не решены, законодательно не описаны, и организациям, входящим в интегрированную структуру приходится самостоятельно решать данные проблемы [6].

Этот факт обуславливает локализацию достаточно крупных искажений финансовой отчетности, и аудиторской организации необходимо принимать его во внимание.

Кроме того, при выражении мнения о достоверности отчетности, аудитор также должен проанализировать факторы, которые могут оказать влияние на непрерывность деятельности группы в ближайшие 12 месяцев. Это не является в полной мере особенностью только этого аудита, но вызывает определенные сложности при его проведении [7].

Аудитору надо разобраться в перспективах деятельности всей группы, что может вызвать определенные затруднения, так как консолидированная отчетность группы содержит информацию о результатах деятельности и финансовом положении группы в целом, а не ее отдельных обществ [8].

Это значит, что:

– прибыль одного общества группы может перекрывать убытки другого общества группы;

– прочное финансовое положение и высокая платежеспособность одной компании могут скрывать потенциальную неплатежеспособность другой.

Исходя из этой особенности консолидированной отчетности, аудиторы обязаны анализировать возможность непрерывности деятельности группы компаний, и непрерывность деятельности каждой входящей в нее организации. Во всяком случае документы должны подтверждать проведение процедур, которые направлены на анализ непрерывности деятельности всех субъектов консолидированной отчетности [9; 10].

Таким образом, можно выделить следующие особенности аудита консолидированной отчетности:

– проверка полноты и правильности выбора объектов консолидации;

– проверка единства учетной политики при составлении отчетности;

– проверка правильности расчета доли меньшинства;

– проверка полноты и правильности объектов элиминирования;

– проверка правильности пересчета показателей.

Так как в настоящее время все чаще создаются группы взаимосвязанных компаний, то возникает необходимость регламентации процесса аудита консолидированной финансовой отчетности, проверки обоснования сроков составления и предоставления, деталей консолидации информации всех дочерних обществ, входящих в эту группу.

Библиографические ссылки

1. Золотарева Г. И., Трегубов Е. А. Проблемы формирования отчетности в интегрированных структурах аэрокосмической отрасли // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики. 2012. № 9. С. 48–57.

2. Емелин Ю. Н. О некоторых проблемах налогообложения интегрированных структур оборонно-промышленного комплекса России и возможных способах их решения [Электронный ресурс]. URL: http://www.yurclub.ru/docs/tax/article23.html (дата обращения: 09.11.2016).

3. О консолидированной финансовой отчетности [Электронный ресурс] : федер. закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ (ред. от 03.07.2016). URL: http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=200827&dst=0&profile=0&mb=LAW&div=LAW&BASENODE=&SORTTYPE=0&rnd=235642.1394113314&ts=935871258016226135783405238&SEARCHPLUS=27.07.2010%20%B9%20208-%D4%C7%20&SRD=true#0 (дата обращения: 09.11.2016).

4. О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н (с изм. от 11.07.2016). URL: http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=193532&dst=0&profile=0&mb=LAW&div=LAW&BASENODE=&SORTTYPE=0&rnd=235642.317319023&ts=935871258016226135783405238&SEARCHPLUS=217%ED%2028.12.2015&SRD=true#0 (дата обращения: 09.11.2016).

5. Консолидированная финансовая отчетность [Электронный ресурс] : Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 10 (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 27.06.2016). URL: http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=202317&rnd=235642.689217533#0 (дата обращения: 09.11.2016).

6. Золотарева Г. И., Трегубов Е. А. Интегрированные структуры в аэрокосмической отрасли: проблемы организации внутреннего и внешнего документооборота // Решетневские чтения : материалы XIV Междунар. науч. конф., посвящ. памяти генерал. конструктора ракет.-космич. систем акад. М. Ф. Решетнева (10–12 ноября 2012, г. Красноярск) : в 2 ч. ; под. общ. ред. Ю. Ю. Логинова / СибГАУ. Красноярск, 2012. Ч. 2. С. 715–716.

7. Савенкова Н. Аудит консолидированной финансовой отчетности // Аудит и налогообложение. 2015. № 3. С. 39–45.

8. Нитецкий В. В., Гаврилов А. А. Финансовый анализ в аудите: теория и практика : учеб. пособие. 2-е изд. М. : Дело, 2011. 256 с.

9. Учет по международным стандартам : учеб. пособие. 3-е изд. / А. М. Гершун, И. В. Аверчев, Е. Б. Герасимова и др. ; под ред. Л. В. Горбатовой. М. : Фонд развития бухгалтерского учета ; ИД «Бухгалтерский учет», 2014.

10. Мэтьюс М. Р., Перера М. Х. Теория бухгалтерского учета : учебник / пер. с англ. ; М. Р. Мэтьюс ; под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. М. : Аудит ; ЮНИТИ, 2012. 663 с.

© Яковлева И. Ю., 2016

УДК 336.1

Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики
Вып. 17. С. 144–147

ИНСТРУМЕНТЫ КОНТРОЛЛИНГА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

Л. Р. Япарова

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

Рассматриваются проблемы формирования инструментария контроллинга финансовых результатов производственных предприятий. Во многих западных компаниях контролем затрат и предложениями по оптимизации финансово-экономической работы предприятия занимаются специально создаваемые временные группы. Но контроллинг – это системная работа, и она требует системного подхода, работы на постоянной основе, ответственности за сроки и результаты, особенно в производственной сфере. Основная задача большинства предприятий – получение большей прибыли при наименьших затратах. Для решения этого необходима разработка мероприятий оперативного и перспективного характера. В современных условиях возрастает значение оперативного учета реализации продукции и получение прибыли. На предприятиях необходимо внедрение ежедневного оперативного учета и контроля выполнения плана поставок в соответствии с договорами и прибыли. Реализацию этого требования обеспечивает внедрение контроллинга финансовых результатов.

Ключевые слова: контроллинг, финансовые результаты, управленческий учет, бюджетирование.

CONTROLLING TOOLS OF FINANCIAL RESULTS

L. R. Yaparova

Reshetnev Siberian State Aerospace University
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

Considered the problems of forming the controlling tools of financial results at the production plants. In many of international companies control of the costs and proposals for optimizing the financial and economic operation of the enterprise engaged in specially created temporary group. But controlling is a system work, and it demands the system approach, work on a constant basis, responsibility for terms and results, especially in industrial sphere. The main task of most enterprises – getting the most profit at the least cost. Order to solve this problem need to develop operational activities and forward-looking. In contemporary conditions the value of operational accounting the sale of products and profit. At the enterprises is necessary to the introduction of a daily operational accounting and control of performance the supply plan in accordance with the contracts and profits. The implementation of this requirement enables the introduction of financial results controlling.

Keywords: controlling, financial results, management account, budgeting.

Целью создания любого предприятия, независимо от его сферы деятельности, организационно-правовой формы, отраслевой принадлежности и других факторов, является

получение максимально возможных финансовых результатов (то есть определенного размера прибыли, состояния платежеспособности и уровня рентабельности).

Современное состояние рыночной экономики, высокая конкуренция, научно-технический прогресс вынуждают российские предприятия внедрять новые методы управления бизнесом или его отдельными структурами, эффективность которых уже проверена в западных странах. Одним из таких методов является контроллинг, сущность, виды и инструменты которого детально изучаются двумя теоретическими школами – англо-саксонской (методы контроллинга, внедряемые в предприятиях США) и немецкой (методы контроллинга активно используются в предприятиях стран Западной Европы) [2, с. 351].

Контроль и его инструменты [8, с. 147] являются неотъемлемым элементом контроллинга как системы управления предприятием. В данной статье предлагается рассмотреть инструменты контроллинга финансовых результатов в качестве простого и эффективного способа поддержания конкурентоспособности и стабильности предприятия и получения необходимых финансовых ресурсов для реализации его стратегических целей. В работе будут даны рекомендации с учетом особенностей организации финансового и управленческого учета на производственных предприятиях.

Следует констатировать, что научные толкования сущности, целей, задач, функций и инструментов контроллинга (как зарубежными, так и российскими специалистами) не отличаются единством по многим параметрам. Более того, до сих пор не сложилось единого понимания контроллинга как социально-экономической субстанции в системе управления промышленной организацией. В имеющейся современной системе взглядов на контроллинг четко прослеживается концептуальная ограниченность и фрагментарность, не охватывающая весь спектр его возможностей в их единстве [10, с. 424].

На основе интеграции проанализированных подходов автором под контроллингом понимается система управления предприятием, обеспечивающая единую методическую и инструментальную базу управленческих функций, основанная на комплексном использовании возможностей планирования, информационного обеспечения, анализа и контроля для оптимизации использования ресурсов, совершенствования всех хозяйственных и технологических процессов и обеспечения его долговременного и эффективного функционирования.

Необходимо подчеркнуть, что система внутреннего контроля для российских предприятий – не новое понятие. Действующая практика бухгалтерского учета, управленческого учета и внутреннего аудита обеспечивает развернутый финансовый контроль за деятельностью предприятия [7, с. 33]. Но между сложившейся системой учета и контроллингом есть одно существенное различие: внутренний аудит проверяет соблюдение установленного порядка ведения бухгалтерского учета и работает с итоговыми показателями финансовых результатов, т. е. завязан на уже полученный результат, тогда как контроллинг позволяет в динамике проверять эффективность управленческого процесса и достижимость реализации установленных финансовых целей. Именно контроллинг позволяет своевременно выявлять внутренние резервы, обеспечивает гибкость принятия решений и быструю адаптацию к изменениям внутренней и внешней среды при управлении затратами [4, с. 203] и прибылью.

В отличие от других видов контроллинга (комплексного, производственного, сбытового, кадрового), которые требуют построения информационных потоков и перестройки структуры предприятия, внедрение контроллинга финансовых результатов для предприятия не требует существенных затрат и усилий и при этом обеспечивает главные преимущества комплексного контроллинга [6, с. 235]. Рассмотрим подробнее, почему это происходит.

Во-первых, контроллинг финансовых результатов будет являться фундаментом всего финансового управления на предприятии. Для крупного производственного предприятия может быть создана специальная контролирующая служба, но и малые и средние предприятия могут внедрить контроллинг финансовых результатов за счет добавления функций

контроллера руководителю или главному бухгалтеру предприятия [11, с. 47]. В качестве основных инструментов контроллинга финансовых результатов могут применяться коэффициенты управленческого и финансового анализа (коэффициенты рентабельности, ликвидности, показатели оценки прибыли и т. д.), также возможна разработка специальных финансовых коэффициентов – ключевых показателей эффективности.

Во-вторых, контроллинг финансовых результатов предусматривает переход на бюджетирование деятельности: составление бюджета доходов и расходов (БДР), платежного календаря, внедрение налогового планирования (для малых и средних предприятий возможность выбора оптимальной системы налогооблажения). Планирование в контроллинге должно реализовываться, главным образом, через бюджетирование [9, с. 73].

Бюджет и бюджетирование, как и контроллинг, имеет в экономической литературе много трактовок. В нашем понимании бюджет – это формализованный план, закрепленный за конкретным лицом либо подразделением (центром ответственности), составляемый на краткосрочный (до года включительно) период.

Ориентация на центры ответственности и краткосрочность обеспечивают бюджетированию жесткость и повышают, в большинстве случаев, управленческую эффективность. Таким образом, даже не внедряя полноценную систему контроллинга, предприятие получает в помощь такие рычаги принятия управленческих решений, как оперативные и стратегические планы.

В-третьих, контроллинг финансовых результатов может опираться на действующую в компании учетную политику, либо же может предложить пути по ее оптимизации.

Внедрение контроллинга финансовых результатов выведет предприятие на иной уровень бизнеса – не кратковременное существование для мгновенного получения сверхприбыли, а стабильное развитие в долгосрочном периоде [5, с. 127]. И новые возможности будут стимулировать предприятие, проводить дальнейшую автоматизацию систем управления и контроллинга: систему документооборота, систему планирования, комплексную или модульную автоматизированные системы управления предприятием, полностью интегрированные с системой бухгалтерского и управленческого учета. В Российской Федерации уже предлагаются программы для малого и среднего бизнеса, программы с отраслевой спецификой, системы работы с клиентами, завязанные на основные финансовые показатели для сервисных предприятий.

Главное отличие контроллинга финансовых результатов от внутреннего аудита – сбор и обработка финансовой информации об экономической деятельности предприятия в динамике, анализ выявляемых отклонений от установленных плановых показателей и выработка предложений по устранению отклонений или совершенствованию деятельности [3, с. 22].

Количество и характеристика применяемых инструментов контроллинга финансовых результатов зависят от вида, масштаба и специфики деятельности предприятия. Главное требование – внедряемые инструменты не должны приводить к усложнению деятельности предприятия и влечь за собой дополнительные затраты на их внедрение.

Таким образом, с помощью простых методов контроллинга финансовых результатов предприятия любой сферы деятельности, размера и организационно-правовой формы могут обеспечить себе как минимум платежеспособность, оптимизацию налоговой политики и положительный доход, а в перспективе – конкурентоспособность и устойчивое развитие.

Большое значение имеет функция ориентации на достижение целей компании или модераторская функция. Контроллинг финансовых результатов организует, координирует и сопровождает процесс целеполагания в компании.

Ориентация контроллинга финансовых результатов на достижение целей непосредственно связана с распределением и персонификацией ответственности за результаты. Поэтому сегодня чаще всего контроллинг финансовых результатов реализуется не столько контроллером, сколько самими работниками на местах ответственности, он все больше

превращается в самоконтроллинг, когда отдел контроллинга играет лишь роль модератора, распространяющего и координирующего реализацию идеи финансового контроллинга среди ответственных работников компании [1, с. 14].

К сожалению, контроллинг финансовых результатов в том или ином виде в России взят на вооружение только крупными производственными предприятиями и корпорациями: ОАО «Лукойл», ОАО «Газпром», ОАО «РЖД», ОАО «Ростелеком», ОАО «Сбербанк» и большей частью в связи с необходимостью применять стандарты международной финансовой отчетности и показывать инвестиционную привлекательность компании для иностранных инвесторов по западным стандартам. Среди средних и мелких предприятий глубоко укоренилась мысль, что внедрение системы контроллинга требует особых знаний, дополнительных затрат, усложнения структуры предприятия.

Возможно, что текущий кризисный период заставит предприятия пересмотреть свою точку зрения и применять современные методы оценки и управления прибылью. Внедрение предлагаемой подсистемы контроллинга финансовых результатов позволит оперативно контролировать доходы и прибыль, быстро выявлять причины отклонений и своевременно формировать обоснованные управленческие решения, тем самым повышая конкурентоспособность предприятия.

Библиографические ссылки

1. Барулин С. В., Барулина Е. В. Основы финансового контроллинга как системы координации управления корпоративными финансами // Наука и общество. 2012. № 4. С. 12–19.

2. Бушева А. Ю., Булычева Т. В. Оперативный учет финансовых результатов для принятия управленческих решений // Фундаментальные исследования. 2016. № 6–2. С. 349–355.

3. Ерыгина Л. В., Золотарева Г. И. Контроллинг производственных затрат на предприятиях инновационного типа : монография / Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2008. 156 с.

4. Золотарева Г. И., Федоренко И. В. Метод учета затрат в инновационных предприятиях космической отрасли // Вестник СибГАУ. 2013. № 1. С. 201–206.

5. Карманова В. А., Круссер Н. Г. Роль контроллинга в совершенствовании корпоративного управления // Корпоративное управление и инновационное развитие экономики Севера: Вестник Науч.-исслед. центра корпоратив. права, управления и венчурного инвестирования Сыктывкар. гос. ун-та. 2006. № 1. С. 126–141.

6. Карминский А. М., Фалько С. Г., Жевага А. А., Иванова Н. Ю. Контроллинг. М. : Финансы и статистика, 2006. 336 с.

7. Кузакова О. А. Исследование особенностей становления и развития зарубежных моделей контроллинга // Вестник ИНЖЭКОНа. 2011. № 2. С. 31–36. Сер. Экономика.

8. Федоренко И. В. Соотношение понятий контроля и аудита на современном этапе // Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики. 2012. Вып. 9. С. 146–155.

9. Филько И. В., Филько С. В. Анализ подходов к содержанию контроллинга // Вестник Красноярского государственного аграрного университета. 2014. № 4. С. 72–77.

10. Филько С. В. Организация контроллинга инновационных процессов на промышленных предприятиях // Партнерство бизнеса и образования в инновационном развитии региона : материалы XIII Междунар. науч.-практ. конф. 2014. С. 423–428.

11. Филько С. В. Сущность и содержание контроллинга как системы управления организацией // Современные проблемы экономического и социального развития. 2014. № 10. С. 46–50.

© Япарова Л. Р., 2016

УДК 004.413.4

Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики
Вып. 17. С. 148–152

ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ТОВАРНЫХ ОПЕРАЦИЙ В ОПТОВОЙ ТОРГОВЛЕ

А. Л. Яцук

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

Теоретически обосновываются и решаются комплекс вопросов, связанных с формированием учетной информации о товарных операциях в оптовой торговле. Разрабатываются рекомендации, направленные на совершенствование методологии учета в целях практического применения. Рассматривается проблема количественного измерения объемов товарных запасов предприятия и определения необходимой их величины и соответствия потребностям товарооборота. Дана характеристика основных методов оценки остатков и способов аналитического учета запасов.

Сделан вывод, что сложность, неоднородность, разнонаправленность торговой деятельности обусловливают необходимость дальнейших исследований в области развития и совершенствования учетно-аналитического обеспечения этого вида деятельности экономического субъекта.

Ключевые слова: товар, товарные операции, оптовая торговля, учет.

ACCOUNTING FEATURES OF WHOLESALE TRADE OPERATIONS

A. L. Yatsuk

Reshetnev Siberian State Aerospace University
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

Theoretically substantiated and solved the complex issues related to the formation of accounting information about wholesale trade operations and developed recommendations aimed at improving the accounting methodology with a purpose to practical application. Considered the problem of quantitative measurement of the inventory volume at the enterprise and determined the appropriate value and accordance to the turnover requirement. Given the characteristic of the main assessment methods of residues and ways of analytical accounting, concluded that the complexity, heterogeneity, omni directional trading activities necessitate further research in the field of development and improvement of accounting and analytical support of the economic subject activity.

Keywords: commodity, trade operations, wholesale, accounting.

В настоящее время торговля является наиболее распространенным видом предпринимательской деятельности хозяйствующих субъектов и занимает важнейшее место в системе экономических связей между регионами страны, отраслями экономики, изготовителями товаров и организациями розничной торговли [3].

Оптовую торговлю можно представить как форму отношений между участниками рынка, при которой хозяйственные связи по поставкам продукции формируются сторонами

самостоятельно. Отличительной особенностью этих участников рынка является экономическая независимость, свободный выбор партнеров, финансовая независимость, ответственность за итоги коммерческой деятельности, расширение комплекса услуг коммерческим партнерам.

Современные условия хозяйствования, в которых функционируют российские торговые предприятия, обуславливают необходимость системных преобразований в стратегическом и оперативном менеджменте, активизацию таких его функций, как учет, анализ, контроль, раскрывающих свои новые и обновленные свойства под влиянием факторов быстроменяющейся внешней и внутренней бизнес-среды [15, с.72].

Проблемы бухгалтерского учета товарных операций и их налогообложение отражены в законодательстве Российской Федерации, а также в работах значительного числа авторов, таких как Антошина О. Д., Басалаева Е. В., Булатова З. Г., Гуккаев В. Б., Жадан Л., Кувалдина Т. Б., Малявкиной Л. И., Миронова Л. Д. и др. [4–8; 10–12].

Методологической основой проведенного исследования явился экономико-статистический метод, метод сравнения, аналитический метод, методы обобщения и систематизации, а также метод обобщения и критической оценки имеющейся практики учета и налогообложения товарных операций.

Практическая значимость представлена выводами о полезности проведенного исследования и полученных в результате этого исследования данных, а также рекомендациями для их практического использования, связанных с формированием учетной информации о товарных операциях, выработке рекомендаций по построению наиболее эффективной учетной политики предприятия для целей бухгалтерского учета и налогообложения.

Товарные запасы представляют собой часть товарного обеспечения [4, с.12], которая является совокупностью товарной массы в процессе ее передвижения из производства к потребителю. Размер товарных запасов в большинстве случаев определяется структурой и объемом товарооборота торгового предприятия. Одной из важнейших задач торговых предприятий является оптимизация пропорционального соотношения величины товарооборота и размеров товарных запасов: так возникают проблемы с товарным обеспечением товарооборота при недостаточной величине запасов; также избыток запасов могут вызвать дополнительные затраты и потери в виде кредитов, а также выплате по ним процентов, увеличение расходов по хранению запасов, что в конечном счете ведет к ухудшению общего финансового состояния торгового предприятия.

Таким образом, проблема количественного измерения объемов товарных запасов предприятия, а также определение необходимой их величины потребностям товарооборота является довольно актуальной.

Оборот тары занимает особое место в деятельности торговых предприятий. Несмотря на то, что действующие российские правила ее учета достаточно детализированы, на практике нередко возникают вопросы и спорные ситуации, связанные с ее идентификацией, классификацией и особенностями отражения ее приобретения, производства, очистки, ремонта, утилизации и т. д. Сложности возникают и при учете возвратной и залоговой тары. Помимо операций по приобретению и реализации товаров, есть операции по внутреннему расходу товаров, внутреннему приходу товаров, а также возврату товаров от покупателей, возврату товаров поставщику, списанию товаров со склада[5, с. 33]. Определим, каков порядок документального оформления торговых операций в зависимости от способа отпуска и доставки товаров покупателям [6, с. 123].

При отпуске товаров представителю покупателя со склада торговой организации выписывается накладная по форме ТОРГ-12 и счет-фактура для начисления НДС. Счет-фактура на аванс нужна, если организация получает предоплату за товары, работы, услуги, облагаемые НДС. Но есть три исключения:

– аванс получен в счет поставки товаров с длительным производственным циклом по перечню Правительства РФ;

– аванс получен в счет экспортной отгрузки;

– аванс поступил в организацию, которая освобождена от обязанностей налогоплательщика (п. 17 Правил ведения книги продаж: утв. постановлением № 1137). Освобождение может получить организация, если ее выручка за каждые три последовательных месяца не превышает 2 млн руб. (ст. 145 НК РФ) [1].

Эти документы должны быть заверены подписью руководителя и главного бухгалтера организации.

При отправке товаров автотранспортом выписываются товарно-транспортная накладная и налоговый счет-фактура. Товарно-транспортная накладная для отправителя является расходным документом, для покупателя – приходным, а в автохозяйствах служит основанием для расчетов за транспортные услуги.

Оформленные документы на приемку товаров являются основанием для расчетов с поставщиками, и их данные не могут быть пересмотрены после приемки товаров в организации.

Аналитический учет товаров непосредственно в местах их хранения ведут материально ответственные лица. Учет ведется по отделам, наименованиям, сортам, артикулам, партиям, кипам, количеству, цене. Характер товара, его принадлежность, порядок хранения определяют способы аналитического учета товаров, среди которых наибольшее распространение получили партионный, сортовой и сальдовый.

Движение товаров приводится в отчете в стоимостном выражении. Его данные используются при отражении на синтетических счетах операций прихода товаров и выручки от их продажи [13, с.19].

Также несложно определить учетный остаток товаров на любой момент времени, что немаловажно для организации контроля за их сохранностью. Но главное преимущество этого метода заключается в том, что величина проданной товарной массы определяется на основе показателей счетчиков.

Метод оценки запасов по средней себестоимости является традиционным методом учета запасов в отечественной практике. Запасы учитываются по средней себестоимости закупки или изготовления.

Средняя себестоимость запасов (ден. ед./ нат. ед.) может быть определена как средняя арифметическая или средняя хронологическая величина. Преимуществом метода учета запасов по средней себестоимости является его простота, а недостатком – «приближенность» результатов, поскольку в данном случае трудно проследить колебания стоимости запасов во времени.

По стоимости единицы товара предпочитают использовать организации, продающие дорогостоящие товары. Каждая единица запасов учитывается по фактической себестоимости приобретения или изготовления. При оценке и учете запасов по фактической себестоимости каждой единицы закупаемых товаров требуется идентификация всех производимых закупок и выпущенных изделий.

Поскольку это очень трудоемко, такой метод используется при продаже небольших партий товаров, часто – дорогостоящих, при выполнении спецзаказов.

Метод оценки и учета товаров в порядке их поступления (FirstIn, FirstOut – «первым пришел, первым ушел»). Подразумевается, что товары, поступившие на склад первыми, отгружаются в первую очередь.

В условиях инфляции ФИФО дает по учету более высокую прибыль, так как продаются самые дешевые товары, а на складе остаются самые дорогие [8, с. 24]. Таким образом, метод ФИФО обусловливает занижение себестоимости продаж, завышение остатка товаров в балансе и, следовательно, завышение финансового результата от основной деятельности, и улучшение финансовых показателей организации.

Для совершенствования учета операций по приобретению товаров за плату необходимо контролировать своевременность внесения приходных документов на товар для получения достоверной информации о состоянии и наличии товаров на складах. Именно от своевременности и достоверности информации зависит последующие разрешения

на закупку и отгрузку товара покупателям. А несвоевременное внесение данных об оплатах за товары или их приходе может сорвать поставку товаров покупателю. Результатом от таких действий является упущенная выгода организации.

Чтобы избежать ситуаций, когда халатность работников приводит к финансовым потерям, необходимо установить ответственность каждого работника, отвечающего за отражение этой информации в учете (предупреждения, штрафы и т. д.).

Для своевременности введения информации по приходу товаров и оперативного принятия решений, связанных с несоответствием фактически поступивших товаров с данными поставщиков, необходимо сдавать приходную документацию на товары ежедневно. Это значительно сократит время на выявление расхождений и принятие необходимых мер для выхода из сложившейся ситуации. Учет товаров необходимо вести не только по группам товаров, но и внутри каждой группы по обобщающим признакам. Ведение более детального аналитического учета позволит избежать ошибок при вводе информации о приходе и расходе схожих наименований. Необходимо также привлекать руководство организации к контролю товарных запасов. Информированность руководства по данному вопросу позволит рационально расходовать средства на приобретение новых партий товаров. При этом руководитель организации будет иметь полную картину состояния дел.

Так как в последнее время приобретает актуальное значение сближение бухгалтерского и налогового учета, то и учетная политика организации должна исходить из основополагающих принципов и предпосылок, позволяющих сблизить два вида учета.

Действующий с 2013 года Федеральный Закон № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» является основой для выработки и принятия новых нормативных документов в области регулирования бухгалтерского учета [14, с. 83–88]. С 2014 года федеральным законодательством Российской Федерации были внесены поправки, направленные на сближение бухгалтерского и налогового учета в отношении операций, совершенных с начала 2015 года, которые непосредственно внесут свои коррективы в оба регламента по учету. При формировании учетной политики на 2017 год организации необходимо еще раз качественно проанализировать нововведения последних лет, чтобы не упустить важные аспекты [1]. Поправки направлены на усиление контроля и требований к первичным документам и достоверности бухучета. Организация обязана организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых операций, направленный на получение достаточной уверенности в достоверности и своевременности бухгалтерской (финансовой) отчетности и соблюдение законодательства при ведении бухучета [2, ст. 19 Закона № 402-ФЗ].

Совершенствование методологии бухгалтерского учета товарных запасов, тщательность и своевременность проведения инвентаризации, которая имеет важное значение в сохранности товаров, позволяют наладить более действенный и менее трудоемкий учет и контроль за наличием, движением и исполнением товарных запасов, а также достичь их экономии [9, с. 18]. Многообразие форм собственности в период рыночной экономики, расширение прав предприятий в управлении экономикой, отраслевые особенности производства требуют альтернативных, а подчас и многовариантных подходов при решении конкретных вопросов методики и техники ведения учета товарных запасов.

Оптимизация материальных запасов на предприятии и повышение эффективности управления ими становится в условиях современной рыночной экономики весьма актуальной. В связи с тем, что размер запасов непосредственно влияет на итоговые результаты деятельности предприятия, предприятию необходимо выработать такую стратегию и политику в части управления товарными запасами, которая помогла бы в перспективе поддерживать предприятию свою конкурентоспособность [12, с. 53]. Также необходимо отметить важность внедрения эффективных форм превентивного и текущего контроля за соблюдением норм запасов и расходованием материальных ресурсов.

Таким образом, учет товарных операций является важной частью учета на торговых предприятиях. Бухгалтерский учет призван осуществлять контроль за выполнением оптово-розничного товарооборота, а также проверку правильности документального оформле-

ния, законности и целесообразности товарных операций, своевременное и полное их отражение в учете.

Библиографические ссылки

1. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс]: часть первая от июля 1998 г. № 146-ФЗ; часть вторая от 5 авг. 2000 г. №117-ФЗ : по состоянию на 01 ноября 2016 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 6 дек. 2011 г. № 402-ФЗ : по состоянию на 01 ноября 2016 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 28.12.2009 № 381-ФЗ : по состоянию на 01 ноября 2016 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Антошина О. Д. Учет операций по движению товаров в торговых организациях // Финансовая газета. Региональный выпуск. 2013. № 43. С. 12–15.
5. Басалаева Е. В. Учет возврата товара // Бухучет. 2013. № 17. С. 32–35.
6. Булатова З. Г., Булатов М. А. Бухгалтерский учет товаров, расчетов и финансовых результатов в торговых организациях. М. : Экзамен, 2008. 352.
7. Гуккаев В. Б. Документальное отражение операций реализации в организациях розничной и оптовой торговли // Бухгалтерский учет и налоги в торговле и общественном питании. 2013. № 9. С. 48–50.
8. Жадан Л. Товары на складе и в залоге: истечение срока годности, утрата товарного вида // Финансовая газета. Региональный выпуск. 2013. № 22. С. 23–27.
9. Илюхина Н. А., Шестеро Н. В. Модель анализа товарных запасов, издержек обращения и финансовых результатов в разрезе товарных (номенклатурных) групп // Международный студенческий научный вестник. 2015. № 6. С. 18.
10. Карзаева Н. Н. Учет товарных операций. М. : Финансы и статистика, 2014. 415 с.
11. Малявкина Л. И. Учет и налогообложение операций по оптовой продаже товаров // Бухгалтерский учет в торговле. 2014. № 15. С. 21–24.
12. Миронова Л. Д. Учет тары // Торговля: бухгалтерский учет и налогообложение. 2014. № 9. С.52–54.
13. Патров В. В., Пятов М. Л. Документальное оформление движения товаров в торговле // Бухгалтерский учет в торговле. 2014. № 8. С. 18–21.
14. Федоренко И. В. Содержание бухгалтерского учета в современных условиях его нормативного регулирования // Аудит и финансовый анализ. 2013. № 6. С. 83–88.
15. Филько С. В., Филько И. В. Анализ подходов к содержанию контроллинга // Вестник Красноярского государственного аграрного университета. 2014. № 4. С. 72.

© Яцук А. Л., 2016

Приложение 3
к положению

ТРЕБОВАНИЯ К 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 статьей 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;

заключение, 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., 2016

Формулы. Простые внутристрочные 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) **И**мя, **О**тчество, **Ф**амилию 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. 17. 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[1], В. Г. Второй автор[2], не более 5 авторов
шрифт Times New Roman 12, по центру

Отступить строку, 1 интервал

[1]Наименование организации
Адрес, включая название страны и индекс, город, например,
[1]Сибирский государственный аэрокосмический университет имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск, просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31
[2]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[1], V. G. Второй автор[2*], не более 5 авторов
Фамилии авторов в транслитерации (система BGN), шрифт Times New Roman 12, по центру

Отступить строку, 1 интервал

[1]Наименование организации на английском языке
Адрес, включая название страны и индекс, например,
Reshetnev Siberian State Aerospace University
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation
[2]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.uni-sofia.bg/fmi/statist/education/textbook/eng/glosa.html (дата обращения: 10.1.2013).

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, МПК7 F 03 G 3/08. Маховичный накопитель / Гулиа 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., 2016

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.