

УЧЕТ

АНАЛИЗ

АУДИТ

**ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ
И ПРАКТИКИ**

ПРОБЛЕМЫ

ТЕОРИИ

И ПРАКТИКИ

КРАСНОЯРСК • 2013

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

УЧЕТ, АНАЛИЗ, АУДИТ: ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ

Сборник научных трудов

Выпуск 10

Красноярск 2013

УЧЕТ, АНАЛИЗ, АУДИТ: ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ

Выпуск 10. 2013

Главный редактор

кандидат экономических наук,
доцент Г. И. Золотарева

Заместитель главного редактора

кандидат экономических наук,
доцент И. В. Федоренко

Редакционная коллегия

кандидат экономических наук,
доцент М. В. Полубелова,
кандидат экономических наук,
доцент Г. В. Денисенко,
кандидат экономических наук,
доцент С. В. Филько

Редакционный совет

доктор экономических наук,
профессор Л. В. Ерыгина,
доктор экономических наук,
профессор Н. А. Каморджанова,
доктор экономических наук,
профессор Т. А. Конопляник,
доктор экономических наук,
профессор Г. В. Максимова,
доктор экономических наук,
профессор М. В. Мельник,
доктор экономических наук,
профессор А. Т. Петрова

Учредитель

ФГБОУ ВПО «Сибирский государственный
аэрокосмический университет имени
академика М. Ф. Решетнева» (СибГАУ)

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 № ТУ24–00694 от 14.06.2013

Адрес редакции

Сибирский государственный аэрокосмический
университет имени академика М. Ф. Решетнева
660014, г. Красноярск,
просп. им. газ. «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/nauchnyetrudy-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 *И. Д. Бочаровой*
Подписано в печать 07.08.2013. Формат
70×108/8. Бумага офсетная. Печать плоская.
Усл. печ. л. 15,3. Уч.-изд. л. 15,5 Тираж 100 экз.
Заказ 289. С 109/13.
Редакционно-издательский отдел
Сиб. гос. аэрокосмич. ун-та.
660014, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31
Отпечатано в типографии ИП Суховольской Ю. П.
660125, Красноярск, ул. Водопьянова, 2-241

ПРЕДИСЛОВИЕ

Все современные организации независимо от их вида, организационно-правовых форм и форм собственности ведут учет своего имущества, обязательств и результатов деятельности.

Организация бухгалтерского учета как упорядоченной системы, позволяющей формировать полную и достоверную информацию о хозяйственных процессах и финансовых результатах деятельности предприятия, необходимую для оперативного руководства и управления, а также для внешних пользователей, является весьма непростой задачей.

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.

Данный сборник является результатом проводимых исследований в области актуальных проблем организации учета, анализа и аудита как на конкретных предприятиях, так и в отраслях деятельности. Много внимания уделяется общетеоретическим вопросам учета и контроля: теории бухгалтерского финансового и управленческого учета и отчетности, аудиторского контроля. 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, магистрами, студентами вузов Санкт-Петербурга, Красноярска и других городов, в том числе обсужденные в рамках одноименной конференции.

Надеемся, что этот опыт будет интересен и полезен, а предлагаемые решения 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.

Сборник зарегистрирован Енисейским управлением Федеральной службы по надзору в сфере связи, информационных технологий и массовых коммуникаций, свидетельство ПИ № ТУ24-00694 от 14 июня 2013 года. В дальнейшем планируется включать материалы сборника в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ).

О. В. Байкалова
Сибирский государственный аэрокосмический
университет имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

МЕТОДИКА РАСЧЕТА ТАРИФА ЗА ЖИЛИЩНУЮ УСЛУГУ В ТОВАРИЩЕСТВАХ СОБСТВЕННИКОВ ЖИЛЬЯ

Рассматривается аналитическая методика расчета размера тарифа за содержание и ремонт жилого фонда (жилищная услуга) по составным показателям хозяйственной деятельности товариществ собственников жилья, ее этапы и особенности.

Ключевые слова: ТСЖ, тарифы, методика расчета.

Актуальность рассматриваемой в статье проблемы не вызывает сомнений, так как тема расчета и обоснования тарифов за жилищно-коммунальные услуги является одной из наиболее острых и обсуждаемых в последние годы. Это связано с появлением института частной собственности на помещения в многоквартирных домах, так как обязанности по содержанию и ремонту общего имущества многоквартирных домов возложены на собственников жилых помещений. Кроме того, нормативная база и методические рекомендации министерств Российской Федерации, регулирующих данную сферу экономических отношений, находятся в стадии формирования и разработки. Правительство РФ в 2012 г. урегулировало и законодательно закрепило методики расчета элементов платы за коммунальные услуги в обслуживающих организациях (отопление, электроснабжение, холодное и горячее водоснабжение). Вопрос же формирования тарифов за жилищные услуги все еще является открытым. В данной статье будет рассмотрена методика расчета тарифа для товариществ собственников жилья (ТСЖ).

Так как все собственники без исключения несут бремя по содержанию и ремонту общего имущества, размер платы и тарифы являются неотъемлемой частью платежного документа (1-я строка «содержание и ремонт жилого фонда» в разд. 3 платежного документа) ТСЖ (табл. 1).

Размер платы рассчитывается по формуле

$$Pi = Si \cdot T, \quad (1)$$

где Pi – размер платы за содержание и ремонт жилого фонда, подлежащего уплате i -м собственником; Si – площадь жилого/нежилого помещения, принадлежащего i -му собственнику; T – тариф, утвержденный для данного многоквартирного дома на квадратный метр помещения.

Тарифы, отраженные в столбце 6 табл. 1 устанавливаются на общем собрании собственников жилья и членов ТСЖ многоквартирного дома на год (обычно) или несколько лет вперед. Утверждение тарифа происходит в случае, если «За» проголосовали 50 % и один голос от общего числа присутствовавших на собрании собственников жилых помещений. В случае, если большинство собственников проголосовало «Против» или «Воздержался», то на перспективный год устанавливаются тарифы, предложенные местными органами самоуправления (для г. Красноярска – Красноярский городской Совет депутатов) [1, с. 48].

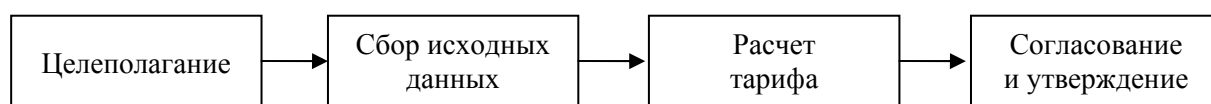
Согласование и утверждение тарифа – это последний этап методики расчета тарифов за жилищную услугу. Всего же методика состоит из 4-х этапов, каждый из которых, в свою очередь, включает в себя несколько пунктов (см. рисунок) [3].

Таблица 1

**Раздел 3. Расчет размера платы за содержание
и ремонт жилого помещения и коммунальные услуги**

Виды услуг	Ед. изм.	Объем услуг		Тариф, руб. за ед. изм.	Размер платы за коммунальные услуги, руб.		Всего начислено за расчетный период, руб.	Перерасчеты всего, руб.	Сумма к возмещению, руб.	Итого к оплате за расчетный период, руб.		
		Индивид. потребл.	Общедом. нужды		Индивид. потребл.	Общедом. нужды				Всего	В том числе за коммунальные услуги	
											Индивид. потребл.	Общедом. нужды
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Содержание и ремонт жилого фонда	м²	32,10		15,21			488,24			488,24		
Вывоз твердых отходов	м²	32,10		1,68			53,29			53,29		
Мусоропровод	м²	32,10		0,73			23,43			23,43		
Капитальный ремонт	м²	32,10		1,21			38,84			38,84		
Лифт	м²	32,10		4,79			153,76			153,76		
Итого по жилищным услугам							757,58			757,58		

Целеполагание. На первом этапе органу, осуществляющему расчет тарифов в ТСЖ, необходимо определить перечень, качество и периодичность работ по обслуживанию многоквартирного дома. Следует отметить, что на данном этапе существует два метода определения данных: по подробным или укрупненным показателям. Законодательство допускает оба варианта. Выбор зависит от наличия точных технико-экономических сведений о доме, таких как протяженность трубопроводов, площадь газонного, асфальтобетонного и прочего покрытия придомовой территории, площадь стен и окон общего имущества, включение или исключение некоторых видов работ (например, выделение домофона из общего имущества и пропись его отдельной строкой).



Этапы методики формирования тарифа

Перечень обязательных работ по содержанию многоквартирного дома изложен в Постановлении Правительства РФ от 13.08.06 № 491 «Об утверждении правил содержания общего имущества в многоквартирном доме и правил изменения размера платы за содержание и ремонт жилого помещения в случае оказания услуг и выполнения работ по управлению, содержанию и ремонту общего имущества в многоквартирном доме ненадлежащего качества и (или) с перерывами, превышающими установленную продолжительность». Данный перечень можно представить в виде схемы [2, с. 5–10].

Пример расчета тарифа по подробным показателям приведен в табл. 2 (цены и показатели примерные).

В случае, если ТСЖ принимает решение производить расчет по укрупненным показателям, все имеющиеся расчетные данные, например, по уборке придомовой территории (подметание, очистка от снега, промывка покрытия и пр.), можно будет свернуть в единый укрупненный показатель «Уборка придомовой территории». Или же все имеющиеся данные, включая расчеты работ и услуг сторонних организаций по обслуживанию придомовой территории, необходимые материалы и работы свернуть в единый показатель «Содержание придомовой территории».

Сбор и обработка технических и нормативных данных. На данном этапе необходимо получить максимально подробную, полную и точную информацию о многоквартирном доме, так как именно от этих данных зависит, покроет ли принятая тарифная ставка расходы на содержание и ремонт общего имущества. Нами предлагается применять специальные формы технического учета в виде таблиц, в которые вносятся необходимые данные. Так как технико-экономические данные, в основном, остаются неизменными, ежегодно составлять такую документацию не требуется. В случае изменения показателя, необходимо лишь скорректировать его.

Состав требуемых сведений о многоквартирном доме определяется исходя из нормативов трудовых и материальных ресурсов, которые решено применять для расчета. Такие нормативы закреплены в законодательных актах различных уровней.

Примером сведений при расчете тарифа по укрупненным показателям можно называть такие данные, как «площадь кровли», «протяженность кровельных конструкций», «протяженность карнизных свесов», «диаметр водосточных труб» и пр.

Расчет тарифа. Когда определен состав работ по содержанию и ремонту общего имущества, их периодичность и нормативные данные (цены, количество и т. д.), производится непосредственный расчет тарифа. Нами предлагается осуществлять расчет необходимых данных в табличной форме с занесением в нее сведений, основанных на нормативах, с корректировкой на имеющиеся прогнозные данные (например, с корректировкой на повышение цен на материалы и ресурсы, погодные условия и пр.). В табл. 2 приведен пример расчета общей суммы, требуемой для содержания и ремонта имущества многоквартирного дома за год, по подробным показателям. В графах «факт» приведены сведения за отчетный период, в графах «план» – прогнозные значения на перспективный период. Все данные носят характер примера и не являются точными.

В случае, если ТСЖ принимает решение вести учет по укрупненным статьям затрат, пример расчета общей суммы на содержание общего имущества представлен в табл. 3.

После определения суммы, требуемой на содержание и ремонт общего имущества многоквартирного дома, рассчитывается тариф на 1 квадратный метр j -го жилого помещения в месяц:

$$T = P_{\text{общ}} / 12 / S_{\text{жил}}, \quad (2)$$

где T – тариф на 1 квадратный метр j -го жилого помещения; $P_{\text{общ}}$ – общая сумма, необходимая на содержание и ремонт жилого фонда; $S_{\text{жил}}$ – жилая площадь многоквартирного дома.

Размер платы i -го собственника рассчитывается по формуле (1).

Таблица 3

Пример расчета общей суммы на содержание и ремонт общего имущества по укрупненным показателям

Показатели	Отчетный период		Регулируемый период	Примечания
	факт	план		
Ремонт конструктивных элементов жилых зданий			Январь–декабрь 2013	
Заработная плата рабочих, выполняющих ремонт конструктивных элементов жилых зданий	1 348 543	1 412 725	Январь–декабрь 2013	Увеличение за счет дополнительного премирования сотрудников
...	...	...	...	...
Ремонтный фонд (капитальный ремонт жилищного фонда)	–	–	Январь–декабрь 2013	Не требуется капитальный ремонт
Прочие прямые затраты			Январь–декабрь 2013	
Оплата работ по управлению жилищным фондом	290 314	276 524	Январь–декабрь 2013	Уменьшение за счет сокращения должности «делопроизводитель»
Отчисления на страхование имущества	90 000	90 000	Март–апрель 2013	–
Другие расходы	15 200	15 200	Январь–декабрь 2013	–
Общексплуатационные расходы	960 000	1 010 000	Январь–декабрь 2013	Корректировка на цены
Внеэксплуатационные расходы	50 000	40 000	Январь–декабрь 2013	Корректировка на экономию
Расходы по полной себестоимости	12 580 445	12 698 142	Январь–декабрь 2013	

Согласование и утверждение тарифа. На этом этапе расчет тарифа доводится до регулирующего органа. При наличии замечаний и предложений к расчету по договоренности сторон его корректируют.

Согласованный тариф утверждается в описанном выше установленном порядке решением общего собрания собственников, органов управления ТСЖ.

Библиографические ссылки

1. Жилищный кодекс Российской Федерации от 29 декабря 2004 г. № 188-ФЗ (с изменениями от 31 декабря 2005 г., 18, 29 декабря 2006 г., 18 октября 2007 г., 24 апреля, 13 мая, 23 июля 2008 г., 3 июня, 27 сентября, 23 ноября, 17 декабря 2009 г., 4 мая, 27 июля 2010 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. Об утверждении правил содержания общего имущества в многоквартирном доме и правил изменения размера платы за содержание и ремонт жилого помещения в случае оказания услуг и выполнения работ по управлению, содержанию и ремонту общего имущества в многоквартирном доме ненадлежащего качества и (или) с перерывами, превышающими установленную продолжительность : постановление Правительства Российской Федерации от 13.08.06 № 491 : в ред. от 06.05.2011 № 354. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

3. Как формируются тарифы ЖКХ [Электронный ресурс] : сайт Ижевского центра исследований проблем ЖКХ. – 17. 11. 2007. URL: <http://izhcommunal.ru/publ/2-1-0-12>.

© Байкалова О. В., 2013

Н. В. Бахмарева
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

УЧЕТ, ОСНОВАННЫЙ НА СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ

Рассмотрены основные проблемы учета активов и обязательств по справедливой стоимости.

Ключевые слова: справедливая стоимость, учет активов и обязательств.

Сегодня наукоемкие технологии предприятия и отрасли хозяйства являются основной движущей силой развития экономики как в отдельно взятой стране или группе стран, так и в мировом масштабе. Характерными особенностями наукоемких предприятий, определяющих их роль в экономике в целом, являются темпы роста, в 3–4 раза превышающие темпы роста прочих предприятий; большая доля добавленной стоимости в конечной продукции; повышенная заработная плата работающих; значительные объемы внутреннего и внешнего финансирования [1]. Задачи модернизации экономики России в условиях высокого динамизма внешних факторов требуют от методологов бухгалтерского учета новых подходов и инструментов к управлению и оценке стоимости бизнеса. Процесс управления должен охватывать все стадии жизненного цикла наукоемкой продукции: от фундаментальных научных исследований до реализации продукции на рынке. Достигнуть сбалансированности данных стадий возможно только при ориентации управленческой политики наукоемкого предприятия на целевую задачу – повышение ценности бизнеса. Ведь только рынок может реально и адекватно оценить конечные результаты инновационной деятельности наукоемкого предприятия – наукоемкую продукцию и инновационные технологии. Реализация возможности адекватной оценки всестороннего потенциала предприятия будет способствовать активации принятия обоснованных стратегических решений, позволяющих постоянно развиваться и совершенствоваться, тем самым повышать эффективность своей деятельности и ценность бизнеса в целом.

В силу существенного нарастания значимости финансовой информации все чаще за главным бухгалтером закрепляется функция сбора, анализа, предоставления информации, в том числе нефинансовой, но, главное, проверка и контроль всей этой информации. Эта функция расширяет его права на контроль в масштабах всей системы организации бухгалтерского учета организации и поэтому резко повышает его роль в управлении данной сферой деятельности. Обусловлено это, помимо всего прочего, вполне конкретными причинами, связанными с существованием международных стандартов аудита и достоверности финансовой отчетности. Речь идет, прежде всего, о стандартах аудита, определяющих порядок формирования и проверки процедуры определения рыночной стоимости и ее отражения в финансовой отчетности. С переходом к этим стандартам роль главного бухгалтера, отвечающего за обоснованность оценочной деятельности, проводимой в организации, резко возрастает не только перед компанией в лице всего круга заинтересованных лиц, но и перед внешним миром, от имени которого выступает аудитор.

В Международных стандартах финансовой отчетности дается следующее определение справедливой стоимости: «справедливая стоимость – это сумма денежных средств, на которую можно обменять актив или которой достаточно для исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку, не зависимыми друг от друга сторонами».

Учет, основанный на справедливой стоимости, принадлежит к разряду сложных ситуаций управления финансами организации и потому по праву может расцениваться как ситуация уникальная, предопределяющая необходимость достаточно быстро внести радикальные изменения в традиционные и столь привычные подходы к организации бухгалтерского учета финансовых результатов деятельности организации. Происходит это по ряду причин.

Во-первых, требуется четко определить цель учета, основанного на справедливой стоимости, с точки зрения измерения и оценки справедливой стоимости. Ведь прерогатива оценки справедливой стоимости процедурно принадлежит высшему руководству организации. В этой связи очевидна необходимость учитывать в итоговых оценках мнение в первую очередь высшего менеджмента организации. Однако для того чтобы справедливая стоимость как финансовая категория приобрела, условно говоря, легальное значение, очень важно участие при подведении итогов и других не менее важных участников процесса оценки: бухгалтеров и аудиторов.

Во-вторых, необходимо обеспечить доступ к полной и достоверной информации для проведения оценки активов и обязательств организации. На сегодняшний момент информация, которой пользуются участники процесса оценки, чаще всего носит ненадежный характер.

Кроме того, необходимо помнить и то, что размеры активов и обязательств, к которым должен применяться учет, основанный на стоимости, а также разнообразие и сложность моделей и инструментов, применяемых для оценки справедливой стоимости – все это придает рассматриваемой ситуации нетрадиционный характер.

Следовательно, отражение справедливой стоимости активов в отчетности является основой, позволяющей потенциальным инвесторам, акционерам и менеджменту вынести объективное суждение о финансовом состоянии компании. Определение понятия и приложения справедливой стоимости (ценности) в рамках Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) представлены в Международных стандартах оценки (МСО) 201.01. Справедливая стоимость – предполагаемая цена за сделку с активом или с обязательством между хорошо осведомленными и заинтересованными сторонами, которая отражает соответствующие интересы этих сторон. Определение понятия справедливой стоимости в МСФО отличается от определения, представленного выше, и в общем случае совпадает с определением понятия «рыночная стоимость» [2].

Для целей, отличных от целей использования стоимости в финансовых отчетах, справедливую стоимость можно отличить от рыночной стоимости. Справедливая стоимость требует определения цены, которая признается справедливой для двух сторон в сделке, принимающей во внимание соответствующие преимущества или неудобства, которые каждая сторона получит от сделки. Напротив, рыночная стоимость требует, чтобы любые преимущества, которые не были бы доступны для всех участников рынка, были бы проигнорированы.

В США основным стандартом, с помощью которого регулируется ситуация, связанная с необходимостью отражать в учете результаты оценки справедливой стоимости, служит стандарт финансового учета 157 (SFAS 157) «Измерители справедливой ценности». На международном уровне этому американскому стандарту соответствует стандарт учета 39 (IAS 39) «Финансовые инструменты», а также международные стандарты финансовой отчетности 57 (IFRS 57) «Финансовые инструменты», которые представляют собой наиболее адекватные учетные стандарты, разработанные для оценки справедливой стоимости всемирным Комитетом по международным стандартам [3].

В настоящее время Комитет по международным стандартам учета разработал специальный проект «Измерители справедливой ценности», в котором достаточно подробно излагается предварительная позиция Комитета. Кстати, эта позиция нашла

отражение в стандартах по составлению документов на основе финансового учета. И американские, и международные стандарты учета определяют условия и служат основой рекомендаций для выбора и практического использования измерителей справедливой стоимости.

Международные стандарты аудита требуют от руководителей предприятия концентрации внимания на зонах повышенного риска. В оценке рисков много сложных и важных аспектов, одним из них является вопрос сбора и проверки очевидных фактов.

Принципиальными сферами, где при проведении оценки справедливой стоимости можно встретить трудности, являются следующие: 1) факторы риска, подлежащие рассмотрению при идентификации и оценке рисков материальных «неточностей»; 2) решение относительно использования экспертов или специалистов, их занятости и изучения характера и качества их работы для целей аудита справедливой стоимости; 3) оценка того, были ли наблюдаемые параметры максимизированы, а расчетные минимизированы; 4) оценка решения менеджмента изменить подход к оценке по причинам, которые он же сам объясняет, доказывая, что найдет более эффективный способ оценки справедливой стоимости [4].

На сегодняшний день в системе международных стандартов финансовой отчетности отсутствует унифицированная общепризнанная иерархия или система приоритетов, которую можно было бы применить к существующим измерителям справедливой стоимости. Более того, довольно часто отдельные стандарты указывают на предпочтение в выборе измерителей справедливой стоимости. Однако достигнутый в последнее время прогресс в отношениях между Комитетом по международным стандартам учета и Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности позволяет рассчитывать на то, что в обозримом будущем стандарты по учету и оценки справедливой стоимости достигнут некоторой гармонии и будут совместимы друг с другом.

Библиографические ссылки

1. Управление финансами наукоемких предприятий : учебник / Е. В. Соколов, К. Д. Гайворонская, А. В. Пилюгина и др. М. : Изд-во МГУ им. Н. Э. Баумана, 2008.
2. Корпоративный финансовый менеджмент : практикум / М. А. Лимитоский, Е. Н. Лобанова, В. Б. Минасян, В. П. Паламарчук. М. : Юрайт, 2012.
3. Рутгайзер В. М. Справедливая стоимость бизнеса: условия измерений и применения / МАОК. М., 2009.
4. Справедливая стоимость: оценка, бизнес, споры акционеров, бракоразводные процессы, налогообложение / под науч. ред. В. М. Рутгайзера. М. : Маросейка, 2009.

© Бахмарева Н. В., 2013

Н. В. Бахмарева, Е. С. Башурова, В. В. Качурина
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

НАЛОГОВОЕ СТИМУЛИРОВАНИЕ НАУКОЕМКИХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Рассмотрены основные налоговые льготы, предоставляемые государством наукоемким предприятиям в целях стимулирования создания благоприятного климата для инновационных процессов.

Ключевые слова: налоговые льготы, инновационная деятельность.

В настоящее время основой успешного и динамичного развития каждого предприятия любой сферы экономики является инновационная деятельность. Дефиниция инновационной деятельности (ИД) предприятия характеризуется разработкой и реализацией технических и научных достижений, созданием новейшей конкурентоспособной продукции и ее производством на современном уровне техники и технологий в целях увеличения прибыли [1]. Важнейшим финансовым инструментом, используемым предприятиями наукоемких отраслей экономики в процессе создания наукоемкой и высокотехнологичной продукции, является налоговое стимулирование (предоставление предприятию налоговых льгот).

Размещение на предприятиях наукоемких отраслей экономики государственного заказа обусловлено необходимостью производства наукоемкой продукции, имеющей важное народно-хозяйственное значение и высокий уровень конкурентоспособности на отечественном и мировом рынках. С точки зрения предприятия, государственный заказ повышает устойчивость сбыта производимых продуктовых инноваций, существенно сокращая затраты на маркетинговые исследования. Однако если государственный заказ составляет подавляющую часть производственной программы предприятия, то рыночная активность предприятия значительно сокращается. В такой ситуации использование предприятием налоговых льгот, предоставляемых в рамках государственной финансовой поддержки, дает возможность более эффективно регулировать финансовые потоки предприятия.

Важно отметить, что финансовый эффект в области производства высокотехнологичной продукции основан в большей степени на знаниях, новых технологических решениях, чем на производственном потенциале. Все большее количество компаний рассматривает технологию как основное средство создания и укрепления конкурентного преимущества, поэтому использование всевозможных методов финансирования инновационной деятельности оказывается все более востребованным [2].

В сложившейся ситуации государство призвано обеспечивать бизнес одним из ценнейших ресурсов процесса инновационной деятельности – научными идеями и знаниями. Государство, формируя цели и задачи инновационной политики, а также приоритеты в данной области, параллельно разрабатывает и механизм реализации указанной политики. Упомянутые принципы зависят от существующей хозяйственной системы страны и степени воздействия государственных органов на экономическую деятельность [3].

В Российской Федерации государство осуществляет политику поддержки инновационной деятельности. Способы финансовой поддержки и формы организации инновационной деятельности в наибольшей степени определяют ее успех. В России источниками финансирования инновационной деятельности считаются централизованные (бюджетные) и децентрализованные (внебюджетные или коммерческие).

Государственное участие в ИД предполагает прямое финансирование (непосредственная финансовая поддержка бюджетными и внебюджетными средствами), а также косвенное финансирование (обеспечение условий привлечения денежных средств на основе использования рыночного механизма) [4].

Суть косвенного государственного финансирования ИД предприятий заключается в финансировании инноваций и научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (НИОКР) заинтересованными инвесторами на выгодных рыночных условиях. Налоговые льготы представляют один из важнейших инструментов государственной поддержки предприятий. Их использование позволяет минимизировать отток денежных средств, что в конечном итоге приводит к экономии финансовых ресурсов предприятия [3].

Налоговое регулирование инновационной деятельности применяется во многих развитых странах мира. Анализ зарубежной системы налогообложения позволяет выделить следующие виды налоговых льгот: 1) сокращение налогооблагаемой базы и налоговых ставок; 2) отсрочка налоговых платежей на прибыль, используемую в инновационных целях, в том числе на проведение НИОКР; 3) «налоговые каникулы», подразумевающие отсрочку налоговых платежей на прибыль в течение нескольких лет для предприятий, впервые открывших свой бизнес; 4) льготное налогообложение дивидендов юридических и физических лиц, которые были получены по акциям инновационных компаний; 5) льготное налогообложение прибыли, полученной в результате использования патентов, лицензий, ноу-хау; 6) снижение налогооблагаемой прибыли на сумму стоимости приборов и оборудования, применяемых университетами, НИИ и другими инновационными организациями в своих научных исследованиях и разработках; 7) вычет взносов на благотворительность из налогооблагаемой прибыли, которая связана с финансированием инноваций; 8) зачисление части прибыли на специальные счета с дальнейшим льготным налогообложением в случае использования ее на инновационные цели [5].

Ниже проведен анализ налоговых льгот трех ведущих государств, осуществляющих налоговое регулирование инновационной деятельности: Великобритании, США, Японии.

Основными налоговыми льготами, применяемыми в Великобритании, являются:

- 1) снижение налога на прибыль для инновационных компаний, открывающих свой бизнес впервые, с 20 до 1 %;
- 2) списание общей стоимости технического оборудования в первый год его работы;
- 3) инвестиционные займы;
- 4) использование инвестиционной налоговой льготы, которая предоставляется сразу после ввода нового оборудования в эксплуатацию, в размере 50 % и на один год эксплуатации новой техники и оборудования;
- 5) освобождение от местного налога на имущество и других местных налогов.

Говоря о налоговой политике, применяемой в США, можно отметить, что данное государство активно участвует в налоговом регулировании инновационных компаний. Поддержка инновационных предприятий в сфере налогообложения со стороны государственных органов США заключается в следующем:

- предоставление налоговых льгот в сфере кредитования;
- льготное налогообложение прибыли, которое подразумевает включение в состав издержек производства расходов компании на НИОКР;
- предоставление инвестиционного налогового кредита;
- выделение налоговых льгот на прибыль от продажи акций;
- установление инвестиционных налоговых льгот для энергетического оборудования, которые подразделяются на два вида – объемную и приростную. В США объемная скидка дополняет общую приростную в размере 20 % для затрат частного сектора на финансирование фундаментальных исследований;

– применение ускоренной амортизации оборудования (срок амортизации 5 лет для оборудования, используемого при проведении НИОКР, со сроком службы от 4 до 10 лет).

Японская модель налогообложения инновационных предприятий содержит в себе следующие налоговые льготы:

- ускоренное списание затрат на покупку оборудования;
- инвестиционная налоговая скидка в размере 5,3 % от стоимости внедряемой техники (применяется для электронной техники и оборудования);
- списание налогов по скидкам на НИОКР. Составляет 10 % от суммы корпоративного налога;
- снижение налогооблагаемых доходов на 20 %;
- снижение налоговых выплат на 6 % от величины расходов на исследования и разработки [6].

Таким образом, рыночная экономика и всевозрастающая конкуренция на рынке инновационной продукции требует от любого государства разработки специального налогового стимулирования наукоемкой и инновационной деятельности, позволяющей данным предприятием развиваться и совершенствовать свою научную деятельность.

В книге «Инновационный менеджмент» Фатхутдинов Р. А. выделяет следующие льготы по налогообложению субъектов инновационной и научно-технической деятельности, предусмотренные в России:

1. Под инвестиционным налоговым кредитом (ИНК) подразумевается отсрочка налоговых выплат с дальнейшим постепенным погашением всей суммы заемных средств, а также процентов, начисленных за указанный кредит. ИНК предоставляется по налогу на прибыль компаний, при осуществлении инновационной и внедренческой деятельности; проведении работ по выполнению важного заказа для социально-экономического развития региона; проведении технического перевооружения производства либо НИОКР.

2. Послабления по налогу на добавленную стоимость (НДС), при этом НДС не выплачивается при выполнении НИОКР за счет средств, выделяемых из бюджета, а также средств внебюджетных фондов, образуемых для этих целей; выполнении НИОКР на основе контрактов с учреждениями науки и образования.

3. Для научно-исследовательских учреждений разработаны льготы по земельному налогу.

4. На затраты, связанные с изобретательской и рационализаторской деятельностью, применяется пониженная ставка налога на прибыль.

Выделяют также неналоговые направления, которые включают:

- выдачу государственных поручительств как обеспечение кредитов, которые привлекают под реализацию проектов на рынке;
- выполнение взаимозачетов с компаниями, предоставляющими коммунальные услуги или введение льготных тарифов оплаты коммунальных услуг для научных организаций;
- таможенные льготы;
- ужесточение государственными органами стандартов в целях косвенного стимулирования реализации инновационных проектов товаропроизводителями и формирования у них спроса на результаты НИОКР;
- разрешение государства сдавать научным организациям свое, временно неиспользуемое имущество, относящееся к федеральной собственности, в аренду на срок до 1 года (без предоставления права выкупа);
- предоставление государством права пользования определенными ресурсами в качестве своих вкладов в создаваемые предприятия для реализации инновационных

проектов (например, в качестве вклада государственные органы могут предоставить право пользования земельными участками) [7].

Из вышеперечисленного следует, что использование различных налоговых льгот дает организации определенный налоговый выигрыш, являющийся важным фактором эффективности деятельности предприятия.

Понятие «налоговый выигрыш» заключается в уменьшении налогообложения за счет применения других методов учета и расчетов. Налоговый выигрыш связан с тем, что проценты по кредиту полностью или частично выплачиваются до налога на прибыль, что, в свою очередь, позволяет предприятию не платить некоторую сумму налога [4].

Наряду с понятием «налоговый выигрыш» используется понятие «налоговый щит». Под налоговым щитом понимается эффект, возникающий при реструктуризации капитала организации. Данный эффект заключается в том, что за счет роста доли заемного капитала сумма корпоративного налога, которым облагается собственный капитал, снижается. Тогда можно сказать что, налоговый щит – запланированная компенсация налоговых выплат [8].

Для регулирования инновационной сферы через налоговое стимулирование недостаточно установление государством льгот на постоянной основе. В сфере инноваций налоговые льготы необходимо направить на повышение эффективности каждого этапа жизненного цикла инновационной продукции – от инвестиций в научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки до капитальных вложений в действующее производство инновационной продукции. В данном случае целью налоговой политики государства должно быть повышение мотивации бизнеса к инновационной деятельности путем сокращения налоговых выплат в данной сфере. Все льготы на инновационную деятельность следует предоставлять «условно». Если инновационный проект не был реализован, то должна быть выплачена сумма налоговой задолженности с учетом начисленной пени за несвоевременную уплату, обязательства по льготным кредитам должны быть выполнены с уплатой повышенной процентной ставки. Так же налоговые льготы должны быть разделены в зависимости от степени важности прикладных НИР, ОКР и технологических разработок.

Из вышесказанного следует, что без решения этой важнейшей задачи невозможно построить финансовую базу для инновационной экономики в России.

Библиографические ссылки

1. Инновационный менеджмент : учеб. пособие / под ред. Л. Н. Оголевой. М. : Инфра-М, 2009.
2. Балабанов И. Т. Инновационный менеджмент. СПб. : Питер, 2010.
3. Государственная поддержка инновационной деятельности [Электронный ресурс]. URL: <http://base.garant.ru/135919/5/>.
4. Финансирование инновационной деятельности [Электронный ресурс]. URL: <http://bibliofond.ru/view.aspx?id=47398>.
5. Налоговое регулирование инновационной деятельности [Электронный ресурс]. URL: <http://www.kazedu.kz/referat/165362>.
6. Налоговое стимулирование инновационных процессов / отв. ред. Н. И. Иванова. М. : ИМЭМО РАН, 2009.
7. Фатхутдинов Р. А. Инновационный менеджмент : учеб. для вузов по эконом. и техн. спец. и напр. 4-е изд. СПб. : Питер, 2011.
8. Щит налоговый [Электронный ресурс] // Ведомости. URL: <http://www.vedomosti.ru/glossary/14307>.

Н. В. Бахмарева, Т. Б. Герасянова
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ НАУКОЕМКИХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Рассмотрены основные проблемы учета финансовых результатов наукоемких предприятий.

Ключевые слова: учет финансовых результатов, прибыль.

Оценка современного состояния наукоемкого производства показывает, что будущее российской экономики во многом зависит от достоверности информации, обеспечивающей реальное отражение финансового состояния и финансового результата производственной деятельности наукоемких предприятий. Основным критерием эффективности воспроизводства данных предприятий является прибыль (убыток), отражающий конечный финансовый результат деятельности наукоемкого предприятия. Формирование финансовых результатов и отражение их в бухгалтерском учете наукоемкими предприятиями во многом связано и с отраслевыми особенностями данных хозяйствующих субъектов. В этих условиях особенно остро встает вопрос о необходимости совершенствования системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности, создания инфраструктуры для применения наукоемкими предприятиями международных стандартов финансовой отчетности, бухгалтерского учета и реализации на этой основе внешнего и внутреннего методического обеспечения учета финансовых результатов.

Главные характерные особенности наукоемких предприятий проявляются:

- в наличии мощного инновационно-активного потенциала, включающего научно-технические (в том числе фундаментальные исследования и разработки), конструкторские и технологические заделы, научно-экспериментальную и опытно-производственную базы, сложившиеся коллективы высококвалифицированных научных и инженерно-технических работников для создания новых видов продукции и технологий;
- в сложной системе сквозного финансирования из различных источников исследований, разработок и производства по полному жизненному циклу наукоемкой продукции, учитывающей многоуровневые кооперационные связи; большую длительность инновационно-производственного цикла (до нескольких лет);
- связанные с этим проблемы окупаемости продукции, пополнения оборотных и возврата заемных средств в условиях высокой степени неопределенности и рисковости результатов НИОКР;
- в высокой затратности по отношению к национальным ресурсам многих новых исследований и разработок, требующих деятельного участия государства в создании научных школ и заделов, в поддержании имеющегося научно-технического, производственного и кадрового потенциала, в ликвидации технологического отставания и т. д.

Одной из причин высоких затрат и низких результатов производственной деятельности наукоемких предприятий является отсутствие налаженной системы учета доходов, расходов и финансовых результатов.

Конечный финансовый результат – это прирост или уменьшение капитала организации в процессе финансово-хозяйственной деятельности за отчетный период, который выражается в форме общей прибыли или убытка. Определить финансовый результат от реализации наукоемкой продукции текущего отчетного периода на наукоемких

предприятиях можно лишь в конце года, поскольку только в это время определяется фактическая себестоимость произведенной и реализованной продукции.

Прибыль как финансовый результат выступает в следующих формах: валовая, от продаж, налогооблагаемая, чистая. Важнейшая роль прибыли определяет необходимость правильного ее исчисления. На практике используется система показателей прибыли: расчетные, аналитические, для целей бухгалтерского и налогового учета. Показатели прибыли могут определяться по различным направлениям деятельности наукоемкого предприятия, видам продукции, отдельным проектам. Сравнение соответствующих показателей прибыли, оценка их динамики позволяют обосновать управленческие решения, выработать стратегию развития наукоемкого предприятия; обосновать расходы на производство и реализацию наукоемкой продукции, производственную программу предприятия.

Бухгалтерский учет финансовых результатов наукоемкого предприятия – основной механизм управления процессами производства и продажи наукоемкой продукции в рыночных условиях хозяйствования. В настоящее время действует обширный перечень нормативных актов, оказывающих влияние на учет и состав финансовых результатов наукоемких организаций. Степень их значимости по влиянию на организацию процесса учета финансовых результатов определяется уровнем соответствующего документа.

Особую роль в организации учета финансовых результатов играет Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России 29.07.1998 г. № 34н. Данный нормативный акт является своего рода связующим звеном всей системы нормативного регулирования бухгалтерского учета.

Учет финансовых результатов в положении определяется пп. 25, 28, 32, 40, 54, 56, 69, 70, 77, 78, 80, 81, 82 и 83 [1].

Однако, только в п. 79 данного нормативного документа дается единственное во всей системе нормативного регулирования бухгалтерского учета определение финансового результата. В п. 89 Положения дается понятие прибылей убытков прошлых лет, а учетное наблюдение финансовых результатов по доходам будущих периодов закреплено в п. 81.

В связи с тем, что в настоящее время большинство предприятий, в том числе и наукоемкие, являются многопрофильными, поэтому формирование состава финансовых результатов может осуществляться по самым различным направлениям деятельности, требуя выработки базовых правил формирования финансовых результатов и построения на их основе соответствующих учетных моделей [2, с. 47].

Исследование положений по бухгалтерскому учету позволяет отметить, что данные документы раскрывают только традиционные методы учета финансовых результатов и не позволяют абсолютно достоверно отразить специфику наукоемкой отрасли и результаты наукоемкой деятельности. Информация о соответствии российских положений по бухгалтерскому учету (ПБУ) финансовых результатов международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) приведена в таблице.

Проведенный сравнительный анализ нормативного регулирования финансовых результатов позволяет утверждать, что место самих финансовых результатов в системе нормативного регулирования в Российской Федерации пока не определено. В дополнение к имеющейся нормативной базе необходимо разработать положение по бухгалтерскому учету, регламентирующего понятие и определение базовых, фундаментальных категорий учета отражения в отчетности финансовых результатов [3, с. 308]. Выработка регламентированного подхода к формированию и отражению финансового результата в бухгалтерском учете и отчетности является резервом повышения его информативности [4, с. 55].

Соответствие ПБУ финансовых результатов МСФО

Положения по бухгалтерскому учету	Международные стандарты бухгалтерского учета
ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»	МСФО 1 «Представление финансовой отчетности». МСФО 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских расчетах и ошибки»
ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте»	МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов»
ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»	МСФО 1 «Представление финансовой отчетности». МСФО 7 «Отчет о движении денежных средств». МСФО 34 «Промежуточная финансовая отчетность»
ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»	МСФО 2 «Запасы»
ПБУ 6/01 «Учет основных средств»	МСФО 16 «Основные средства»
ПБУ 7/98 «События после отчетной даты»	МСФО 10 «События после отчетной даты»
ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»»	МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»
ПБУ 9/99 «Доходы организации»	МСФО 1 «Представление финансовой отчетности ». МСФО 18 «Выручка»
ПБУ 10/99 «Расходы организации»	МСФО 1 «Представление финансовой отчетности»
ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам»	МСФО 8 «Операционные сегменты»
ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи»	МСФО 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»
ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»	МСФО 38 «Нематериальные активы»
ПБУ 15/ 2008 «Учет расходов по займам и кредитам»	МСФО 23 «Затраты по займам»
ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности»	МСФО 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращения деятельности»
ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы»	МСФО 38 «Нематериальные активы»
ПБУ 18/02 «Учет расходов по налогу на прибыль»	МСФО 12 «Налог на прибыль»
ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»	МСФО 27 «Консолидированная и индивидуальная финансовая отчетность». МСФО 28 «Учет инвестиций в ассоциированные компании». МСФО 32 «Финансовые инструменты: представление информации». МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание в совместной деятельности»
ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности»	МСФО 31 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности»
ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений»	МСФО 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских расчетах и ошибки»

Таким образом, в дополнение к имеющейся нормативной базе необходимо разработать национальное Положение по бухгалтерскому учету «Научно-исследовательская деятельность». В национальном стандарте должна быть представлена методика учета доходов, расходов, прибыли (убытков) в результате оценки научно-исследовательской продукции по справедливой стоимости. Поскольку финансовый результат, сформированный научно-исследовательскими предприятиями в соответствии с законодательством Российской Федерации по бухгалтерскому учету и отраслевыми методическими рекомендациями, является неадекватной оценкой прибыли отчетного периода – он не учитывает все обстоятельства и риски финансово-хозяйственной деятельности данных структур.

Библиографические ссылки

1. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации : утв. приказом Минфина России 29.07.1998 г. № 34н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Бочкарева М. В. Составление консолидированной финансовой отчетности по МСФО // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2006. № 7. С. 46–51.
3. Бухгалтерская (финансовая) отчетность : учебник / под ред. проф. В. Д. Новодворского. М. : Омега-Л, 2009.
4. Дружиловская Т. Ю. Корректировка показателей доходов при трансформации финансовой отчетности // Бухгалтерский учет. 2007. № 17. С. 51–57.

© Бахмарева Н. В., Геросянова Т. Б., 2013

Д. О. Вагина, Г. В. Денисенко
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

ЭКОЛОГИЧЕСКИЙ АУДИТ КАК ЭКОНОМИЧЕСКИЙ ИНСТРУМЕНТ УПРАВЛЕНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ ПРЕДПРИЯТИЯ

Рассматривается понятие «экологический аудит», а также области применения его результатов. Обоснована необходимость проведения экологического аудита промышленного предприятия. Обосновывается целесообразность разработки отраслевых методик экологического аудита.

Ключевые слова: экологический аудит, методика аудита.

С увеличением объемов промышленного производства увеличилось и негативное воздействие на окружающую среду. Объемы загрязняющих веществ, вырабатываемые предприятиями, неизбежно растут, а полезные ископаемые, используемые при производстве, неизбежно уменьшаются. Поэтому необходимо гармонизировать интересы бурного экономического роста с благополучным состоянием окружающей природной среды.

Одним из инструментов гармонизации отношений «экономика–экология» является экологический аудит. Считается, что экологический аудит зародился на рубеже 1970–1980 гг., необходимость его применения впервые возникла в США, в 1984 г. национальное агентство по охране окружающей среды США разработало концепцию экологического аудирования федеральных агентств.

В международной практике экологический аудит реализован в практический механизм деятельности, основанной на законодательной и нормативно-методической базе, имеет развитую организационную инфраструктуру и оснащен квалифицированными кадрами эокоаудиторов. Область применения результатов экологического аудита достаточно широка.

Коммерческие банки используют экологический аудит в целях предупреждения риска неплатежей по ссудам своих заемщиков и банкротства в связи с их деятельностью, связанной с воздействием на окружающую среду.

Результаты эокоаудита необходимы для заключения договоров по страхованию экологического риска и ответственности производителя и потребителя, для определения экологической надежности предприятия и величины риска возникновения аварийных ситуаций.

Результаты экологического аудита позволяют определить инструмент реализации основных направлений регулирования природопользования.

И это лишь некоторые из областей использования результатов экологического аудита.

В ряде стран приняты различные национальные стандарты в области экологического аудита. Одним из таких базовых стандартов является Британский стандарт BS 7750. В апреле 1995 г. Европейским Союзом был принят также целый пакет документов, касающихся развития в странах-членах ЕС экологического менеджмента и экологического аудирования (ISO 14001, ISO 14004, ISO 14010, ISO 14011, ISO 14012), послуживший основой для развития законодательства стран-членов ЕС в этой области.

В России же экологический аудит применяется с 1993 г. и лишь сейчас начинает набирать обороты своего развития.

В России не существует специальной правовой базы экологического аудита. На экологический аудит могут быть распространены нормы Федерального закона № 307-ФЗ от 30.12.2008 «Об аудиторской деятельности».

Одним из значимых событий в развитии экологического аудита в России является разработка Министерством природных ресурсов Российской Федерации Концепции федерального закона «Об экологическом аудите».

В соответствии с данным Федеральным законом экологический аудит проводится в обязательном и добровольном порядке.

Субъектами экологической аудиторской деятельности являются [1]:

1) экологические аудиторские организации – коммерческие организации, осуществляющие экологическую аудиторскую деятельность;

2) индивидуальные экологические аудиторы – индивидуальные предприниматели, осуществляющие экологическую аудиторскую деятельность;

3) экологические аудиторы – физические лица, осуществляющие экологическую аудиторскую деятельность в качестве индивидуального экологического аудитора или работники экологической аудиторской организации на основании трудового договора с ней.

Под экологическим аудитом понимается независимая, комплексная, документированная оценка соблюдения субъектом хозяйственной и иной деятельности требований, в том числе нормативов и нормативных документов в области охраны окружающей среды, требований международных стандартов и подготовки рекомендаций по улучшению деятельности, не связанной с оценкой достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, предусмотренной федеральным законом «О бухгалтерском учете» [1].

Однако введение данного закона не решит проблему нормативно-правового регулирования процедуры экологического аудита. В дополнение к закону необходимо разработать методическую базу проведения экологического аудита предприятий по отраслям, которая бы содержала подробное, пошаговое описание процедуры экологического аудита. Разработанные методики должны быть закреплены законодательно. Имеющиеся на данный момент методики проведения экологического аудита носят рекомендательный характер и являются субъективным мнением разработчика. Существующие методики слишком укрупнены и обобщены, что делает их неудобными для применения. Это все неблагоприятно сказывается на результатах экологического аудита, усложняет интерпретацию заключения аудита, правильность и эффективность его проведения.

Поэтому необходимо разработать именно отраслевые методики экологического аудита, чтобы не упустить характерные производственные особенности того или иного предприятия.

Таким образом, принятие федерального закона «Об экологическом аудите» и разработка отраслевых методик проведения экологического аудита не только повысит экологическую безопасность предприятий, но и поднимет уровень экономического развития страны в целом.

В соответствии с Концепцией долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 г. стратегической целью является достижение уровня экономического и социального развития, соответствующего статусу России как ведущей мировой державы XXI в., а это невозможно без учета экологических аспектов.

Не стоит забывать и о том, что благополучие окружающей природной среды тесно связано с состоянием здоровья населения, что, в свою очередь, отражается на экономических показателях.

Цель экологической политики – значительное улучшение качества природной среды и экологических условий жизни человека, формирование сбалансированной экологически ориентированной модели развития экономики и экологически конкурентоспособных производств [2].

Таким образом, для того чтобы наша страна стала конкурентоспособной, необходимо использовать в производстве инновационные технологии, отвечающие международным стандартам, которые не только улучшают производственно-экономические показатели выпускаемой продукции, но и удовлетворяют современным требованиям экологической безопасности.

Уже сейчас в нашей стране составление нефинансовой отчетности обусловлено тем, что компании хотят получить международные кредитные средства или получить сертификат соответствия стандарту ISO 14000. А это возможно только после проведения экологического аудита на предприятии.

С помощью данной процедуры появляется возможность выявить экологические правонарушения и своевременно принять меры по их устранению и, соответственно, избежать или минимизировать штрафные санкции, провести систематическую, объективную оценку работы хозяйствующего субъекта, стимулировать природоохранную деятельность, повысить инвестиционную привлекательность предприятия и страны в целом.

Итак, экологический аудит является современным и перспективным экономическим инструментом управления предприятием.

Применение экологического аудита на предприятиях позволяет предотвратить развитие острых локальных экологических проблем и чрезвычайных ситуаций, оценить эффективность использования сырьевых и энергетических ресурсов, оценить эффективность существующих инструментов экономического регулирования и управления, оптимизировать финансовые затраты предприятия с учетом экологических факторов.

Обеспечение экологической эффективности экономики является не только особым направлением деятельности бизнеса и экономической политики, но и общей характеристикой инновационного развития экономики, тесно связанной с повышением эффективности ресурсопотребления [2].

Библиографические ссылки

1. Об экологическом аудите, экологической аудиторской деятельности и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации : проект Федерального закона. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. О Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года : распоряжение Правительства Российской Федерации № 1662-р от 17.11. 2008 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

© Вагина Д. О., Денисенко Г. В., 2013

К. В. Гавриленко
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

ТРЕБОВАНИЯ К МЕТОДИКЕ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ БЮДЖЕТНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ В ЖИЛИЩНОЕ СТРОИТЕЛЬСТВО

Рассмотрены требования к методике аудита эффективности использования бюджетных инвестиций в жилищное строительство.

Ключевые слова: критерии эффективности, аудит эффективности, бюджетные инвестиции, экономическая эффективность, социальная эффективность.

В основе оценки эффективности использования бюджетных инвестиций, направленных на реализацию различных программ и проектов, лежит формирование системы показателей. Аудит эффективности всегда должен быть направлен на то, чтобы по его результатам можно было сделать выводы и предложить проверяемым субъектам конкретные рекомендации по повышению эффективности использования бюджетных средств.

Методика проведения аудита эффективности поможет спланировать аудит эффективности более рационально и получить лучшие результаты, что в дальнейшем позволит определять эффективность использования бюджетных инвестиций и предотвращать неоправданное завышение объемов финансирования, а так же кассовые разрывы, связанные с ошибками в оценке размера необходимых финансовых ресурсов.

С целью оценки эффективности использования бюджетных инвестиций в жилищное строительство был проведен обзор существующих методик проведения аудита эффективности.

В этой связи заслуживают внимание требования к критериям оценки эффективности, описанным в издании «Методика проведения аудита эффективности использования бюджетных средств», разработанном Счетной палатой Российской Федерации: «группе проверяющих при выборе критериев оценки эффективности следует руководствоваться тем, что выбранные критерии должны соответствовать специфике проверяемой сферы или деятельности объекта проверки и служить основой для получения результатов проверки. При этом для каждой цели данной проверки используются свои критерии оценки эффективности прямых и социальных результатов деятельности проверяемых объектов, которые должны быть надежными, понятными и достаточными.

Выполнение этих требований при определении критериев оценки эффективности является залогом успешного проведения проверки, поскольку ее выводы делаются на основе сравнения установленных критериев (что должно быть) с фактическими данными, полученными в процессе проверки (что есть на самом деле)» [7, с. 30].

В Методике, разработанной Счетной палатой Российской Федерации, даны также источники определения критериев оценки эффективности [7, с. 31]:

- критерии, разработанные профессиональными или экспертными организациями применительно к проверяемой сфере или деятельности объекта проверки;
- результаты работы проверяемых организаций в предшествующий период и планы их работы по приоритетным направлениям деятельности;

- данные о работе других организаций в государственном или частном секторе, которые осуществляют подобную деятельность или выполняют аналогичные виды работ;
- общепринятые нормы, которыми руководствуются в практической деятельности;
- статистические материалы;
- критерии, использовавшиеся в ходе подобных проверок.

Авторская методика аудита эффективности, разработанная А. Р. Валеевым, определяет следующие требования к критериям [2, с. 39]:

- объективность – подразумевает выбор показателей с учетом специфики сферы использования бюджетных средств, объектов, целей и задач мониторинга;
- ясность – подразумевает конкретные формулировки показателей в целях исключения их двусмысленности и возможности получения различных интерпретаций;
- сравнимость – подразумевает возможность сравнения отчетных показателей с данными за предшествующие периоды и аналогичных объектов в анализируемой сфере использования бюджетных средств;
- достаточность – подразумевает возможность на основе анализа совокупности выбранных показателей получать обоснованные выводы о результативности бюджетных расходов;
- экономичность – получение отчетных данных должно обеспечиваться с минимально возможными затратами.

Эффективность как расчетная категория характеризуется системой аналитических показателей, отражающих соотношение затрат и результатов применительно к процессу достижения стратегической цели.

Можно выделить следующие виды оценки эффективности в жилищной сфере:

- экономическая эффективность – соотношение полезного результата (эффекта) и объема использованных для этого ресурсов, выражающее степень целесообразности и рациональности произведенных расходов;
- социальная эффективность – способность вновь построенных или реконструированных зданий решать социальные проблемы населения, обеспечивая его жилищные потребности.

Социальная эффективность связана с реализацией органами управления своих внешних и внутренних функций и оценивается конечным социальным эффектом для общества в целом или определенной части населения.

Данный подход в той или иной степени активно используется Российскими практиками в методиках проведения аудита эффективности.

В соответствии со ст. 7 Конституции РФ сказано, что Российская Федерация – социальное государство, политика которого направлена на создание условий, обеспечивающих достойную жизнь и свободное развитие человека.

В ст. 40 Конституции Российской Федерации сказано:

1. Каждый имеет право на жилище. Никто не может быть произвольно лишен жилища.
2. Органы государственной власти и органы местного самоуправления поощряют жилищное строительство, создают условия для осуществления права на жилище.
3. Малоимущим, иным указанным в законе гражданам, нуждающимся в жилище, оно предоставляется бесплатно или за доступную плату из государственных, муниципальных и других жилищных фондов в соответствии с установленными законом нормами.

Таким образом, при разработке методики аудита эффективности использования бюджетных инвестиций в жилищное строительство, необходимо одновременно рассматривать социальную и экономическую составляющие.

Следует отметить, что оценить социальную эффективность расходов сложно потому, что затраты и результаты, как правило, выражены в разных единицах измерения или совсем неизмеримы. Сформулируем два основных подхода приведения в сопоставимые величины результатов и затрат [9]:

- приведение результатов бюджетных расходов к денежному эквиваленту;
- приведение результатов ресурсных затрат к единому эквиваленту (относительному показателю).

Исходя из проведенного анализа методик проведения аудита эффективности, в оценке социальной и экономической эффективности использования бюджетных инвестиций в жилищное строительство должны лежать следующие принципы:

- наличие обоснованного перечня критериев, характеризующих экономические и социальные результаты;
- сопоставление социальных результатов достижения целей деятельности государственных и муниципальных органов управления с экономическими затратами (ресурсным обеспечением);
- сравнение достигнутых результатов с соответствующими показателями отчетного периода;
- периодичность снятия информации о происходящих изменениях в исследуемой области;
- соблюдение общих требований к информации, используемой для проведения оценки (полнота, достоверность, своевременность);
- учет и оценка общественного мнения.

Практика показывает, что улучшение жилищных условий приводит к улучшению социального фона [3, с. 92]. Это означает, что наиболее важные социальные факторы общества изменяются в зависимости от качества жилищных условий. Основываясь на предложениях различных авторов, наиболее важными показателями, с помощью которых целесообразно оценивать социальную эффективность инвестиций в жилищное строительство, являются факторы, приведенные в табл. 1.

Таблица 1

Зависимость фактора от качества жилищных условий [3, с. 92]

№ п/п	Показатель	Степень зависимости
1	Продолжительность жизни	0,78
2	Уровень занятости	0,23
3	Уровень рождаемости	0,83
4	Уровень безнадзорности	0,43
5	Среднедушевой доход	0,31
6	Крепость семейных отношений	0,67
7	Уровень бытовой преступности	0,58
8	Уровень вредных привычек	0,52

Основываясь на значениях степени зависимости, данные показатели можно разделить на четыре группы (табл. 2).

На основании данных табл. 2 можно заключить, что показатели четвертой группы (уровень занятости) не зависят от качества жилищных условий. Показатели первой группы (уровень рождаемости, продолжительность жизни и крепость семейных отношений), в связи с очень выраженной жилищной зависимостью, можно использовать при составлении методики аудита эффективности использования бюджетных инвестиций в жилищное строительство.

Группировка факторов по степени взаимосвязи

Группа	Степень выраженности зависимости	Значения показателей	Показатель
1	Очень выражена	0,83; 0,78; 0,67	Уровень рождаемости. Продолжительность жизни. Крепость семейных отношений
2	Выражена	0,58; 0,52	Уровень бытовой преступности. Уровень вредных привычек
3	Слабо выражена	0,43; 0,31	Уровень безнадзорности. Среднедушевой доход
4	Не выражена	0,23	Уровень занятости

Инвестиции в жилищное строительство влекут за собой рост отраслей строительной индустрии. Так как жилье является структурообразующим благом, то и новое жилье требует обновления мебели, электробытовой техники и почти всех товаров длительного пользования. Таким образом, жилищное строительство является стимулом развития самого широкого спектра отраслей экономики. Рост заказов на строительство жилья – главный индикатор выхода экономики из кризиса, а их уменьшение – первый признак депрессии.

Катаева Ю. В. в своем исследовании рынка жилищного строительства построила теоретическую модель влияния рынка жилищного строительства на экономику региона (см. рисунок).

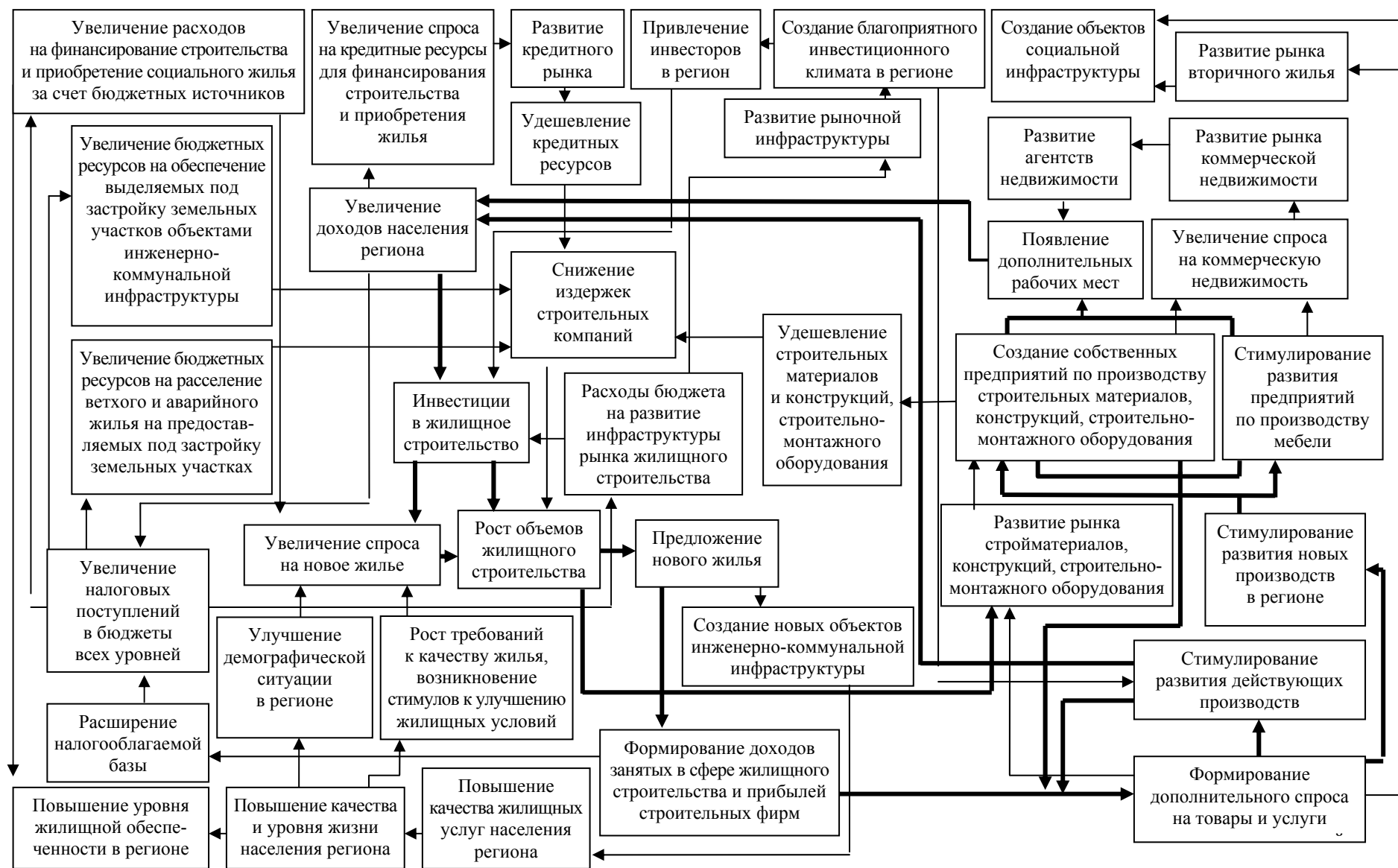
Предложенная Катаевой Ю. В. теоретическая модель, отражает влияние рынка жилищного строительства на развитие региона. Согласно данной модели, на рынке формируются импульсы роста, распространяющиеся в социально-экономической системе региона по следующим направлениям:

- стимулирование спроса на продукцию смежных отраслей и сопутствующее развитие транспортной, инженерно-коммунальной, социальной, коммерческой инфраструктуры;
- формирование доходов населения и бюджетных доходов;
- рост занятости и повышение привлекательности региона с точки зрения возможностей трудоустройства и улучшения жилищных условий;
- рост инвестиционной привлекательности территории.

Достоверная оценка результатов бюджетных инвестиций в жилищное строительство фактически может быть осуществлена только по окончании инвестиционно-строительного процесса, когда могут быть оценены его результаты.

Показатели экономической и социальной эффективности использования бюджетных инвестиций в жилищное строительство можно разделить:

- на показатели, отражающие *прямые результаты* эффективности использования бюджетных инвестиций. Они могут содержаться в целевых установках при принятии инвестиционного решения. При этом данные показатели в основном локализуется в пределах отрасли специализации проекта;
- показатели, отражающие *сопряженные результаты* эффективности использования бюджетных инвестиций – косвенные и дополнительные следствия реализации запланированных мероприятий. Косвенное воздействие локализуется не столько в пределах отрасли специализации проекта, сколько в других отраслях экономики на территории размещения объектов проекта и частично в границах субъектов Федерации реализации проекта.



Модель влияния регионального рынка жилищного строительства на экономику региона

Целевые индикаторы и показатели эффективности использования бюджетных инвестиций в жилищное строительство должны:

- отражать специфику развития жилищной сферы, проблем и основных задач, на решение которых направлены бюджетные инвестиции;
- иметь количественное значение, измеряемое или рассчитываемое по утвержденным методикам;
- определяться на основе данных государственного статистического наблюдения, в том числе в разрезе субъектов РФ;
- непосредственно зависеть от решения основных задач и реализации жилищной инвестиционной программы.

Оценка затрат и результатов при определении эффективности использования бюджетных инвестиций в жилищное строительство осуществляется в пределах расчетного периода, продолжительность которого принимается с учетом продолжительности создания объекта.

Таким образом, эффективность использования бюджетных инвестиций должна оцениваться на основе системы показателей, отражающих соотношение затрат и результатов в социально-экономической сфере.

В целом, оценка эффективности использования бюджетных инвестиций позволит более рационально расходовать ограниченные средства и предотвратить бюджетное финансирование неэффективных проектов. Показатели, отобранные для оценки, должны не только отражать прогресс в конкретной области, но и обеспечивать реализацию общей миссии и комплексной стратегии бюджетной политики.

Библиографические ссылки

1. Антипова Т. В. Методика государственного аудита получателей федеральных бюджетных средств [Электронный ресурс]. URL: <http://dissers.ru/avtoreferati-dissertatsii-ekonomika/a1052.php>.
2. Валеев А. Р. Методика оценки эффективности использования межбюджетных трансфертов [Электронный ресурс]. URL: <http://minfinrb.bashkortostan.ru/06/03/02.htm>.
3. Дадавова И. К. Контроль эффективности использования бюджетных средств // Аудит и финансовый анализ. 2010. № 2.
4. Иванова Е. И., Мельник М. В., Шлейников В. И. Аудит эффективности в рыночной экономике : учеб. пособие / под ред. С. И. Гайдаржи. М. : КноРус, 2009.
5. Катаева Ю. В. Развитие рынка жилищного строительства в социально-экономической системе региона : автореф. дис. ... канд. экон. наук. 2009.
6. Конституция Российской Федерации : офиц. текст. М. : Юрид. лит., 2009.
7. Методика проведения аудита эффективности использования государственных средств Счетной палаты Российской Федерации [Электронный ресурс] : принята решением Коллегии Счетной палаты Рос. Федерации от 23 апр. 2004 г., протокол № 13 (383). URL: http://www.ach.gov.ru/userfiles/tree/mp-tree_files-fl-42.pdf.
8. Методика оценки эффективности государственного органа по управлению бюджетными средствами [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва финансов Республики Казахстан. URL: <http://minplan.gov.kz/economyabout/9001/44044/>.
9. Швыденко В. Ш. Методика оценки социально-экономической эффективности строительства молодежных жилищных комплексов [Электронный ресурс]. URL: <http://www.pandia.ru/text/77/218/1752.php>.

Г. В. Денисенко, О. Н. Ткаченко
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ СУБЪЕКТОВ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА

Недостаточная развитость отечественного малого бизнеса вызывает необходимость оказания ему государственной поддержки в различных направлениях, включая и сферу учета и отчетности. Рассмотрены вопросы налогообложения субъектов малого предпринимательства.

Ключевые слова: малый бизнес, бухгалтерский учет, бухгалтерский баланс, налогообложение, положение по бухгалтерскому учету.

В условиях перехода российской экономики на инновационный путь развития усиливается значимость малого бизнеса. Малый бизнес, обладая высокой гибкостью, способен быстро адаптироваться к изменяющимся условиям рынка и выполняет важнейшие экономические и социальные функции. В настоящее время преимущества института малого предпринимательства использованы недостаточно.

По сведениям Росстата, за 1-й квартал 2012 г. коэффициент открытия малых предприятий (количество новых предприятий на 1 тыс. существующих) составил 22,3, что на 0,6 предприятий меньше, чем в 2011 г. А коэффициент закрытия малых предприятий (количество официально закрытых на 1 тыс. существующих) – 21,4, что на 5,1 предприятий больше, чем в 2011 г. [8].

Как видно на графике (2012 г. сделан на основе 1-го квартала) (см. рисунок), скоро для малого бизнеса настанет критический момент, когда закрываться будет больше предприятий, чем открываться.



Динамика вновь созданных и ликвидированных мероприятий

Недостаточная развитость отечественного малого бизнеса вызывает необходимость оказания ему государственной поддержки в различных направлениях, включая и сферу учета и отчетности. Отрицательным моментом, сдерживающим сегодня развитие

малого предпринимательства в России, является отсутствие достоверной информации о состоянии малых предприятий и результатах их деятельности. Подобная информация необходима как для государства, устанавливающего политику развития малого предпринимательства, так и для инвесторов, обеспечивающих приток финансовых ресурсов в малый бизнес.

В результате на первый план выходит задача реформирования бухгалтерского учета и отчетности малых предприятий, решение которой позволит повысить инвестиционную привлекательность и конкурентоспособность предприятий малого бизнеса.

Предприятия малого бизнеса осуществляют ведение бухгалтерского учета и формирование бухгалтерской отчетности в соответствии с едиными методологическими основами и правилами, установленными для юридических лиц (коммерческих организаций) по законодательству Российской Федерации.

Обязанность по ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской отчетности вытекает из требований Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Однако для субъектов малого предпринимательства сделан ряд исключений. Так, граждане, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица (индивидуальные предприниматели), ведут только учет доходов и расходов в порядке, установленном налоговым законодательством Российской Федерации. Малые предприятия, находящиеся на специальном налоговом режиме – упрощенной системе налогообложения (УСН), освобождены от обязанности ведения бухгалтерского учета, за исключением учета основных средств и нематериальных активов.

Помимо соблюдения норм и требований Закона о бухгалтерском учете, предприятия малого бизнеса должны руководствоваться всеми действующими нормативными документами, за исключением тех, в которых прямо предусмотрено право таких организаций этих документов не применять. Таким образом, малые предприятия обязаны вести бухгалтерский учет в соответствии с едиными правилами, установленными следующими документами:

- Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н (с изм. и доп.);

- Типовыми рекомендациями по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, утвержденными Приказом Минфина России от 21.12.1998 № 64н;

- положениями (стандартами) по бухгалтерскому учету (ПБУ);

- Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению, утвержденными Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н;

- другими нормативными актами и методическими указаниями по вопросам ведения бухгалтерского учета, за исключением тех, в которых прямо предусмотрено право таких организаций эти документы не применять.

В настоящее время специализированным документом, регулирующим вопросы организации и ведения бухгалтерского учета на малых предприятиях, остаются Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, утвержденные Приказом Минфина России от 21.12.1998 № 64н. Анализ данного нормативного документа позволяет сделать однозначный вывод о том, что его основные положения сильно устарели и не могут применяться, поскольку не отвечают общей Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в России [6; 7].

Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» вступил в силу с 01.01.2013. Рассмотрим два аспекта, касающихся налогоплательщиков, применяющих специальные режимы. Во-первых, в новом Законе не предусмотрено каких-

либо исключений для субъектов, применяющих УСН, в отношении обязанности вести бухгалтерский учет и представлять бухгалтерскую отчетность. Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» освобождал «упрощенцев» от ведения бухгалтерского учета, за исключением учета основных средств и нематериальных активов (НМА). Минфин России объясняет, что организации, применяющие УСН, обязаны вести бухгалтерский учет в силу иных Законов (Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» и Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»). Получается, что льгота для тех, кто применяет УСН, заключается только в отсутствии обязанности представлять бухгалтерскую отчетность в инспекции Федеральной налоговой службы (ФНС) России и органы статистики. Однако с 2013 г. никаких исключений по ведению бухгалтерского учета и представлению бухгалтерской отчетности у субъектов УСН не будет [6; 7].

Во-вторых, Закон № 402-ФЗ, ст. 2, распространяет свое действие и на индивидуальных предпринимателей. Однако здесь не все однозначно, так как в пп. 1 и 2 ст. 6 Закона № 402-ФЗ сказано, что если указанные лица ведут учет доходов или расходов и (или) иных объектов налогообложения в порядке, установленном налоговым законодательством, то бухгалтерский учет они могут не вести.

Теперь рассмотрим, при каких системах налогообложения ведется учет доходов или расходов и иных объектов налогообложения.

Индивидуальные предприниматели (ИП), находящиеся на общей системе налогообложения (ОСН), ведут налоговый учет в Книге учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей, утвержденной Приказом Минфина России № 86н и МНС России № БГ-3-04/430 от 13.08.2002 «Об утверждении Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей». Поэтому индивидуальные предприниматели, находящиеся на ОСН вправе не вести бухгалтерский учет [7].

Налогоплательщики, применяющие УСН, обязаны вести налоговый учет в Книге учета доходов и расходов организаций и ИП, применяющих УСН (ст. 346. 24 НК РФ). Форма и порядок заполнения Книги утверждены Приказом Минфина России от 22 октября 2012 г. № 135н «Об утверждении форм книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, книги учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, и порядков их заполнения». Если ИП применяют УСН, тогда они освобождаются от бухгалтерского учета.

Налогоплательщики, применяющие систему налогообложения на основе патента, обязаны вести налоговый учет в Книге учета доходов индивидуальных предпринимателей применяющих патентную систему налогообложения. Форма и порядок заполнения Книги утверждены Приказом от 22 октября 2012 г. № 135н. Вести бухгалтерский учет им также не требуется.

Налогоплательщики, применяющие ЕНВД, освобождены от ведения Книги учета доходов и расходов. При буквальном прочтении Закона № 402-ФЗ получается, что только у них с 2013 г. возникнет обязанность вести бухгалтерский учет, хотя такой вывод нелогичен [7].

В Законе № 402-ФЗ, ст. 7, указано, что «в случае, если индивидуальный предприниматель, лицо, занимающееся частной практикой, ведут бухгалтерский учет в соответствии с настоящим Федеральным законом, они сами организуют ведение бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета, а также несут иные обязанности, установленные настоящим Федеральным законом для руководителя экономического субъекта». Следовательно, это относится к предпринимателям, применяющим ЕНВД, поскольку они не обязаны вести налоговый учет доходов и расходов в соответствии с НК РФ.

Индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатский кабинет, по запросу обязаны предоставлять в налоговый орган по месту жительства Книгу учета доходов и расходов и хозяйственных операций. А также предоставлять в налоговый орган по месту нахождения организации бухгалтерскую (финансовую) отчетность в соответствии с требованиями, установленными Законом № 402-ФЗ (не позднее 3 мес. после окончания отчетного года), за исключением случаев, когда организация, в соответствии с Законом № 402-ФЗ, не обязана вести бухгалтерский учет или освобождена от ведения бухгалтерского учета.

В связи с этим возникает вопрос: для чего тогда предприниматель, применяющий ЕНВД, должен будет вести бухгалтерский учет? Понятие «вмененный доход» – потенциально возможный доход налогоплательщика единого налога, и базовая доходность – условная месячная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя определены НК РФ. Уплата организациями единого налога предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль, налога на имущество, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость.

Уплата индивидуальными предпринимателями единого налога предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом) [6].

Из новой редакции пп. 5 п. 1 ст. 23 НК РФ следует еще один вывод: организации с 2013 г. должны представлять в инспекции ФНС России только годовую бухгалтерскую отчетность. Формирование промежуточной бухгалтерской отчетности будет необязательным, а только по требованию руководства организации, учредителей или иных пользователей, например банков (если организации понадобится кредит) [6; 7].

При формировании бухгалтерской отчетности следует исходить из того, что отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в финансовом положении (Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденное Приказом Минфина России от 06. 07. 1999 № 43н).

При этом субъекты малого предпринимательства формируют бухгалтерскую отчетность по утвержденной форме. Минфин России в письме от 03. 04. 2012 № 03-02-07/1-80 разъясняет, что организация, являющаяся субъектом малого предпринимательства, не обязана включать в представляемую в налоговый орган бухгалтерскую отчетность:

- отчет об изменениях капитала;
- отчет о движении денежных средств;
- пояснительную записку, за исключением наиболее важной информации.

В бухгалтерскую отчетность включаются показатели только по группам статей (без детализации показателей по статьям), в приложениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках приводится наиболее важная информация, без знания которой невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

При этом организации – субъекты малого предпринимательства – вправе формировать представляемую бухгалтерскую отчетность в общем порядке.

Субъекты малого предпринимательства также могут не применять некоторые нормы Положений по бухгалтерскому учету (см. таблицу).

Минфин России в Информации № ПЗ-3/2010 «Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности для субъектов малого предпринимательства» дает ряд рекомендаций, которыми вправе воспользоваться субъекты малого предпринимательства при организации бухгалтерского учета.

**Нормы Положений по бухгалтерскому учету, которые могут
не применять субъекты малого предпринимательства**

Нормы для малых предприятий	Правовое основание
При отражении в бухгалтерской отчетности событий после отчетной даты исходить из требования рациональности	Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденное Приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н
Не раскрывать информацию о связанных сторонах в бухгалтерской отчетности	Положение по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008), утвержденное Приказом Минфина России от 29.04.2008 № 48н
Не представлять информацию по сегментам в бухгалтерской отчетности	Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 2/2010), утвержденное Приказом Минфина России от 08.11.2010 № 143н
Не раскрывать информацию по прекращаемой деятельности	Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02, утвержденное Приказом Минфина России от 02.07.2002 № 66н
Показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях приводить обособленно лишь в случае их существенности и если без знания о них заинтересованными пользователями нельзя оценить финансовое положение субъекта или финансовые результаты его деятельности	Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденное Приказом Минфина России от 06.07.1999
Отражать любые последствия изменения учетной политики перспективно, за исключением случаев, когда иной порядок установлен законодательством РФ и (или) нормативным правовым актом по бухгалтерскому учету	Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденное Приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н
Исправлять существенные ошибки предшествующего отчетного года, выявленные после утверждения бухгалтерской отчетности за этот год, без ретроспективного пересчета с включением прибыли или убытка, возникших в результате исправления указанной ошибки, в состав прочих доходов или расходов текущего отчетного периода	Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010), утвержденное Приказом Минфина России от 28.06.2010г. № 63н

Во-первых, сократить количество синтетических счетов в рабочем плане счетов путем их группировки. Например, объединить все затратные счета на счете 20 «Основное производство».

Во-вторых, применять упрощенную систему регистров учета. Для организаций с небольшим объемом операций (как правило, не более 30 в месяц), не осуществляющих производство продукции, допускается ведение учета в Книге (журнале) учета фактов хозяйственной деятельности (по форме № К-1).

В-третьих, для ведения бухгалтерского учета можно выбрать кассовый метод.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что принятые в последние годы законодательные и нормативные документы по малому бизнесу и практическая их реализация

требуют серьезного осмысления уже сделанного и пристального внимания к перспективам развития этой сферы деятельности (бизнеса). Поэтому важным является определение роли и значения малого предпринимательства в современной экономике, определение динамики его развития в нашей стране и за рубежом, сравнение тенденций становления малого бизнеса в разных странах с целью внесения полезного в нашу специфику.

Библиографические ссылки

1. Налоговый кодекс РФ (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ : в ред. от 28.07.2012. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ : в ред. от 03.12.2012. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

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

4. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 25.06.2012 № 94-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

5. Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством [Электронный ресурс] : федер. закон от 29.12.2006 № 255-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

6. Гришкина С. Н., Сафонова И. В. Проблемы и перспективы развития бухгалтерского учета на предприятиях малого бизнеса // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 47.

7. Хвостова С. В. Изменения в налогообложении малых предприятий и индивидуальных предпринимателей // Все для бухгалтера. 2013. № 1.

© Денисенко Г. В., Ткаченко О. Н., 2013

Е. А. Ёлгина, Н. К. Кухальская
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

АУДИТ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ КАК КОМПОНЕНТ ИНФРАСТРУКТУРЫ ИННОВАЦИОННОГО ПРОЦЕССА

Рассматривается аудит учетной политики как компонент инфраструктуры инновационного процесса. Исследуется требования Международного стандарта финансовой отчетности 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» в части применения учетной политики организациями. Предлагается программа проведения обзорной проверки (аудита, внутреннего аудита) в части проверки учетной политики.

Ключевые слова: аудит, учетная политика, инновационный процесс, МСФО (IAS) 27, консолидированная отчетность, финансовая отчетность.

Важной составной частью государственной социально-экономической политики является инновационная политика, определяющая цели инновационной стратегии и механизмы поддержки приоритетных инновационных программ и проектов. Главными и острейшими проблемами в настоящее время являются повышение эффективности использования научных разработок и внедрение результатов фундаментальных и прикладных исследований в производство. Инновационная политика является мощным рычагом, с помощью которого предстоит преодолеть спад в экономике, обеспечить ее структурную перестройку и насытить рынок разнообразной конкурентоспособной продукцией. Одним из основных направлений государственной инновационной политики является развитие инфраструктуры инновационного процесса, включая систему информационного обеспечения, систему экспертизы, финансово-экономическую систему, производственно-технологическую поддержку, систему сертификации и продвижения разработок, систему подготовки и переподготовки кадров [1].

Аудит, являясь инструментом, с помощью которого подтверждается достоверность показателей финансовой отчетности, которая, в свою очередь, является информационным обеспечением инновационных процессов финансово-экономических систем, выступает в качестве компонента инфраструктуры инновационного процесса.

Одним из главных методов реализации инновационной политики является консолидация усилий органов государственной власти и частных инвесторов, направленных на организацию взаимодействия со странами – членами ЕС, СНГ, другими государствами [1].

В связи с этим в настоящее время в Российской Федерации действует требование, заключающееся в формировании консолидированной финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (ФМСО (IAS)). Такие требования, обусловленные тенденциями в развитии международных фондовых рынков и международных отношений, введены достаточно недавно. Поэтому многие вопросы, связанные с формированием и проверкой консолидированной отчетности остаются пока неясными, поэтому огромное значение приобретает формирование методического обеспечения инновационной деятельности в части аудита консолидированной отчетности, в том числе аудита учетной политики.

Целью статьи является исследование требований МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» [2] в части применения учетной политики

организациями, входящими в группу, и формулирование предложений по формированию методического обеспечения инновационной деятельности в части обзорной проверки и аудиту данного сегмента отчетной информации.

Требование по формированию консолидированной финансовой отчетности в соответствии со стандартами МСФО закреплено в Федеральном законе «О консолидированной финансовой отчетности», ст. 3 которого говорит: «Консолидированная финансовая отчетность составляется в соответствии с МСФО [3]. На территории Российской Федерации применяются МСФО и разъяснения МСФО, принимаемые фондом Комитета по Международным стандартам финансовой отчетности и признанные в порядке, установленном с учетом требований законодательства Российской Федерации Правительством Российской Федерации по согласованию с Центральным банком Российской Федерации».

В соответствии со ст. 8 ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности», 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. Приказом Министерства Финансов Российской Федерации № 160 н от 25.11.2011 г МСФО введены в действие, следовательно, консолидированная отчетность за 2012 г. уже должна быть сформирована в соответствии с МСФО.

Наряду с этим в Федеральном Законе «О консолидированной финансовой отчетности» закреплены требования в части проверки консолидированной отчетности, а именно: отмечается, что годовая консолидированная финансовая отчетность подлежит обязательному аудиту [3]. Аудиторское заключение представляется и публикуется вместе с указанной консолидированной финансовой отчетностью. Таким образом, как видим, совместно с требованием формирования консолидированной отчетности существует требование обязательной проверки этой отчетности, в том числе и ее учетной политики. Рассмотрим обеспечение требований МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» по вопросам учетной политики путем осуществления проверки (аудита, обзорной проверки) [5, с. 119].

Таким образом, видим, что в процессе аудита консолидированной финансовой отчетности должны выполняться процедуры, связанные с проверкой учетной политики (см. рисунок).

Наряду с аудитом, вопросы учетной политики могут проверяться в процессе осуществления обзорной проверки.

В соответствии с Федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности № 24 и № 33 [4] обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности является сопутствующей аудиту услугой.

На каждом из этапов обзорной проверки значительное внимание должно уделяться учетной политике, что подтверждается содержанием Федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности № 33 «Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности» [6, с. 34].

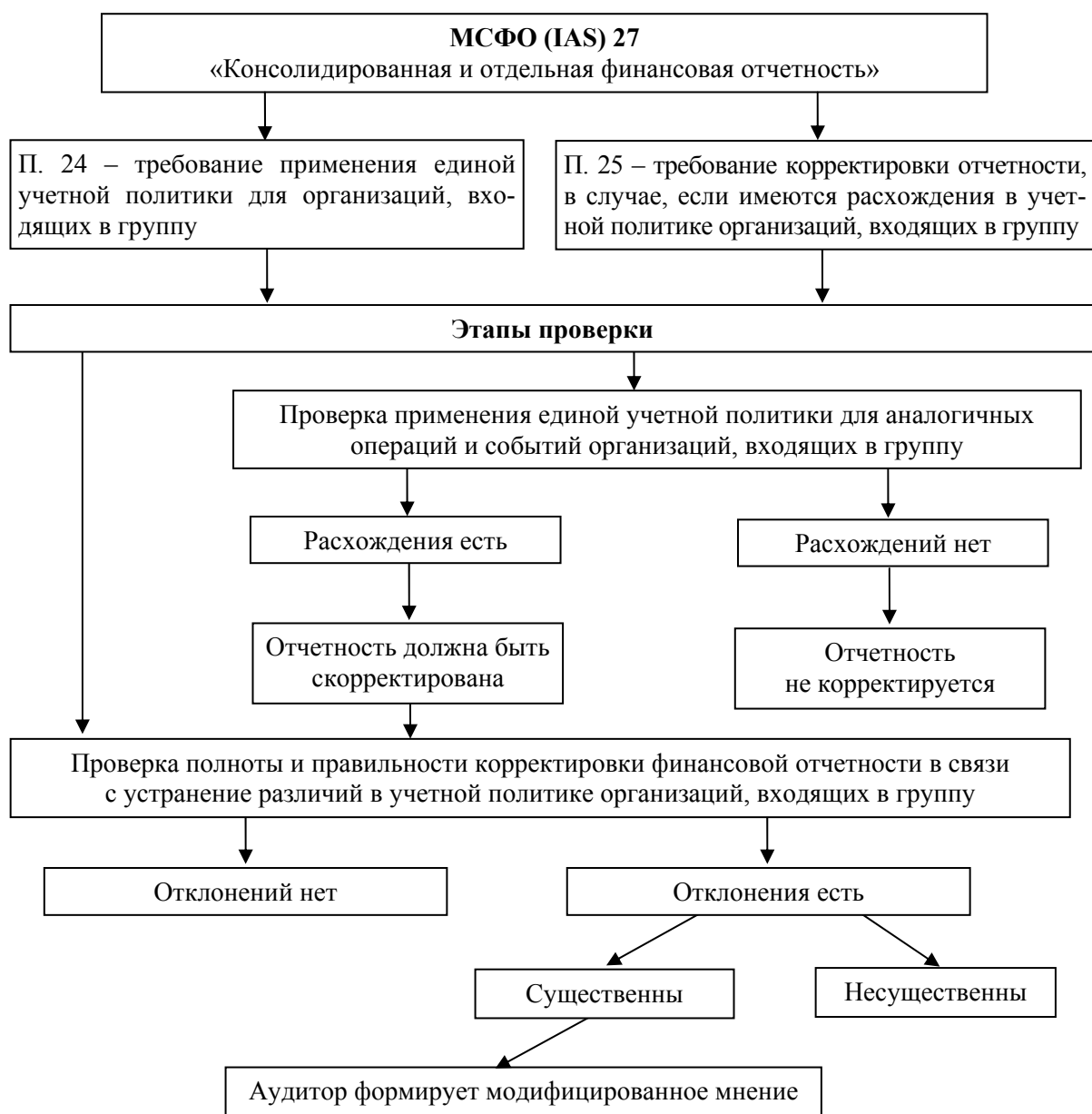
С учетом требований стандарта составим программу проведения обзорной проверки (аудита, внутреннего аудита) по вопросам проверки учетной политики (см. таблицу).

РД 1: Тест проверки полноты отражения в учетной политике организации объектов бухгалтерского учета

РД 2: Тест проверки соответствия фактически применяющихся методик учета методикам, утвержденным в учетной политике.

РД 3: Тест проверки применения единой учетной политики для аналогичных операций и других событий, организациями, входящими в группу.

РД 4: Тест проверки полноты и правильности корректировки финансовой отчетности в связи с устранением различий в учетной политике организаций, входящих в группу.



Обеспечение требований МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» в части вопросов учетной политики

**Выдержка из программы проведения обзорной проверки (аудита)
консолидированной финансовой отчетности**

Этап проверки	Период выполнения	Рабочий документ
Проверка полноты отражения в учетной политике организации объектов бухгалтерского учета		РД 1
Проверка соответствия фактически применяющихся методик учета методикам, утвержденным в учетной политике		РД 2
Проверка применения единой учетной политики для аналогичных операций и других событий, организациями, входящими в группу		РД3
Проверка полноты и правильности корректировки финансовой отчетности в связи с устранение различий в учетной политике организаций, входящих в группу		РД4

Проведенный в работе анализ позволяет сделать вывод, что при выполнении процедур проверки соответствия консолидированной финансовой отчетности требованиям законодательства значительную роль играет проверка элементов учетной политики. Представляется, что сформированный в статье фрагмент программы проверки позволяет исполнителю сформировать мнение по результатам проверки (аудита, обзорной проверки) консолидированной финансовой отчетности. Процедуры проверки учетной политики направлены на подтверждение достоверностей показателей финансовой отчетности, являющейся информационным обеспечением инновационного процесса.

Библиографические ссылки

1. О концепции инновационной политики Российской Федерации на 1998–2000 годы [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 24.06.1998 г. № 832. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».
2. Консолидированная и отдельная финансовая отчетность : МСФО (IAS) 27 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. О консолидированной финансовой отчетности [Электронный ресурс] : федер. закон от 27.07.2010 г. № 208-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696 : ред. от 27.01.2011. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Ёлгина Е. А. Запрос сведений об учетной политике при проведении обзорной проверки бухгалтерской финансовой отчетности // Сегодня и завтра Российской экономики. 2012. № 52. С. 118–128.
6. Ёлгина Е. А. Учетная политика организации. Оценка, анализ, аудит: монография. Saarbrücken, Germany : LAP LAMBERT Academic Publishing, 2012.

© Ёлгина Е. А., Кухальская Н. К., 2013

Н. А. Ермолаева
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

МЕТОДИКА ОТРАЖЕНИЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ ПРОЦЕДУРЫ РЕОРГАНИЗАЦИИ АКЦИОНЕРНЫХ ОБЩЕСТВ В ФОРМЕ ВЫДЕЛЕНИЯ

Рассматривается порядок и особенности формирования документов для отражения в бухгалтерском учете операций по реорганизации акционерных обществ в форме выделения.

Ключевые слова: реорганизация, выделение, акционерное общество, уставный капитал, разделительный баланс, правопреемство, государственная регистрация, вступительная бухгалтерская отчетность.

Выделение является одним из пяти законодательно закрепленных способов проведения реорганизации хозяйственных обществ (наряду со слиянием, присоединением, разделением и преобразованием), при котором из состава юридического лица выделяются новые организации.

Отличительной особенностью выделения является то, что общество, из которого выделились юридические лица, не прекращает свою деятельность в результате реорганизации а продолжает функционировать наряду с вновь созданными организациями, а правопреемство, как характерный признак реорганизации, при выделении носит частный характер: в соответствии с разделительным балансом созданным организациям передается лишь часть прав и обязанностей реорганизованной компании таким образом, что правопреемник занимает место правопреемника не во всех, а только в некоторых правоотношениях [5].

Рассматривая различие экономического и правового подхода к трактовке понятия реорганизации, следует отметить, что реорганизация, с одной стороны, представляет собой ряд последовательных действий, которые по своей совокупности направлены на достижение правового результата [2].

В случае реорганизации акционерного общества в форме выделения из него новых юридических лиц эти действия включают принятие уполномоченными органами юридического лица решения о такой реорганизации, о передаче прав и обязанностей реорганизованного лица новому юридическому лицу в соответствии с установленным разделительным балансом, а также действия по регистрации вновь созданных юридических лиц.

Экономический подход базируется на взаимосвязи экономических показателей организаций (реорганизованных и вновь созданных в результате реорганизации) со структурными преобразованиями, сопровождаемыми изменением специализации и объемов производства продукции (услуг) хозяйственных единиц и их функциональных подразделений.

Все это требует детального регулирования процедуры реорганизации с тем, чтобы, во-первых, в максимальной степени обеспечить защиту прав заинтересованных лиц (учредителей, кредиторов, работников) и, во-вторых, наиболее достоверно, в соответствии с методологическими принципами бухгалтерского и налогового законодательства, отразить в учете и отчетности процедурные моменты реорганизации.

В результате проведенного анализа действующего законодательства, регулирующего юридические, бухгалтерские и налоговые вопросы реорганизации, было установлено, что на сегодняшний день сформирована сравнительно упорядоченная система нормативно-правовых актов, направленных на регулирование деятельности акционерных обществ, но действующее законодательство не дает полных и четких указаний по бухгалтерскому оформлению хозяйственных операций в условиях реорганизации юридических лиц.

Регламентирующие в настоящее время порядок отражения процедуры реорганизации в бухгалтерском учете Методические рекомендации по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций (утв. Приказом Министерства Финансов Российской Федерации от 20 мая 2003 г. № 44н (ред. от 25.10.2010)), устанавливают лишь общие положения по бухгалтерскому отражению соответствующих операций и не дают ответов на вопросы, возникающие на практике.

В связи с этим была разработана методика бухгалтерского оформления операций процедуры реорганизации в форме выделения, позволяющая провести процедуру реорганизации в установленные сроки с точным соблюдением всех процедурных моментов, правильно оформить в учете все проводимые хозяйственные операции и в итоге сформировать имущество и обязательства реорганизуемых лиц, документально подтвердить право каждой организации на данное имущество, обеспечив преемственность и начальную документальную базу для осуществления бухгалтерского учета.

В данной методике предлагается выделить пять независимых периодов, каждый из которых характеризуется определенными управленческими решениями, контрольно-аналитической работой и своими особенностями ведения бухгалтерского учета и составления отчетности (см. рисунок).

Этапы реорганизации		Документальное оформление	
I	Предварительный этап	I	Решение о реорганизации
II	Организационно-технический этап	II	Разделительный баланс
III	Этап утверждения	III	Организационно-правовые документы
IV	Регистрационный этап	IV	Свидетельство о регистрации
V	Заключительный этап	V	Бухгалтерская отчетность

Этапы реорганизации акционерного общества в форме выделения.
Порядок формирования документов для бухгалтерского отражения
процедуры реорганизации

Основополагающими документами реорганизации в форме выделения, на основании которых хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете, являются решение о реорганизации и разделительный баланс, утверждаемые общим собранием акционеров [1; 5]. В рамках предлагаемой методики предполагается целесообразным проведение двух собраний акционеров (на предварительном этапе и этапе утверждения), что связано с возникновением у кредиторов акционерного общества и акционеров – владельцев голосующих акций – решения о реорганизации определенных дополнительных прав. Реализация этих прав с соблюдением всех законодательно установленных норм, делает практически невозможным принятие данных документов в рамках одного

собрания акционеров. Поэтому подготовка этих документов начинается на *предварительном этапе*, а заканчивается на *этапе утверждения*.

Мероприятия, проводимые на *организационно-техническом этапе*, в конечном счете подчинены одной цели – сформировать разделительный баланс – основной правоустанавливающий документ, в соответствии с которым выделенным обществам будет передана часть прав и обязанностей реорганизуемого общества.

Основанием для составления разделительного баланса является бухгалтерская отчетность, составленная на последнюю отчетную дату перед оформлением передачи имущества [3]. Бухгалтерскую отчетность следует представить в объеме форм годового отчета.

Составление разделительного баланса необходимо осуществить в несколько этапов:

- 1) распределение внеоборотных активов;
- 2) распределение запасов;
- 3) распределение кредиторской задолженности, кредитов и займов;
- 4) распределение дебиторской задолженности;
- 5) распределение финансовых вложений и денежных средств;
- 6) составление первоначального варианта разделительного баланса, расчет собственного капитала (чистых активов).

Обязательными приложениями к разделительному балансу следует назвать:

- инвентаризационные ведомости (описи) имущества, прав и обязанностей реорганизуемого общества, актуализированные на дату проведения общего собрания акционеров;
- первичные документы и перечни имущества, прав и обязанностей, передаваемых каждому выделяемому обществу (отдельно по каждому обществу);
- перечни договоров для каждого выделяемого общества, права и обязанности, по которым передаются выделяемым обществам;
- перечни иных обязательств, не вошедших в вышеуказанные перечни.

Разделительный баланс при выделении должен включать общий баланс по ранее действовавшему юридическому лицу и балансы каждого нового созданного юридического лица.

На дату проведения общего собрания акционеров на стадии утверждения должен быть сформирован пакет документов, включающий:

- решение о реорганизации;
- учредительные документы организаций, создаваемых в результате реорганизации (проекты);
- разделительный баланс (проект);
- приложения к разделительному балансу.

Важным моментом при реорганизации акционерных обществ является формирование уставного капитала выделенных организаций.

Следует отметить, что наличие уставного капитала является необходимым признаком и отличительной особенностью акционерных обществ. Будучи разделен на определенное число акций по номинальной стоимости, приобретаемых акционерами, уставный капитал представляет собой первоначальный вклад его учредителей в создание организации и служит основанием для детализации прав учредителей в процессе принятия управленческих решений, а также базой для расчета размера причитающихся им сумм дивидендов.

Именно поэтому для целей бухгалтерского учета наибольшее значение имеют определение доли каждого акционера и учет эмитированных акций.

При реорганизации уставный капитал создаваемых при выделении обществ не оплачивается, а формируется за счет уменьшения уставного капитала акционерного общества, из которого осуществлено выделение и (или) за счет собственных средств

реорганизованного юридического лица [4]. Кроме того, в качестве вклада в уставный капитал выделяемых обществ могут быть переданы права на имущество, используемое для его формирования [3].

Порядок формирования уставного капитала выделяемых организаций определяется на предварительном этапе реорганизации. Окончательная его величина утверждается общим собранием акционеров на этапе утверждения, когда все права акционеров – владельцев голосующих акций – реализованы, а разделительный баланс отражает все имущество, права и обязанности, имеющиеся у общества, а также распределение балансовых статей между балансами правопреемников.

В рамках *регистрационного этапа* осуществляется государственная регистрация выделенных организаций, а также изменений, вносимых в учредительные документы реорганизованной организации (если они имели место). При реорганизации в форме выделения общество считается реорганизованным с момента государственной регистрации последнего из вновь возникших юридических лиц [1].

Для подтверждения перехода к правопреемникам прав на распределенное имущество также необходимо провести соответствующую процедуру государственной регистрации – процедуру государственной регистрации прав на недвижимое имущество и имущественные права.

Завершается процедура государственной регистрации выделенных акционерных обществ государственной регистрацией выпуска ценных бумаг.

На *заключительном этапе* на основе документов, подтверждающих факт проведения реорганизации, данная процедура отражается в учете реорганизованного общества.

На дату внесения записи в Единый государственный реестр юридических лиц, созданных в процессе реорганизации общества, в обязательном порядке формируют вступительную бухгалтерскую отчетность, показатели которой заполняются на основе разделительного баланса с учетом отраженных реорганизуемой организацией операций, произведенных в период с даты утверждения разделительного баланса до даты государственной регистрации выделенных обществ [3].

Таким образом, представленная методика позволяет последовательно, поэтапно подготовить и оформить требуемые документы для отражения процедуры реорганизации в бухгалтерском учете в соответствии с требованиями законодательства и регистрирующих органов при четком планировании организационных мероприятий на каждом этапе реорганизации.

Библиографические ссылки

1. Гражданский кодекс Российской Федерации : в 2 ч [Электронный ресурс]. Часть первая от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ, часть вторая от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ : с изм. от 11.02.2013. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Марков П. А. Реорганизация коммерческих организаций в российском праве // Право и экономика. 2011. № 9.
3. Методические рекомендации по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций [Электронный ресурс] : утв. Приказом М-ва Финансов Российской Федерации от 20 мая 2003 г. № 44н : ред. от 25.10.2010. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Стандарты эмиссии ценных бумаг и регистрации проспектов ценных бумаг [Электронный ресурс] : утв. Приказом Федеральной службы по финансовым рынкам 27 янв. 2007 г. № 07-4/пз-н) : ред. от 20.07.2010. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Об акционерных обществах [Электронный ресурс] : федер. закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ : ред. от 14.06.2012. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

Н. А. Ермолаева
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

РЕОРГАНИЗАЦИЯ АКЦИОНЕРНЫХ ОБЩЕСТВ В ФОРМЕ ВЫДЕЛЕНИЯ: ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ И УЧЕТА

Рассматриваются особенности реорганизации акционерных обществ в форме выделения, исходя из специфики данного вида реорганизации и особенностей организационно-правовой формы предприятий.

Ключевые слова: реорганизация, выделение, акционерное общество, уставный капитал, разделительный баланс

Выделение – один из пяти законодательно закрепленных способов проведения реорганизации хозяйственных обществ.

В отношении акционерных обществ реорганизацией в форме выделения признается создание одного или нескольких юридических лиц с передачей ему (им) части прав и обязанностей реорганизованного юридического лица без прекращения последнего [2].

Реорганизация в форме выделения является способом создания новых обществ (см. рисунок), при котором, в отличие от других форм реорганизации, реорганизуемое общество не прекращает свою деятельность, а продолжает функционировать наряду с вновь созданными предприятиями. Права и обязанности выделенным организациям передаются в соответствии с разделительным балансом [1]. При этом объем имущества и обязательств реорганизуемого общества уменьшается.



Схема реорганизации акционерного общества в форме выделения

Реорганизация акционерных обществ в форме выделения имеет ряд особенностей, вытекающих, во-первых, из специфики данной организационно-правовой формы предприятий и, во-вторых, из особенностей данного вида реорганизации.

Неотъемлемым условием реорганизации акционерных обществ является формирование уставного капитала и размещение акций выделившихся юридических лиц.

Уставный капитал, будучи разделен на определенное число акций по номинальной стоимости, приобретаемых акционерами, представляет собой первоначальный вклад его учредителей в создание организации и служит основанием для детализации их прав в процессе принятия управленческих решений, а также базой для расчета размера причитающихся им сумм дивидендов.

С точки зрения бухгалтерского учета уставный капитал в акционерных обществах представляет собой стоимостную оценку акций учредителей. При этом для целей бухгалтерского учета наибольшее значение имеют определение доли каждого акционера и учет эмитированных акций.

При реорганизации не происходит оплаты долей в уставном капитале, как при учреждении организаций.

Уставный капитал создаваемых при реорганизации обществ формируется за счет уменьшения уставного капитала акционерного общества, из которого осуществлено выделение за счет собственных средств реорганизованного юридического лица [3, п. 8.3.10], в качестве которых могут выступать:

- средства, полученные реорганизуемым обществом от продажи своих ценных бумаг сверх номинальной стоимости (эмиссионного дохода);
- средства от переоценки основных фондов (добавочный капитал);
- нераспределенная прибыль.

Кроме того, в качестве вклада в уставный капитал выделяемых обществ могут быть переданы права на имущество, используемое для его формирования [3]. При этом уставный капитал реорганизуемого юридического лица остается без изменения.

Если уставный капитал акционерного общества, созданного в результате выделения, образуется за счет добавочного капитала или нераспределенной прибыли, то в бухгалтерском учете реорганизуемого общества происходит уменьшение соответствующего показателя.

Порядок отражения показателей раздела «Капитал и резервы» бухгалтерской отчетности реорганизованного и выделенного юридических лиц при формировании уставного капитала созданной организации за счет собственных средств предприятия, из которого произошло выделение, представлен в таблице.

Формирование показателей раздела «Капитал и резервы» в бухгалтерской отчетности организаций при реорганизации в форме выделения

Статьи баланса	Балансовый счет	Изменение показателя	Статьи баланса	Балансовый счет	Изменение показателя
1	2	3	4	5	6
Реорганизованное общество			Выделенное при реорганизации общество		
Дата государственной регистрации юридического лица, созданного в результате выделения					
Формирование уставного капитала за счет уменьшения уставного капитала реорганизованной компании					
Уставный капитал	80	Уменьшается	Уставный капитал	80	Отражается в соответствии с учредительными документами
Добавочный капитал	83	Не изменяется	Добавочный капитал	83	—
Нераспределенная прибыль	84	Не изменяется	Нераспределенная прибыль	84	—
Формирование уставного капитала за счет собственных средств реорганизованной компании					
Уставный капитал	80	Не изменяется	Уставный капитал	80	Отражается в соответствии с учредительными документами
Добавочный капитал	83	Уменьшается	Добавочный капитал	83	Увеличивается
Нераспределенная прибыль	84	Уменьшается	Нераспределенная прибыль	84	Увеличивается

Уставный капитал обуславливает меру ответственности коммерческой организации перед своими кредиторами, в связи с чем его размеры строго регламентируются на законодательном уровне. Оценочным критерием при этом выступает значение показателя стоимости чистых активов общества.

В соответствии с установленным порядком, если размер уставного капитала выделенной организации превысит стоимость ее чистых активов или окажется меньше данной величины, разница подлежит урегулированию по строке 1370 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» бухгалтерского баланса вступительной бухгалтерской отчетности созданного юридического лица на дату его государственной регистрации.

В аналогичном порядке подлежит урегулированию указанная разница и в бухгалтерском балансе реорганизуемой организации на дату государственной регистрации организации, возникшей в результате реорганизации в форме выделения.

Величина уставного капитала вновь созданной в результате выделения организации во вступительной бухгалтерской отчетности отражается по строке 1310 «Уставный капитал» в размере, зафиксированном в учредительных документах.

Акции выделенных организаций должны быть размещены среди учредителей, которыми при реорганизации являются акционеры реорганизуемого общества.

В соответствии с п. 33 Стандартов эмиссии ценных бумаг размещение акций при выделении осуществляется с помощью конвертации, распределения акций созданного при выделении акционерного общества среди акционеров акционерного общества, реорганизованного путем такого выделения и приобретения акций созданного при выделении акционерного общества самим акционерным обществом, реорганизованным путем такого выделения [4].

Допустим также комбинированный способ формирования уставного капитала нового общества. В этом случае предусматривается, что часть акций нового общества будет распределена между акционерами, а часть – приобретена реорганизуемым обществом. Акционерами нового общества будут как акционеры реорганизуемого, так и само общество с соответствующими долями в уставном капитале.

Порядок определения стоимости акций, выделенных в результате реорганизации обществ, в зависимости от способа размещения регламентирован ст. 277 Налогового кодекса Российской Федерации.

При реорганизации общества акционеры – владельцы голосующих акций – вправе требовать выкупа обществом всех или части принадлежащих им акций, в случае принятия общим собранием акционеров решения о реорганизации, если они голосовали против этой реорганизации или не участвовали в голосовании [1].

Если требования о выкупе акций предъявлены, общество в течение 30 дней по истечении срока, установленного для их предъявления, обязано выкупить данные акции у акционеров [1].

Цена выкупа акций определяется Советом директоров общества, но не ниже рыночной стоимости, которая должна быть определена независимым оценщиком (без учета ее изменения в результате реорганизации) [1].

Выкупленные акции поступают в распоряжение общества и не позднее чем через один год со дня перехода права собственности на них обществу они должны быть реализованы по цене, не ниже их рыночной стоимости. В противном случае общее собрание акционеров должно принять решение об уменьшении уставного капитала общества путем погашения указанных акций [1].

Порядок отражения в бухгалтерском учете и отчетности операций, связанных с выкупом и дальнейшей продажей акций нормативно не установлен. Поэтому такой

порядок организация должна разработать самостоятельно, исходя из действующих ПБУ, а также международных стандартов финансовой отчетности [5].

Основным отличительным признаком акционерного общества, возникшего в результате реорганизации, является наличие правопреемства, которое при реорганизации в форме выделения представляет собой особый порядок перехода имущества, имущественных прав и обязанностей на основании разделительного баланса.

Нормами гражданского права предусмотрены два вида правопреемства: универсальное, когда правопреемнику от правопрédéшественника переходит весь объем прав и обязанностей, и сингулярное, когда речь идет о переходе отдельного материального права или обязательства.

Вопрос о характере правопреемства при реорганизации в форме выделения является дискуссионным.

Существует мнение, что для данного вида реорганизации характерно именно сингулярное правопреемство, поскольку реорганизованное юридическое лицо сохраняет за собой часть прав и обязанностей, а выделяемой организации передается только определенная их совокупность, правопреемник занимает место правопрédéшественника не во всех, а только в некоторых определенных правоотношениях.

Однако большинство авторов придерживается все же официальной позиции гражданского законодательства, в соответствии с которой права и обязательства при реорганизации, включая выделение, передаются правопреемникам в порядке универсального правопреемства, т. е. в неизменном виде как единое целое и в один и тот же момент [1]. Универсальный характер правопреемства при выделении между юридическим лицом, существовавшим до реорганизации, и всеми юридическими лицами, созданными в результате ее проведения, включая саму реорганизованную организацию, сохраняется при допущении, что правопрédéшественник, передавший часть прав и обязанностей новому юридическому лицу, сам, по сути, является новым юридическим лицом.

Правопреемство, являясь ключевым вопросом реорганизации, в соответствии с гражданским законодательством подразумевает не фактическую передачу имущества и обязательств, а передачу прав на объекты правопреемнику(ам) от правопрédéшественника – реорганизуемого юридического лица. При реорганизации происходит изменение правообладателя, в связи с чем для целей бухгалтерского учета передача прав и обязательств в порядке правопреемства не может рассматриваться как продажа или как безвозмездная их передача.

Имущество и обязательства, права на которые переходят в процессе реорганизации, должны быть дополнительно оценены. Такая оценка осуществляется в соответствии с решением учредителей. Для каждого отдельного вида имущества может быть установлен свой вид оценки, отличный от видов оценки, применяемых для других видов имущества.

Стоимость передаваемого в результате реорганизации имущества должна соответствовать данным, приведенным в приложениях (описях, расшифровках) к разделительному балансу в соответствующей стоимостной оценке.

Составление разделительного баланса следует приурочивать к концу отчетного периода с отражением в нем имущества и обязательств в оценке в соответствии с решением учредителей, определенным в решении о реорганизации.

Разделительный баланс является основным правоустанавливающим документом при реорганизации в форме выделения. Он утверждается общим собранием акционеров по представлению совета директоров общества и после утверждения определяет состав и стоимость передаваемых в результате реорганизации активов и пассивов.

Библиографические ссылки

1. Гражданский кодекс Российской Федерации : в 2 ч [Электронный ресурс]. Часть первая от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ, часть вторая от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ : с изм. от 11.02.2013. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. Об акционерных обществах [Электронный ресурс] : федер. закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ : ред. от 14.06.2012. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

3. Методические рекомендации по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций [Электронный ресурс] : утв. приказом Минфина Российской Федерации от 20 мая 2003 г. № 44н : ред. от 25.10.2010. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

4. Стандарты эмиссии ценных бумаг и регистрации проспектов ценных бумаг [Электронный ресурс] : утв. приказом Федеральной службы по финансовым рынкам 27 января 2007 г. № 07-4/пз-н : ред. от 20.07.2010. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

5. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 [Электронный ресурс] : приказ Минфина Российской Федерации от 06.10.2008 № 106н : ред. от 18.12.2012. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

© Ермолаева Н. А., 2013

Г. И. Золотарева, Т. Н. Ботвинко
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

РАЗВИТИЕ ПРОЦЕССНОГО ПОДХОДА К ПРОВЕДЕНИЮ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ МНОГОПРОФИЛЬНЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Рассмотрены проблемы аудита затрат многопрофильных предприятий, предложена авторская методика его проведения.

Ключевые слова: аудит затрат, методика аудита затрат.

Точное исчисление затрат и отражение данных показателей при формировании отчетности многопрофильного предприятия является одним из самых сложных участков учета. Деятельность такого предприятия, как правило, обладает рядом особенностей: разнообразие осуществляемых видов работ, предоставляемых услуг (в том числе социальной направленности); территориальная раздробленность; совмещение разных режимов налогообложения – все это отражается на организации его учетного процесса и документооборота. Случайные и умышленные ошибки, связанные с отнесением затрат к тому или иному профилю работы, возможны на любом этапе учета: от первичного отражения фактов хозяйственной жизни до заключительного распределения косвенных затрат. Ошибки возможны и на этапе расчета налогооблагаемой базы различных налогов: НДС, налога на имущество и налога на прибыль. Это создает определенные сложности при проведении проверки. Трудозатраты на проведение такой проверки оказываются достаточно большими. При этом предприятия такого рода, как правило, ограничены в средствах и не имеют возможности оплатить тотальную проверку своих расходов. В то же время проведение выборочной проверки значительно увеличивает риск необнаружения существенных ошибок. Эффективная методика, учитывающая данные вопросы практического проведения аудита многопрофильного предприятия до сих пор не разработана. Недостаточно исследованными остаются вопросы планирования, последовательности действий и документального оформления аудита затрат в условиях многопрофильности деятельности предприятий. В рамках проведенных исследований авторами уже предложен собственный подход к проведению аудита, но вопросы организации аудита затрат многопрофильных предприятий требуют дополнительных изысканий [1].

При проведении анализа различных методик аудита учета затрат с целью проверки эффективности их применения для выявления ошибок документального оформления первичных документов и точности формирования затрат по разным направлениям деятельности многопрофильных предприятий, было установлено следующее:

- предлагаемые методики направлены на проверку промышленных предприятий и не учитывают особенности учета предприятий, осуществляющих разные виды деятельности;
- конкретные процедуры широко распространенных методик не описаны;
- ни одна изученная в процессе выполненного исследования методика аудита затрат предприятия не предусматривает проверку учета предприятий, осуществляющих деятельность, попадающую под разные режимы налогообложения [1].

Поэтому было предложено использовать процессный подход к осуществлению проверки затрат для многопрофильных предприятий.

Суть данного метода заключалась в выделении в деятельности предприятий цепочек бизнес-процессов, характеризующих каждый вид деятельности с учетом его технологических особенностей, и использовании индивидуальных способов проверки для этих бизнес-процессов.

При этом для каждой группы бизнес-процессов рекомендовалось модернизировать процедуры проверки таким образом, чтобы они позволяли полностью проконтролировать учетный процесс данного направления деятельности. Например, добавить определенные методы проверки, характерные для данных типов производства, или исключить те или иные процедуры, направленные на проверку предприятий, имеющих несвойственные данному производственному циклу хозяйственные операции [1].

Данная методика была апробирована при проверке учета затрат МУП КБУ г. Зеленогорска и продемонстрировала достаточно хорошие результаты.

Трудозатраты на проведение данной проверки значительно сократились, но полностью решить данную проблему не удалось. Поэтому наряду с уже предложенным авторами методом проверки, для таких предприятий рекомендуется дополнительно исследовать факторы, влияющие на появление умышленных, систематических или случайных ошибок в учете и документообороте фактов их хозяйственной жизни. Это позволит обозначить рискованные области учета, найти критические точки появления возможных искажений.

Предлагаемый подход к проведению проверки может не только существенно облегчить аудитору проверку учета затрат многопрофильных предприятий, но и повысить качество данной проверки, так как минимизирует риск необнаружения существенных ошибок.

Библиографическая ссылка

1. Ботвинко Т. Н., Золотарева Г. И. Процессный подход к проведению аудиторской проверки учета затрат на предприятиях, занятых благоустройством // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики : сб. науч. тр. / под. общ. ред. Г. И. Золотаревой ; Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2010. Вып. 4. С. 9–14.

© Золотарева Г. И., Ботвинко Т. Н., 2013

Г. И. Золотарева, У. А. Волохова
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

ОСОБЕННОСТИ МЕТОДИКИ АУДИТА ОПЛАТЫ ТРУДА СТРОИТЕЛЬНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

Предложена авторская методика проведения аудита оплаты труда строительной организации, рассмотрены ее основные этапы.

Ключевые слова: методика аудита, оплата труда, строительная организация, аудит оплаты труда.

Аудит оплаты труда является одним из самых важных участков аудиторской проверки. Скобара В. В., Подольский В. И., Данилевский Ю. А., Бровкина Н. Д., Мельник М. В., Бычкова С. М., Фомина Т. Ю., Барышников Н. П. и многие другие авторы уделяли серьезное внимание данному направлению аудита. У каждого аудитора есть свои способы провести проверку быстро и качественно, с наименьшими трудозатратами. В экономической литературе приводится описание многих методик аудита оплаты труда. Они отличаются последовательностью выполнения некоторых аудиторских процедур, разным набором рабочих документов аудитора. При этом все авторы предупреждают о необходимости изменения данных методик в соответствии с масштабом деятельности или отраслевыми особенностями.

Строительная деятельность имеет значительную отраслевую специфику в части организации производства и ведения бухгалтерского учета [1, с. 25]. Применяемые в строительных организациях системы оплаты труда могут существенно различаться по категориям персонала, что требует существенной модификации традиционных подходов к проведению проверок.

В ходе проведенного исследования было установлено, что порядок расчета и учет оплаты труда персонала строительной организации во многом зависят от характера и условий их работы, принципа финансирования конечного результата их деятельности. При этом можно выделить четыре категории работников, расчет оплаты труда которых отличается друг от друга: административно-управленческий персонал, персонал, осуществляющий строительно-монтажные и отделочные работы, персонал, занятый во вспомогательном производстве, обслуживающий персонал. Причем у данных категорий различается и процедура документального оформления трудовых отношений.

Аудитору для получения достоверной информации целесообразнее осуществлять процедуру проверки оплаты труда каждой из этих категорий отдельно.

В то же время анализ результатов аудиторских проверок строительных организаций показал, что наибольшим искажениям подвергается все же расчет оплаты труда персонала, осуществляющего строительно-монтажные и отделочные работы. При проверке порядка соблюдения трудового законодательства у данной же категории работников чаще всего выявляются нарушения режима работы и отдыха, трудового распорядка, порядка документального оформления трудовых отношений (наиболее часто для временно принятых сотрудников и иностранных граждан).

В процессе проведенного исследования были проанализированы причины возникновения ошибок, выявлены факторы, оказывающие влияние на наличие искажений при расчете, учете и отражении в отчетности оплаты труда. Каждый фактор свидетельствует

о наличии условий для появления определенных нарушений. Наиболее значимыми факторами (с указанием вероятных нарушений), по мнению авторов, являются следующие:

- высокий процент отчислений и налогов и, как следствие, возникновение всевозможных умышленных ошибок по занижению суммы оплаты труда (неверный расчет сверхурочных часов, за работу в выходные дни, невыплата надбавок и доплат, выдача части заработной платы неофициально («черная» заработная плата);

- изменения законодательства могут привести к появлению краткосрочных нарушений (искажений) из-за неумышленного (или, наоборот, умышленного) несоблюдения новых требований;

- нехватка собственного капитала и высокие ставки кредитования строительной деятельности, из-за чего занижается сумма взятого кредита и в целях экономии сокращаются или перераспределяются суммы выплаты заработной платы работников;

- значительная стоимость работ, для снижения которой допускаются преднамеренные ошибки в расчетах с персоналом по оплате труда;

- заниженная (завышенная) сметная стоимость работ, для исполнения которой подрядчик стремится либо искусственно сократить, либо завысить сумму оплаты труда;

- жесткие сроки выполнения работ либо наличие премиальных сумм за досрочное их выполнение могут сопровождаться существенными нарушениями трудового законодательства;

- большое количество строительных объектов, из-за чего могут возникать ошибки при отнесении начисленных сумм оплаты труда на конкретный объект;

- длительность производственного цикла, из-за чего могут возникать ошибки при отнесении начисленных сумм оплаты труда на другие отчетные периоды;

- высокая текучесть кадров, в результате чего:

- а) прием на работу сотрудников может осуществляться с нарушением установленных требований (отсутствием разрешительных документов, трудовых договоров и т. п.);

- б) оплата труда может производиться не в полном объеме;

- в) может происходить незаконное присвоение депонированной заработной платы;

- г) может производиться незаконное начисление и выплата заработной платы реально отсутствующим работникам и т. п.;

- использование труда иностранных граждан, где часто встречаются нарушения при приеме на работу (отсутствие разрешительных документов, трудовых договоров и т. п.); несоблюдение трудового распорядка и охраны труда; умышленные ошибки при начислении и выплате оплаты труда; незаконное присвоение депонированной заработной платы и другие нарушения;

- отсутствие контроля за начислением и выплатой заработной платы (например, когда и табелирование и выплата производится одним работником (мастером, прорабом), либо существует взаимозависимость таких людей (родственники) и т. п.);

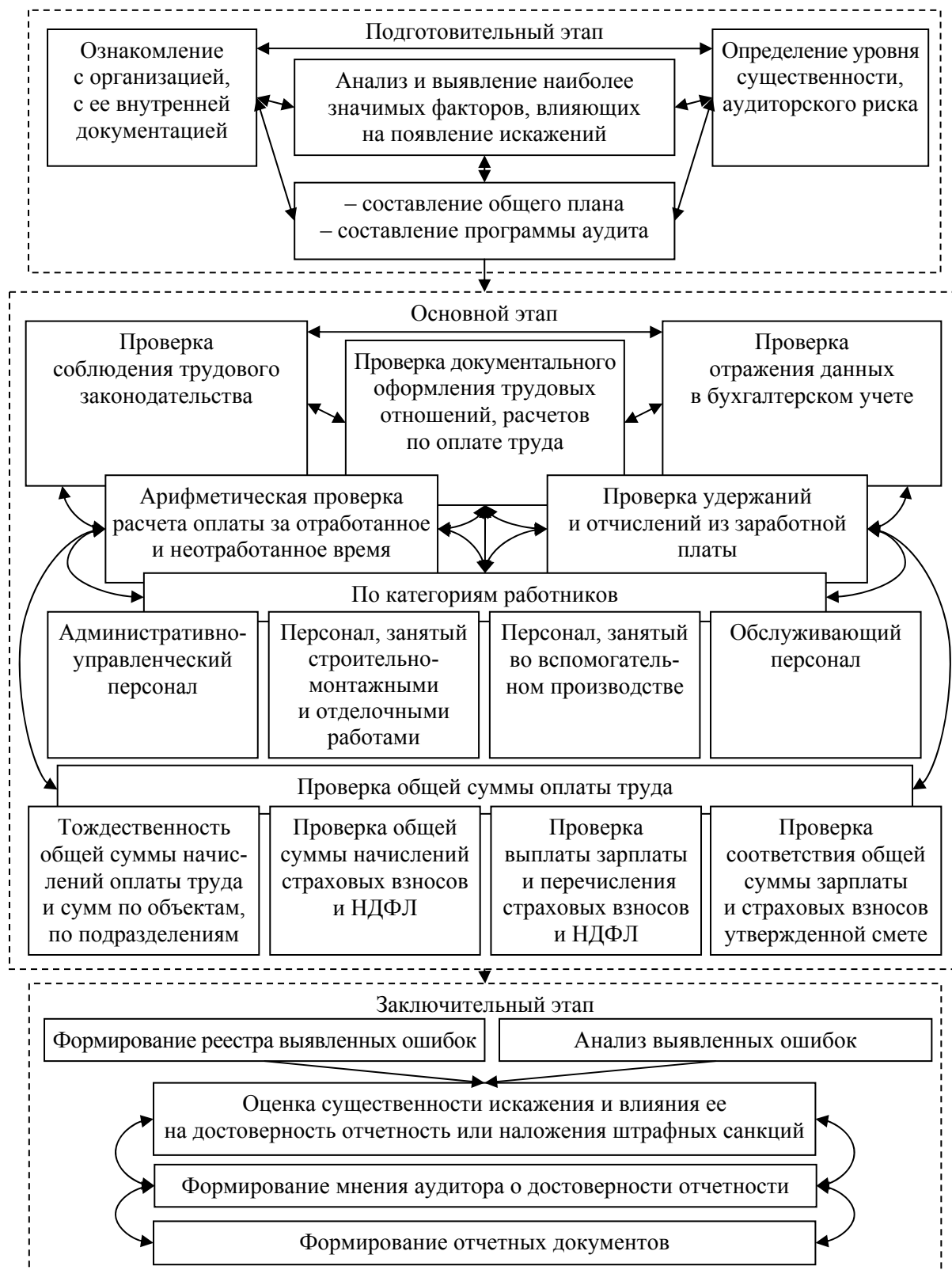
- нарушение трудового распорядка (например, несовершеннолетний работник работает более установленного законодательством времени; сотрудники работают в будние дни с меньшей производительностью, чтобы выйти в выходной день и получить заработную плату в двойном размере за отработанное время; либо, наоборот, работа в выходной день или сверхурочно оплачивается с нарушениями трудового законодательства и т. д.);

- отсутствие организованного надлежащим образом документооборота и периодических встречных взаимопроверок между разными участками в бухгалтерии приводит к значительным ошибкам и искажениям оформления документов;

- частая смена руководителей подразделений может являться признаком наличия нарушений в области оформления документов, начислений и выплат заработной платы;

- наличие внутренних и внешних совмещений должностей, профессий может служить причиной нарушений в области оплаты труда и т. д.

Проведенное исследование выявленных особенностей оплаты труда строительных организаций и факторов, влияющих на возникновение нарушений, позволило авторам скорректировать методику аудита оплаты труда для строительных организаций (см. рисунок).



Методика аудита оплаты труда строительной организации

При проведении аудита оплаты труда строительной организации целесообразно использовать классический порядок проверки в три этапа: подготовительный (Скобара В. В. называет его ознакомительным), основной и заключительный. Дополнительно на данном этапе при изучении особенностей деятельности организации следует обратить внимание на наличие и характер влияния перечисленных выше факторов, проверить наличие признаков нарушений и искажений при организации трудовой деятельности, начислении и выплате оплаты труда, страховых взносов во внебюджетные фонды и НДФЛ и усилить проверку на данных направлениях при планировании аудита.

Непосредственную проверку рекомендуется проводить по пяти основным направлениям:

- проверка соблюдения трудового законодательства;
- проверка документального оформления трудовых отношений;
- арифметическая проверка расчета оплаты труда за отработанное и неотработанное время;
- проверка удержаний и отчислений из заработной платы;
- проверка отражения данных в бухгалтерском учете.

Аудит на каждом направлении в свою очередь следует проводить по выявленным на предварительном этапе категориям работников. Для сокращения времени на проведение проверки эти процедуры могут осуществляться параллельно разными аудиторами, но при полном взаимодействии между ними.

При проверке соблюдения трудового законодательства следует обратить внимание на условия работы сотрудников. Например, следует отдельно проверять работников, устроенных на постоянной основе, по срочным трудовым договорам, работников, которые обязаны иметь определенные разрешающие документы для работы, которые работают на льготной основе, а также инвалидов, иностранных граждан, работающих по вахтовому методу и т. д.

При отсутствии перечисленных выше факторов документация по оформлению трудовых отношений работников проверяется выборочно, однако, в присутствии, например, иностранных граждан в штате организации, их документы проверяются сплошным образом, даже если их количество существенно. Особое внимание следует уделить проверке миграционных документов, регистрации и разрешения на работу, а у строительной организации – наличию разрешения на использование труда иностранных граждан.

Арифметическая проверка расчета оплаты платы за отработанное и неотработанное время работников производится выборочно, по каждой категории работников отдельно. Каждую категорию работников, в свою очередь, можно разделить на подгруппы в зависимости от способа расчета заработной платы работника, например, на сельщиков, повременщиков, совместителей, работающих по договорам подряда и т. д. При этом целесообразно заранее проанализировать динамику начисления оплаты труда за предыдущие аналогичные отчетные периоды, выплачиваемых премий и компенсаций.

Для проведения данного аудита следует предварительно (на подготовительном этапе) изучить общие документы по организации системы оплаты труда в аудируемой организации (штатное расписание, коллективный договор, положение об оплате труда, об использовании КТУ, о премировании и т. д.).

При наличии перечисленных выше факторов следует предварительно сопоставить объем выполненных на объекте работ, производительность труда и количество работников по документам. Выявленное несоответствие является верным признаком наличия нарушений при начислении оплаты труда или соблюдения трудового законодательства (особенно у персонала, занятого строительно-монтажными и отделочными работами).

Проверка удержаний и отчислений из заработной платы. При проведении данного аудита следует обратить внимание на временных работников, совместителей (есть

вероятность неточного расчета НДФЛ, пособий по временной нетрудоспособности), наличие исполнительных листов, заявлений граждан и т. п. При проверке НДФЛ следует обратить внимание на документальное оформление права на предоставленный вычет.

Проверка отражения данных в бухгалтерском учете. Особое внимание здесь следует уделить организации пообъектного учета, разнесению расходов по оплате труда по объектам, подразделениям и отчетным периодам; на работников, работающих на нескольких объектах в течение отчетного периода. При проверке целесообразно сопоставить даты проведения операций и даты, отраженные в программе (в бухгалтерских документах), оценить полноту отражения совершенных операций. При ведении на предприятии аналитического учета пообъектно, следует обратить внимание, как происходит сама процедура начисления и как закрываются субсчета при сдаче объекта.

Проверка общего фонда оплаты труда. Здесь важны четыре направления проверки:

- проверка тождественности общей суммы начислений аналогичным начислениям по всем имеющимся объектам и подразделениям, при этом желательно проконтролировать суммы по штатным и внештатным сотрудникам организации в сравнении с данными кадрового учета с целью выявления начислений несуществующим работникам либо нарушений трудового распорядка (работа в нескольких подразделениях с общим количеством часов не должна превышать установленной нормы);

- проверка общей суммы начислений страховых взносов и НДФЛ;

- проверка выплаты зарплаты и перечисления страховых взносов и НДФЛ, при этом особое внимание следует обратить на порядок выплат депонированной заработной платы, сроки перечисления страховых взносов и НДФЛ (целесообразно сопоставить даты выплаты заработной платы, платежных поручений и выписок с банковских счетов);

- проверка соответствия общей суммы выплаченной зарплаты и страховых взносов утвержденной смете по объекту строительства. Одной из специфических особенностей строительной деятельности является наличие сметных расчетов при формировании договорной стоимости строительства объекта. Аудитор должен проконтролировать соответствие данных сумм с целью выявления незаконного превышения сметы, не подтвержденное документами, утвержденными заказчиками, либо незаконного списания «сэкономленных» сумм на объекты другого строительства.

На заключительном этапе аудита оплаты труда рекомендуется действовать классическим способом, рекомендуемым многими авторами: составить реестр выявленных ошибок и нарушений, провести их анализ, оценить существенность выявленных искажений и их влияние на достоверность отчетности или вероятность наложения штрафных санкций, формирование мнения аудитора о достоверности отчетности, подготовить отчетные документы и сдать документы в архив аудиторской организации. В результате аудита формируется пакет рабочих документов, составляется аудиторский отчет (итоговая информация) и аудиторское заключение. Отчетные документы должны содержать указания на положения нормативных актов, которые были нарушены, рекомендации по устранению данных ошибок. При наличии особого задания могут быть также приведены рекомендации по совершенствованию существующего учета.

Предложенная методика позволит провести аудит оплаты труда строительной организации быстро, качественно, эффективно, с учетом отраслевых особенностей строительных организаций.

Библиографическая ссылка

1. Отраслевой аудит : учеб. пособие / Г. И. Золотарева, И. В. Федоренко, Г. В. Денисенко, Ю. С. Турова ; Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. – Красноярск, 2012.

© Золотарева Г. И., Волохова У. А., 2013

Г. И. Золотарева, Л. В. Мельчакова
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ТРУДА ИНОСТРАННЫХ РАБОЧИХ

Рассмотрены проблемы организации, учета и контроля трудовой деятельности иностранных работников в России.

Ключевые слова: оплата труда, учет оплаты труда, иностранные работники.

Иностранная рабочая сила прибывает в Российскую Федерацию из более чем 100 государств, однако главными ее экспортерами выступают страны СНГ (прежде всего Таджикистан, Узбекистан, Украина, Казахстан, Киргизия, Республика Молдова), Испания, Германия, Китай, Турция, Финляндия и др. (табл. 1).

Таблица 1

Миграционные потоки Российской Федерации

Гражданство	Количество иностранных граждан, находящихся на территории России ¹		
	всего	из них мужчин	из них женщин
Азербайджан	591849	394254	197595
Армения	377757	236400	141357
Казахстан	537992	302306	235686
Киргизия	540406	324159	216247
Республика Молдова	527360	352608	174752
Узбекистан	2294397	1875319	419078
Украина	1334653	839455	495198
Таджикистан	1019696	841531	178165
Германия	302362	161575	140787
Испания	537992	302306	235686
Китай	187310	121984	65326
Соединенное Королевство	161612	81771	79841
Соединенные Штаты	197691	98626	99065
Турция	114338	99786	14552
Финляндия	124984	65240	59744

Увеличение притока рабочей силы в Россию в последнее время связано с рядом факторов:

- наличием определенного дисбаланса в ее распределении по отдельным регионам и отраслям народного хозяйства;
- нехваткой собственной рабочей силы как следствие демографических провалов;
- определенными официальными политическими решениями, призванными решить эту проблему.

¹ Статистические данные Федеральной миграционной службы России по состоянию на 31.01.2013 г. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.fms.gov.ru/about/statistics/foreign/details/54891/>.

Дополнительным фактором усиления миграционных потоков является расширение возможности свободного перемещения рабочей силы через государственные границы, увеличение квот на выдачу иностранным гражданам приглашений и разрешений на работу.

Опыт стран, проводящих активную миграционную политику, показывает, что миграционные процессы ускоряют социально-экономическое развитие и обеспечивают рост благосостояния населения [1].

Российские власти используют все имеющиеся возможности для регулирования внутренней и внешней миграции населения с учетом существующей потребности народного хозяйства в различных регионах: вводят разнообразные доплаты, устанавливают квоты на привлечение иностранной рабочей силы, выдают разрешения на работу, вводят льготные режимы оформления и получение въездных документов и т. п., но в то же время осуществляют жесткий контроль за передвижением иностранных рабочих по территории РФ, соблюдением работодателями, использующими труд иностранных рабочих, трудового законодательства и др.

Организации, использующие в своей деятельности труд иностранных работников, обязаны ежегодно подавать заявки установленной формы о необходимом ему количестве трудовых иммигрантов.

Правительство Российской Федерации ежегодно определяет потребность в привлечении иностранных работников, в том числе по приоритетным профессионально-квалификационным группам, с учетом политической, экономической, социальной и демографической ситуации, а также в целях оценки эффективности использования иностранной рабочей силы [3, ст. 18.1]. Министерством труда и социальной защиты РФ на основании общей потребности в привлечении в Российскую Федерацию иностранных работников, устанавливаются квоты для каждого субъекта федерации [2].

Квоты могут устанавливаться в зависимости от профессии, специальности, квалификации иностранных граждан, страны их происхождения, а также в зависимости от иных экономических и (или) социальных критериев с учетом региональных особенностей рынка труда. Квоты не распространяются на иностранных граждан – квалифицированных специалистов, трудоустраивающихся по имеющейся у них профессии (специальности) в соответствии с перечнем профессий (специальностей, должностей), утвержденным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативному правовому регулированию занятости населения, по согласованию с федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативному правовому регулированию в сфере социально-экономического развития и торговли [3, ст. 18.1].

Такая потребность на 2013 г. была определена в количестве 1,746 тыс. человек [2]. В то же время по самым приблизительным экспертным оценкам в России проживают и нелегально трудятся еще столько же иностранных граждан и лиц без гражданства.

Основные сферы деятельности иностранных граждан в России – строительство (36,3 %), оптовая и розничная торговля, ремонт автотранспортных средств, мотоциклов, бытовых изделий и предметов личного пользования (16,6 %), обрабатывающие производства (13,5 %), сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство (9,1 %)¹.

Основным вектором межрегиональных внутренних миграций остается движение с Востока в Центр и Московский регион, что усиливает дисбаланс в распределении населения по территории Российской Федерации [1].

¹ Численность иностранных граждан, осуществлявших трудовую деятельность в России, по видам экономической деятельности: статистические данные Федеральной службы государственной статистики по состоянию на 31.01.2011 г. [Электронный ресурс]. URL: http://www.gks.ru/bgd/regl/b11_36/IssWWW.exe/Stg/d1/05-17.htm.

Значительная часть иностранных граждан находится в г. Москва (21 %), в Центральном федеральном округе (41 %), в Северо-Западном федеральном округе (12 %), в Уральском федеральном округе (13 %), Сибирском федеральном округе (11 %)¹.

В целях содействия привлечению иностранной рабочей силы в конкретные российские регионы и отрасли народного хозяйства для восполнения существующего дефицита трудовых ресурсов были внесены изменения и дополнения в российское законодательство, стимулирующие миграцию иностранцев в Россию.

В то же время существующее миграционное законодательство Российской Федерации ориентировано на привлечение временных иностранных работников, однако оно во многом не совершенно, так как не содержит мер, способствующих переезду на постоянное место жительства, адаптации и интеграции мигрантов [1].

Достаточно много вопросов, связанных с трудоустройством, оплатой труда, учетом, медицинским обеспечением и государственным страхованием иностранных рабочих, остается на сегодняшний день неурегулированными. Особенно много проблем возникает при приеме на работу и документальном оформлении трудовых договоров, начислении оплаты труда, налога на доходы физических лиц, страховых взносов во внебюджетные фонды на уровне конкретных экономических субъектов. Регулирующими органами не разработаны официальные методические указания по отражению таких операций, и в специальной литературе не представлены комплексные исследования по обозначенной тематике.

При этом штрафы за неправомерное привлечение иностранной рабочей силы строго определены и активно применяются в качестве наказания (табл. 2).

Таблица 2

**Ответственность за незаконное привлечение к трудовой деятельности
в Российской Федерации иностранного гражданина или лица без гражданства**

Административное правонарушение ст. 18.15 КоАП РФ	Административная ответственность		
	гражданина	должностного лица	юридического лица
Привлечение к трудовой деятельности в РФ иностранного гражданина или лица без гражданства при отсутствии у этого иностранного гражданина или лица без гражданства разрешения на работу либо патента (ч. 1)	Штраф в размере от 2 000 до 5 000 руб.	Штраф в размере от 25 000 до 50 000 руб.	Штраф в размере от 250 000 до 800 000 руб. либо приостановление деятельности на срок до 90 суток
Привлечение к трудовой деятельности в РФ иностранного гражданина или лица без гражданства без получения в установленном порядке разрешения на привлечение и использование иностранных работников (ч. 2)	Штраф в размере от 2 000 до 5 000 руб.	Штраф в размере от 25 000 до 50 000 руб.	Штраф в размере от 250 000 до 800 000 руб. либо приостановление деятельности на срок до 90 суток
Неуведомление территориального органа федерального органа исполнительной власти, уполномоченного на осуществление функций по контролю и надзору в сфере миграции, органа исполнительной власти ведающего вопросами занятости населения в соответствующем субъекте РФ, или налогового органа о привлечении к трудовой деятельности в РФ иностранного гражданина или лица без гражданства (ч. 3)	Штраф в размере от 2 000 до 5 000 руб.	Штраф в размере от 25 000 до 50 000 руб.	Штраф в размере от 400 000 до 800 000 руб. либо приостановление деятельности на срок до 90 суток

¹ Численность иностранных граждан, осуществлявших деятельность в субъектах Российской Федерации, по видам экономической деятельности: статистические данные Федеральной службы государственной статистики по состоянию на 31.01.2011 г. [Электронный ресурс]. URL: http://www.gks.ru/bgd/regl/b11_36/IssWWW.exe/Stg/d1/05-17.htm.

В связи с этим у работодателей возникает достаточно много проблем с оформлением трудовых отношений с иностранными работниками, контролем за осуществлением их трудовой деятельности, выплатой им заработной платы, формированием различных видов статистической отчетности и т. п.

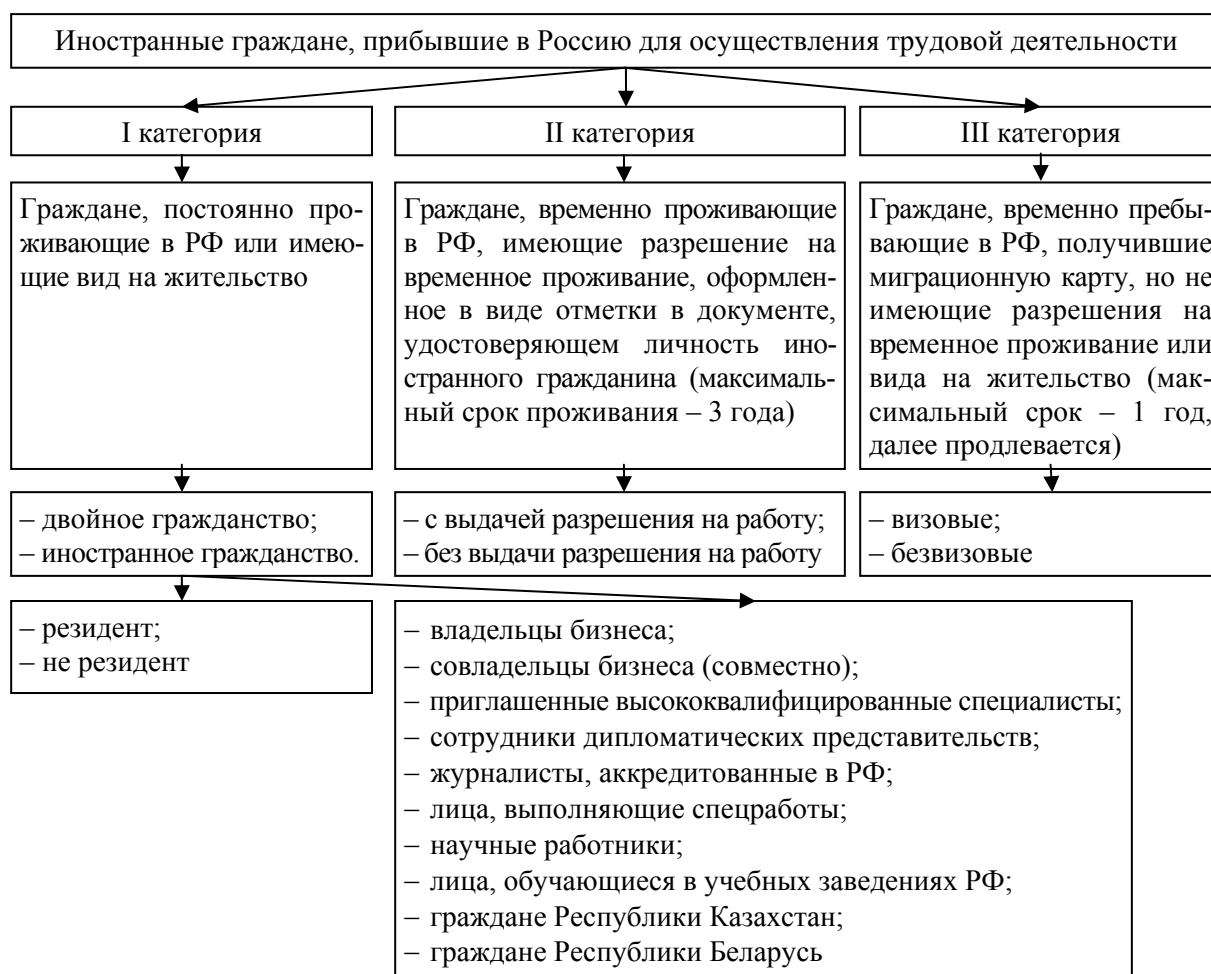
Проблема 1. Оформление трудовых отношений. Существуют некоторые различия при привлечении к трудовой деятельности иностранных граждан или лиц без гражданства в зависимости от определенных условий въезда их в страну и сроков их пребывания на территории Российской Федерации. Одним требуется оформить специальное разрешение на работу либо патент, другие должны предоставлять расширенный пакет документов, включая данное разрешение, третьим такое разрешение вообще не требуется.

В процессе проведенного исследования условий привлечения и документального оформления трудовых отношений иностранных граждан, привлекаемых к работе на территории РФ, было выделено три основных категории:

а) постоянно проживающие в РФ граждане, имеющие вид на жительство (I категория иностранных граждан);

б) временно проживающие в РФ граждане, имеющие разрешение на временное проживание, оформленное в виде отметки в документе, удостоверяющем личность иностранного гражданина (II категория иностранных граждан);

в) временно пребывающие в РФ граждане, получившие миграционную карту, но не имеющие разрешения на временное проживание или вида на жительство (III категория иностранных граждан).



Классификация иностранных граждан

Каждая из этих категорий в зависимости от условий их привлечения, особенности документального оформления трудовых отношений может еще подразделяться на определенные разновидности (см. рисунок).

Проблема 2. Оплата труда. Аналогичные различия существуют и в вопросах, связанных с оплатой труда иностранных рабочих, начислением страховых взносов во внебюджетные фонды, начислением НДФЛ, в том числе в вопросах исключения двойного налогообложения доходов иностранных граждан. При этом данные различия сформулированы в разных официальных документах, по разным поводам.

В зависимости от статуса иностранного работника, наличия вида на жительство, разрешения на временное проживание, разрешения на привлечение и использование иностранных работников, потребности организации в иностранной рабочей силе, отраженной в специальной заявке-уведомлении могут меняться требования по минимальному уровню оплаты труда, ставкам налога на доходы физического лица, размеру уплачиваемых страховых взносов.

Например, доходы иностранца, являющегося налоговым резидентом Российской Федерации (физические лица, имеющие постоянное местожительство в РФ, включая иностранцев и лиц без гражданства, проживающих на ее территории не менее 183 дней в году (в течение одного или нескольких периодов)) облагаются НДФЛ по ставке 13 %, при этом работник имеет право на налоговые вычеты; доходы иностранца, не являющегося налоговым резидентом Российской Федерации (юридические, физические лица, действующие в одном государстве, но постоянно зарегистрированные и проживающие в другом), облагаются НДФЛ по ставке 30 %, а налоговые вычеты работнику не положены.

Чтобы иностранный гражданин мог воспользоваться правом на применение ставки по НДФЛ – 13 %, он должен подтвердить свой статус налогового резидента (например, предоставив доказательства, что он уже являлся налоговым резидентом; имеет трудовой договор с организацией, осуществляющей деятельность на территории России, на срок более 183 дней; имеет разрешение на работу; имеет вид на жительство и т. п.): бухгалтер организации-работодателя должен оформить соответствующее заявление в налоговые органы (Налоговый кодекс РФ, ст. 231). При этом бухгалтер работодателя должен контролировать суммы, получаемые в качестве оплаты труда иностранным гражданином, чтобы они соответствовали суммам, указанным в заявке установленной формы о необходимом ему количестве трудовых иммигрантов. Кроме того, при досрочном отъезде налогового резидента (до истечения 183 дней) из страны, бухгалтер работодателя обязан пересчитать сумму НДФЛ, применив ставку 30 %.

В процессе изучения данной проблемы, условий привлечения и документального оформления трудовых отношений иностранных граждан, привлекаемых к работе на территории РФ, было установлено, что выделенные три основных категории иностранных работников имеют различия не только при оформлении трудовых отношений, но и по оплате труда.

Проблема 3. Особенности осуществления трудовой деятельности. В процессе осуществления трудовой деятельности иностранному гражданину может потребоваться переехать в другую местность для выполнения своих трудовых обязанностей (командировка). При этом существуют некоторые разногласия нормативных актов в разъяснении возможности осуществления этой потребности (например, при отсутствии у иностранного гражданина разрешения на работу на той территории, куда его направили в командировку).

В процессе проведенного исследования было установлено, что иностранные граждане, отнесенные в соответствии с предложенной классификацией к I и II категории, вправе осуществлять трудовую деятельность без получения специального разрешения [3, п. 5 ст. 13], однако, временно проживающий в Российской Федерации иностранный гражданин не вправе осуществлять трудовую деятельность вне пределов того субъекта Российской Федерации, на территории которого ему разрешено временное

проживание. Но при этом данный гражданин может быть направлен в служебную командировку вне территории проживания, общая продолжительность которой не может превышать 10 календарных дней в течение периода действия разрешения на работу при направлении в служебную командировку; либо 60 календарных дней, если постоянная работа осуществляется работником в пути или носит разъездной характер и это определено его трудовым договором [5, п. 2 ст. 13].

Кроме того, иностранные граждане, отнесенные в соответствии с предложенной классификацией к II категории, вправе осуществлять трудовую деятельность вне пределов субъекта Российской Федерации, на территории которого им разрешено временное проживание, в случае выполнения ими работ по профессиям и должностям, перечисленным в перечне (185 профессий и должностей), утвержденном Минздравсоцразвития РФ. Данный перечень является закрытым. При этом общая продолжительность такой командировки не может превышать 40 календарных дней в течение 12 календарных месяцев; либо 90 календарных дней, если постоянная работа осуществляется работником в пути или носит разъездной характер, и это определено его трудовым договором.

Для иностранных граждан, отнесенных в соответствии с предложенной классификацией к III категории, такой привилегией обладают высококвалифицированные специалисты – они вправе осуществлять трудовую деятельность вне пределов субъекта Российской Федерации, на территории которого им выдано разрешение на работу (разрешено временное проживание), при этом командировка не может превышать 30 календарных дней ежегодно, но если постоянная работа осуществляется работником в пути или носит разъездной характер, и это определено его трудовым договором, сроки пребывания вне территории проживания не ограничиваются.

Существуют и другие проблемы, связанные с использованием иностранной рабочей силы. Основным способом их решения является организация дополнительного контроля за документальным оформлением трудовых отношений, учетом труда иностранных работников путем использования специально созданных контрольных регистров. Это позволит обеспечить необходимый уровень точности действий и избежать возможных штрафных санкций.

Библиографические ссылки

1. Концепция государственной миграционной политики Российской Федерации на период до 2025 года [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/>.
2. Об определении потребности в привлечении в Российскую Федерацию иностранных работников и утверждении соответствующих квот на 2013 год : пост. Правительства Российской Федерации от 3.11.2012 г. № 1137 [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/>.
3. О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации : федер. закон от 25.07.2002 № 115-ФЗ [Электронный ресурс] : с изм. от 03.12.2012 № 244-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru/>.
4. О формах и порядке уведомления федеральной миграционной службы об осуществлении иностранными гражданами трудовой деятельности на территории Российской Федерации [Электронный ресурс] : приказ ФМС РФ от 28.06.2010 № 147. URL: <http://www.consultant.ru/>.
5. Об установлении случаев осуществления трудовой деятельности иностранным гражданином или лицом без гражданства, временно пребывающими (проживающими) в российской федерации, вне пределов субъекта Российской Федерации, на территории которого им выдано разрешение на работу (разрешено временное проживание) : приказ Минздравсоцразвития РФ от 28.07.2010 № 564н [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/>.

Г. И. Золотарева, Е. А. Трегубов
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

РАСЧЕТ ПОКАЗАТЕЛЕЙ РЕАЛИЗОВАННОЙ И НЕРЕАЛИЗОВАННОЙ ПРИБЫЛИ ПРИ СОСТАВЛЕНИИ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Предлагается методика расчета показателей реализованной и нереализованной прибыли при составлении консолидированной отчетности организаций.

Ключевые слова: консолидированная финансовая отчетность, внутригрупповые операции, реализованная прибыль, нереализованная прибыль.

Консолидированная финансовая отчетность – это финансовая отчетность группы, в которой активы, обязательства, капитал, доход, расходы и потоки денежных средств материнского предприятия и его дочерних предприятий представлены как активы, обязательства, капитал, доход, расходы и потоки денежных средств единого субъекта экономической деятельности [1].

Исходя из представления группы взаимосвязанных предприятий как единого субъекта экономической деятельности, прибылью такого субъекта может признаваться лишь прибыль, полученная от реализации товаров, работ, услуг предприятиями группы за пределами группы. Прибыль, полученная предприятиями группы от операций внутри группы (внутригрупповых операций, ВГО) и не реализованная за пределы группы, признается нереализованной.

Поскольку нереализованная прибыль (НРП), как правило, содержится в активах предприятия-покупателя (в составе запасов, прочих внеоборотных активах), то для целей составления консолидированной финансовой отчетности необходимо провести корректировку соответствующих показателей строк сводного бухгалтерского баланса на сумму НРП, содержащейся в данных активах.

При выбытии актива (например, в составе себестоимости реализованного товара, работы, услуги или в составе прочей реализации) и признании прибыли реализованной, необходимо скорректировать показатель «Себестоимость» (в сторону уменьшения), либо показатель «Прочие доходы» (в сторону увеличения) сводного отчета о финансовых результатах, тем самым увеличив финансовый результат, полученный группой в отчетном периоде.

Несомненно, в случае, если предприятие реализовало внутри группы товар, работу или услугу с убытком, то такой убыток также признается реализованным, либо нереализованным и имеет обратное влияние на финансовый результат группы, т. е. уменьшает его (рис. 1).

Расчет показателей РП и НРП достаточно трудоемок.

Многие авторы, исходя из анализа трудозатрат на точный расчет показателей, рекомендуют применять простейший метод. Он заключается в предположении, что все активы, закупленные внутри группы, не реализованы (или, наоборот, реализованы). В этом случае вся прибыль от внутригрупповых операций подлежит исключению (или не подлежит исключению). Данный подход можно применять, если:

- возможная погрешность несущественна;
- применение иного способа определения нереализованной прибыли затруднено [2; 3].

Другой метод, который применяется на производственных предприятиях, которые существенную долю сырья, материалов, а также услуг закупают внутри группы, заключается в последовательном расчете нереализованной прибыли в активах. Он базируется на предположении, что поскольку нереализованная прибыль составляет часть стоимости актива, то эта прибыль «переходит» от одних активов к другим при операциях внутреннего перемещения активов в компании (например, по цепочке «материалы – незавершенное производство – готовая продукция – товары отгруженные» [2].

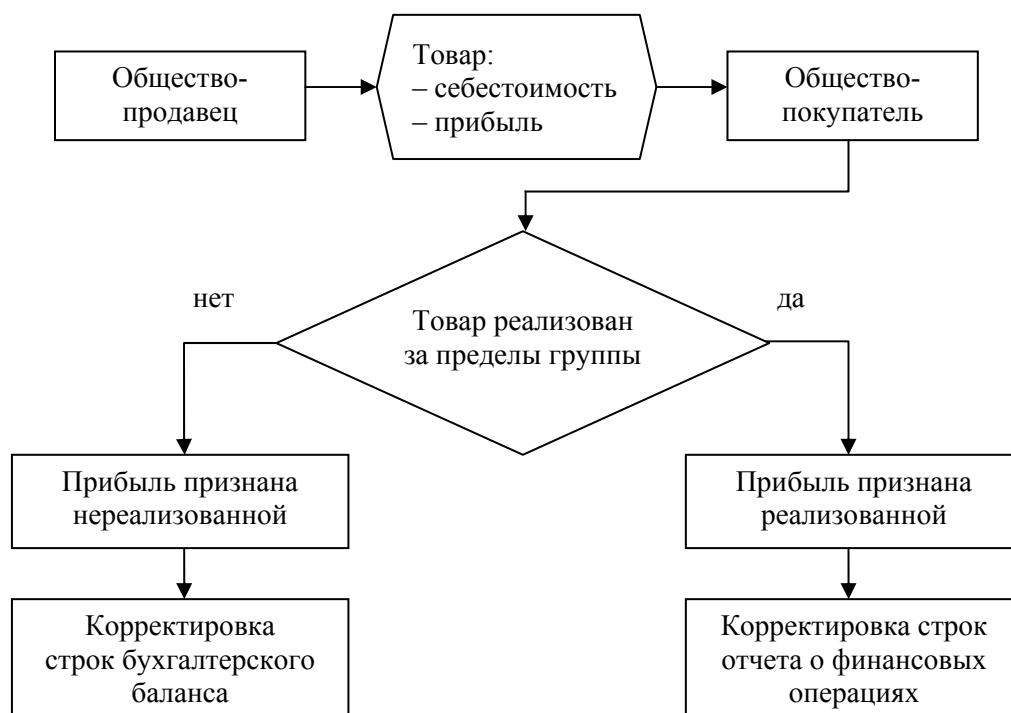


Рис. 1. Порядок признания прибыли реализованной или нереализованной

Еще один из способов расчета показателя нереализованной прибыли, предложенный в авторской методике [4], заключается в построении и решении системы уравнений, моделирующей процесс распространения нереализованной прибыли в группе компаний. По каждому счету учета каждого предприятия, входящего в группу консолидации, составляется линейное уравнение, отражающее баланс нереализованной прибыли по данному счету. Балансовые уравнения нереализованной прибыли по всем счетам активов всех предприятий, входящих в группу консолидации, образуют систему линейных уравнений. Данная система преобразуется в матричную структуру и решается с использованием методов линейной алгебры при помощи специальных программных средств.

В публикациях авторы, как правило, рассматривают первые два метода:

- 1) метод 100%-го признания прибыли реализованной;
- 2) метод расчета НРП по производственной цепочке (по цепочке движения активов).

Причем единогласно признается, что второй метод значительно более трудоемкий, чем первый, однако, применение первого метода возможно лишь в условиях массового производства, когда объем запасов, содержащих НРП, невелик. В условиях, когда объем запасов значителен, как и доля НРП в них, а цикл выбытия запасов длительный, более предпочтителен второй вариант расчета показателя, поскольку объемы НРП и признаваемой РП составляют существенные величины.

Признавая тот или иной метод авторы, как правило, не раскрывают методику расчета показателей РП и НРП, и, если со 100%-м признанием реализованной прибыли все более или менее понятно, то с методикой «движения актива по производственной цепочке» возникают трудности. Таким образом, раскрытие методики расчета показателей РП и НРП по методу «движения актива» является актуальным.

Методика расчета показателей РП и НРП строится цикле прохождения товаров, работ, услуг по производственной цепочке «сырье и материалы – незавершенное производство – готовая продукция – реализация за пределы группы». Переход товара с этапа «сырье и материалы» на этап «незавершенное производство», а также с этапа «незавершенное производство» на этап «готовая продукция» – являются внутригрупповыми операциями (ВГО). Переход товара с этапа «готовая продукция» на этап «реализация за пределы группы» является внешней операцией.

Внутригрупповые операции между дочерними обществами (ДО), а также между головной организацией и ДО, условно можно разделить на следующие группы (рис. 2):

1. Приобретение товарно-материальных ценностей:
 - приобретение товаров с коротким технологическим циклом;
 - приобретение специальной аппаратуры (приборов и т. д.) с длительным технологическим циклом;
2. Выполнение работ:
 - выполнение работ по договорам НИОКР, учитываемых в составе работ контрагентов;
 - выполнение работ по договорам, учитываемых в составе специальных расходов (прочих прямых расходов).
3. Оказание услуг:
 - выполнение работ, оказание услуг, учитываемых в составе накладных расходов.
4. Приобретение внеоборотных активов и основных средств:
 - приобретение внеоборотных активов и основных средств и связанных с выполнением реконструкции основных средств или работ по капитальному строительству;
 - прочее приобретение внеоборотных активов и основных средств.

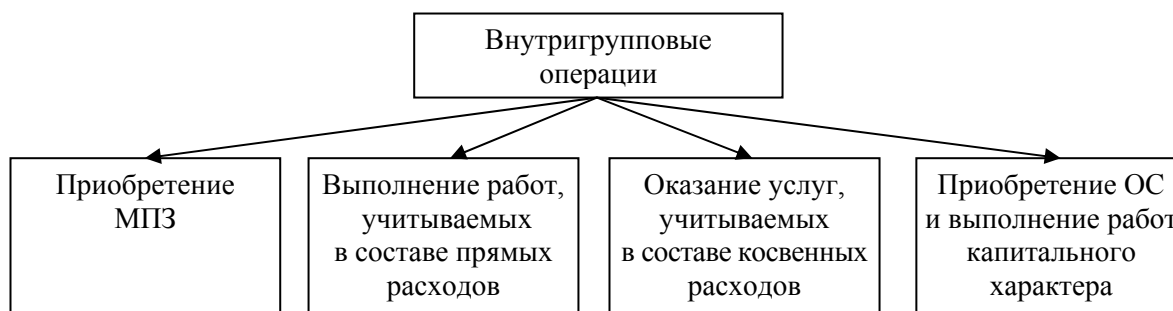


Рис. 2. Группы ВГО

Исходя из этапов прохождения товаров, работ или услуг производственной цепочки «сырье и материалы – НЗП – готовая продукция – реализация за пределы группы», а также принципов организации производственного процесса, предполагается рассматривать следующие этапы прохождения товаров, работ, услуг (по принадлежности):

- 1) учет приобретенных внутри группы товаров на центральных складах;
- 2) учет товаров в подразделениях;
- 3) учет товаров, приобретенных внутри группы и отправленных в переработку на давальческой основе третьей стороне;

4) учет товаров, приобретенных внутри группы и отправленных в ремонт, на доработку, испытания и т. д.;

5) учет товаров, приобретенных внутри группы и реализованных за пределы группы (чистая перепродажа);

6) учет товаров в составе незавершенного производства;

7) учет работ, принятых в составе работ контрагентов, либо в составе прочих прямых расходов;

8) учет товаров, принятых в составе накладных расходов (общепроизводственных, общехозяйственных);

9) учет внутригрупповых работ капитального характера;

10) учет приобретенных объектов ОС внутри группы.

Таким образом, исходя из представленного перечня ВГО, организации, составляющей консолидированную отчетность, необходимо сформировать регистры внутригрупповых операций (ВГО) (табл. 1).

Таблица 1

Регистры ВГО

№ п/п	Наименование регистра ВГО
1	Оборотная ведомость учета на центральных складах МПЗ, приобретенных у дочерних обществ
2	Оборотная ведомость учета МПЗ, приобретенных у дочерних обществ и переданных в переработку на давальческой основе
3	Оборотная ведомость учета МПЗ, приобретенных у дочерних обществ и отправленных на замену, ремонт, доработку, испытания
4	Ведомость учета МПЗ, приобретенных у дочерних обществ и реализованных на сторону
5	Оборотная ведомость учета в цеховых кладовых МПЗ, приобретенных у дочерних обществ
6	Оборотная ведомость учета работ контрагентов по договорам НИОКР, принятых у дочерних обществ
7	Оборотная ведомость учета специальных расходов, принятых у дочерних обществ
8	Ведомость учета работ и услуг, принятых у дочерних обществ и отнесенных на накладные расходы
9	Оборотная ведомость учета незавершенного производства
10	Ведомость учета реализации товаров, работ, услуг
11	Оборотная ведомость учета работ, принятых у дочерних обществ и связанных с реконструкцией основных средств
12	Оборотная ведомость внеоборотных активов и основных средств, приобретенных у дочерних обществ

В случае наличия внутригрупповых операций между дочерними обществами, такие регистры заполняются стороной, которая приобрела товар, работу, услугу (рис. 3).

Рассмотрим порядок заполнения регистров.

1. Оборотная ведомость учета на центральных складах МПЗ, приобретенных у дочерних обществ.

Регистр отражает остатки и движение на складах предприятия товарно-материальных ценностей, приобретенных у дочерних обществ, также в регистре отражается нереализованная прибыль (НРП), учтенная в этих активах.

Оборотная ведомость ведется по каждому наименованию МПЗ согласно карточкам складского учета на центральных складах.

Первичным документом прихода МПЗ на склад является приходный ордер, сформированный на основании товаросопроводительных документов поставщика (счет-фактура, товарная накладная и др.).

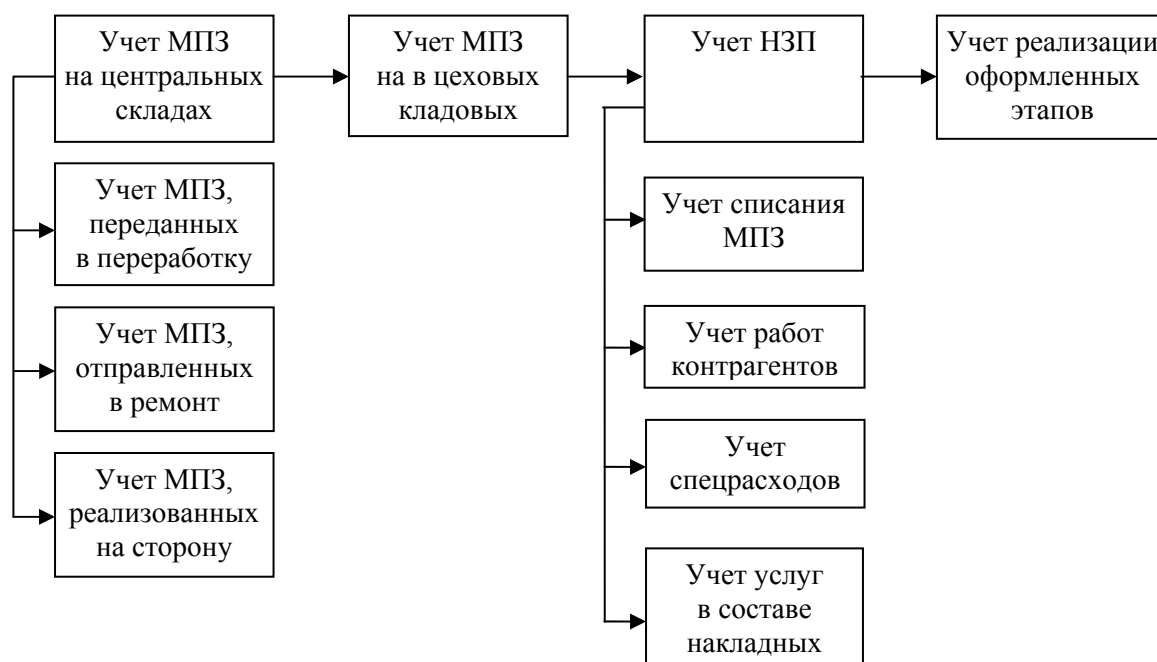


Рис. 3. Взаимосвязь регистров ВГО

Направления расхода МПЗ с центральных складов могут быть следующие:

- передача МПЗ в переработку на давальческой основе;
- возврат МПЗ поставщику в ремонт, на доработку, испытания, исследования;
- реализация МПЗ на сторону;
- выдача МПЗ в подразделение.

Остаток нереализованной прибыли по регистру принимается для корректировки строки «Запасы» сводного бухгалтерского баланса.

2. Учет МПЗ, приобретенных у дочерних обществ и переданных в переработку на давальческой основе.

Регистр отражает остатки и движение МПЗ, приобретенных у ДО и переданных в переработку на давальческой основе третьей стороне. Также в указанной ведомости отражается НРП, учтенная в этих активах.

Оборотная ведомость ведется по каждому наименованию МПЗ согласно учетным карточкам.

Первичным документом передачи МПЗ в переработку на давальческой основе является накладная на отпуск материалов на сторону.

Направления списания МПЗ в оборотной ведомости давальческого сырья:

- возврат на склад неиспользованных в давальческой переработке МПЗ;
- отнесение стоимости использованных МПЗ на давальческой основе в состав НЗП.

Остаток нереализованной прибыли по регистру принимается для корректировки строки «Запасы» сводного бухгалтерского баланса.

3. Учет МПЗ, приобретенных у ДО и отправленных на замену, ремонт, доработку, испытания.

В регистре отражаются остатки и движение МПЗ, отправленных на замену, ремонт, в доработку, испытания. Также в указанной ведомости отражается НРП, учтенная в этих активах.

Оборотная ведомость ведется по каждому наименованию МПЗ согласно учетным карточкам.

Первичным документом передачи МПЗ на замену, ремонт, в доработку является накладная на отпуск материалов на сторону.

Кредитовый оборот в рассматриваемой ведомости формируется при возврате на склад МПЗ из ремонта, с доработки, а также при замене МПЗ на годные.

Остаток нереализованной прибыли по регистру принимается для корректировки строки «Запасы» сводного бухгалтерского баланса.

4. Учет МПЗ, приобретенных у ДО и реализованных на сторону.

В регистре отражается реализация ранее приобретенных у ДО материальных ценностей за пределы группы, а также другим ДО из состава группы. Также в указанной ведомости отражается НРП, учтенная в этих активах.

Ведомость ведется по каждому наименованию МПЗ согласно счетам-фактурам, выставленным реализующей МПЗ стороной и покупателями указанных материальных ценностей.

При реализации МПЗ третьим сторонам за пределы группы – нереализованная прибыль признается реализованной. Данные переносятся в сводный отчет о финансовых операциях.

При реализации МПЗ другим ДО внутри группы – сумма накопленной нереализованной прибыли передается приобретающему материальные ценности ДО.

5. Учет в цеховых кладовых МПЗ, приобретенных у ДО.

В регистре отражаются остатки и движение в подразделениях предприятия товарно-материальных ценностей, приобретенных у ДО, а также объем НРП, учтенный в данных активах.

Оборотная ведомость ведется по каждому наименованию МПЗ согласно карточкам складского учета в цеховых кладовых.

Источники поступления МПЗ в подразделения могут быть следующие:

- поступление с центральных складов;
- поступление от ДО непосредственно в цеховые кладовые;

Направления расхода МПЗ из цеховых кладовых:

- списание в производство;
- возврат на склад.

Остаток нереализованной прибыли по регистру принимается для целей корректировки строки «Запасы» сводного бухгалтерского баланса.

6. Учет работ контрагентов по договорам НИОКР, принятых у ДО.

В регистре отражаются принятые к учету работы ДО, выполненные в рамках договоров НИОКР. Также в указанном регистре отражается НРП, учтенная в этих активах.

Первичным документом постановки выполненных работ на учет является надлежащим образом оформленный акт выполненных работ, а также выставленная ДО счет-фактура.

Первичным документом включения в состав реализации выполненных работ является расшифровка перечня контрагентов, включенных в реализацию этапа по теме.

Нереализованная прибыль ДО, соответствующая выполненным работам, не включенным в реализацию, принимается для целей корректировки строки «Запасы» сводного бухгалтерского баланса.

Прибыль ДО по работам, включенным в реализацию, признается реализованной и принимается для целей корректировки строки «Себестоимость» сводного отчета о финансовых результатах.

7. Учет прочих прямых расходов (специальных расходов), принятых у ДО.

В регистре отражаются принятые к учету работы ДО, учитываемые в качестве специальных расходов в составе незавершенного производства.

Первичным документом постановки работ на учет в качестве спецрасходов является надлежащим образом оформленный акт выполненных работ и выставленная ДО счет-фактура.

Первичным документом включения в состав реализации работ, учитываемых в качестве спецрасходов, является расшифровка спецрасходов к этапу работ.

Нереализованная прибыль ДО, соответствующая работам, не включенным в реализацию, принимается для целей корректировки строки «Запасы» сводного бухгалтерского баланса.

Прибыль ДО по работам, включенным в реализацию, признается реализованной и принимается для целей корректировки строки «Себестоимость» сводного отчета о финансовых результатах.

8. Учет услуг, принятых у ДО и отнесенных на накладные расходы.

В регистре отражаются принятые к учету работы и услуги ДО, отнесенные на накладные расходы. Также в регистре отражается прибыль ДО, учтенная в данных активах.

Поскольку накладные расходы распределяются в НЗП на все действующие в определенный период заказы (темы) и включаются в реализацию по фактическому проценту ОПР, ОХР, то вся прибыль ДО, учтенная в стоимости оказанных услуг, признается реализованной в момент принятия данных работ к учету.

Прибыль ДО, учтенная в регистре, принимается для целей корректировки строки «Себестоимость» сводного отчета о финансовых результатах.

9. Оборотная ведомость учета НЗП.

В регистре отражается накопление и списание затрат на заказах основного производства, а также прибыль ДО, учтенная в данных активах.

10. Учет реализации товаров, работ, услуг.

В регистре отражается перечень товаров, работ, услуг, завершенных (готовых), но не сданных заказчику, а также информация о реализации товаров, работ, услуг на сторону.

Нереализованная прибыль ДО, включенная в себестоимость товаров, работ, услуг, но не включенных в реализацию Заказчику, принимается для целей корректировки строки «Запасы» сводного бухгалтерского баланса.

Прибыль ДО по товарам, работам, услугам, предъявленным Заказчику, признается реализованной и принимается для целей корректировки строки «Себестоимость» сводного отчета о финансовых результатах.

11. Учет работ ДО капитального характера

В регистре отражаются принятые к учету работы ДО капитального характера, связанные с реконструкцией объектов основных средств. Также в регистре отражается прибыль ДО, учтенная в данных активах.

Оборотная ведомость ведется по каждому объекту учета (выполненным работам) согласно открытым заказам на реконструкцию основных средств, капитальное строительство, а также ДО.

Первичным документом постановки на учет работ ДО, связанных с реконструкцией основных средств, является акт приемки выполненных работ либо иные документы, подтверждающие приемку работ (объектов), а также выставленная приобретателю работ счет-фактура.

Прибыль ДО, учтенная в работах капитального характера, признается реализованной в момент ввода объекта основных средств в эксплуатацию. Первичным документом при этом является акт ввода основных средств в эксплуатацию.

Остаток прибыли ДО в регистре принимается для целей корректировки строки «Прочие внеоборотные активы» сводного бухгалтерского баланса.

Кредитовый оборот в регистре принимается для целей корректировки строки «Себестоимость» сводного отчета о финансовых результатах.

12. Учет внеоборотных активов и основных средств, приобретенных у ДО.

В регистре отражаются принятые к учету внеоборотные активы и основные средства, приобретенные у ДО или головной организации.

Оборотная ведомость ведется по каждому объекту учета согласно ДО.

Первичным документом постановки объекта на учет является акт приемки-передачи основных средств ОС-1 либо иные документы, подтверждающие приемку-передачу основных средств или внеоборотных активов, а также выставленная покупателю счет-фактура.

Прибыль ДО, учтенная в стоимости рассматриваемых объектов, признается реализованной в момент ввода объектов ОС в эксплуатацию. Первичным документом при этом является акт ввода основных средств в эксплуатацию.

Остаток прибыли ДО в регистре принимается для целей корректировки строки «Прочие внеоборотные активы» сводного бухгалтерского баланса.

Кредитовый оборот в регистре принимается для целей корректировки строки «Прочие доходы» сводного отчета о финансовых результатах.

Свод результатов формирования регистров ВГО предлагается оформлять в виде табл. 2.

Таблица 2

Свод результатов формирования регистров ВГО

Номер регистра	Наименование регистра / наименование общества	Сумма НРП по состоянию на ...	Номер строки отчетной формы («+» увеличение, «-» уменьшение)
Сводный бухгалтерский баланс			
1	Учет МПЗ на центральных складах:		
	– головная организация		
	– дочернее общество 1		
	– дочернее общество N		
Итого по регистру 1			

Таким образом, используя предложенную методику, организация, формирующая консолидированную финансовую отчетность, может заполнить регистры ВГО и на основании полученных данных осуществить корректировку показателей сводного бухгалтерского баланса и сводного отчета о финансовых результатах.

Библиографические ссылки

1. МСФО (IFRS) 10. Консолидированная финансовая отчетность : прил. № 4 к приказу Минфина РФ от 18.07.2012 № 106н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. Нереализованная прибыль от внутригрупповых операций при консолидации [Электронный ресурс]. URL: <http://www.buh.ru/document-768>.

3. Чурин А. Формирование консолидированного бюджета холдинга // Финансовый директор. 2006. № 9.

4. Юхнов А. С. Консолидация отчетности группы компаний – внесем ясность [Электронный ресурс]. URL: http://www.ec-network.ru/index.php?option=com_content&task=view&id=21.

В. Ю. Искрова
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

РАЗРАБОТКА МЕТОДИКИ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ МЕТАЛЛУРГИЧЕСКОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ

Описывается методика аудита эффективности производственной деятельности, разработанная с учетом специфики работы предприятий металлургической промышленности.

Ключевые слова: аудит, эффективность, производственная деятельность, металлургическая промышленность.

Проведенный анализ российских и зарубежных методик аудита эффективности показал, что в настоящее время не существует общепринятой методики проведения аудита эффективности производственной деятельности, несмотря на то, что существует спрос на данную услугу со стороны организаций, особенно крупных. Представленные в литературных источниках методики устанавливают лишь основные правила и процедуры, требования и рекомендации по проведению любых проверок эффективности.

Анализ показал, что представленные в экономической литературе методики не могут быть в полном объеме, без изменений и дополнений, использованы для проведения аудита эффективности производственной деятельности предприятий.

На основании рассмотренных методик аудита эффективности в российской и зарубежной практике, а также анализа преимуществ, недостатков и применимости методик аудита эффективности производственной деятельности [3] была сформирована методика аудита эффективности производственной деятельности для предприятий металлургической промышленности.

Процесс организации и проведения аудита эффективности производственной деятельности предприятий металлургической промышленности можно разделить на три основных этапа (рис. 1).

Первый этап – планирование – процесс, позволяющий наиболее рационально выполнить аудит, последовательно, комплексно и качественно. Структура данного этапа представлена на рис. 2.

Процесс планирования включает в себя следующие подэтапы:

- предварительное планирование аудита эффективности производственной деятельности предприятий металлургической промышленности;
- подготовка и составление общего плана аудита эффективности производственной деятельности предприятий металлургической промышленности;
- подготовка и составление программы аудита эффективности производственной деятельности предприятий металлургической промышленности.

Процесс предварительного планирования аудита эффективности производственной деятельности заключается в ознакомлении аудитора с финансово-хозяйственной, производственной деятельностью экономического субъекта, оценке возможности проведения аудита эффективности. Процесс предварительного планирования аудита эффективности производственной деятельности включает:

- получение всестороннего понимания деятельности проверяемой организации, ее целей;
- предварительное знакомство с системами бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

- получение информации о видах производственной деятельности и видах выпускаемой продукции;
- изучение технологических особенностей производства;
- сбор информации об основных покупателях и поставщиках предприятия;
- получение информации о наличии дочерних и зависимых организаций и др.

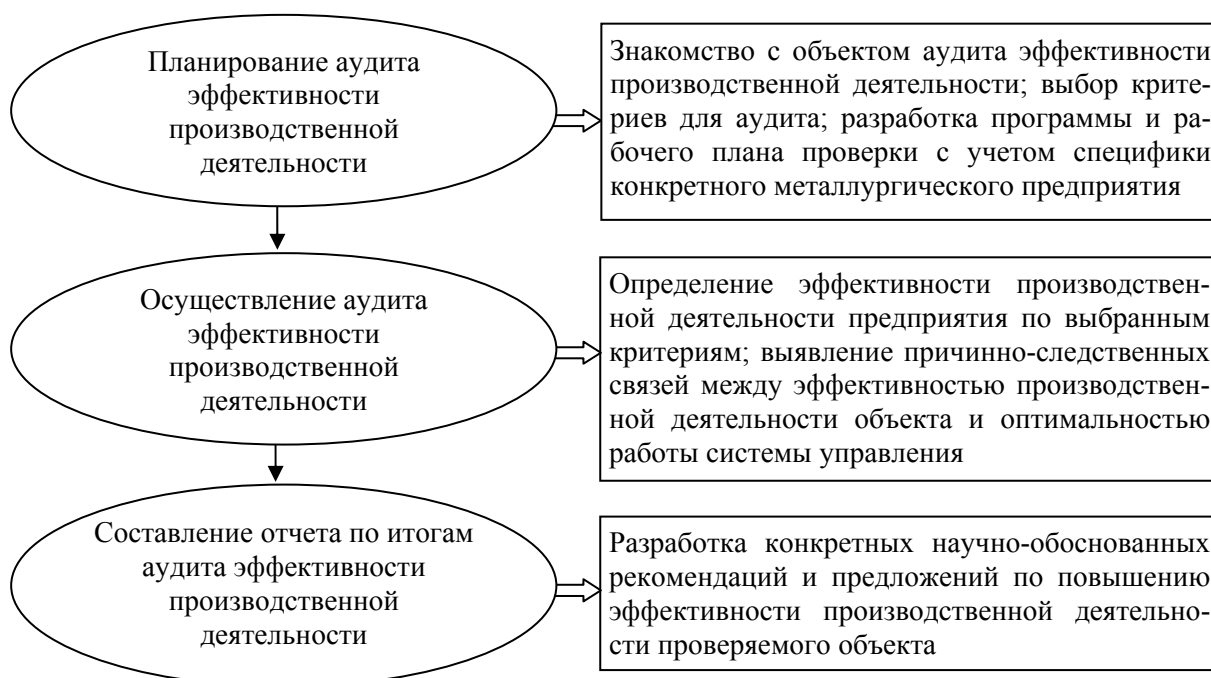


Рис. 1. Общая схема аудита эффективности производственной деятельности предприятий металлургической промышленности

Источниками для получения данной информации могут быть официальные публикации, статистические данные, бухгалтерская отчетность прошлых периодов, учредительные документы, планы и бюджеты, данные бухгалтерского (финансового и управленческого), производственного учета и другие материалы [1].

На третьем этапе планирования разрабатывается программа и рабочий план проверки с учетом специфики производственной деятельности конкретного предприятия металлургической промышленности. На данном этапе аудитором определяются критерии аудита эффективности, а также методы его проведения, в соответствии с которыми будет осуществляться сбор фактических данных. Наиболее общими методами являются анализ результатов, анализ конкретных ситуаций, обследование и использование имеющихся данных, наблюдение. Для оценки системы управления предприятия можно использовать интервью с руководителями, специалистами производства, проверки технической и технологической документации, текущих и перспективных планов производства, другой документации.

Обязательным методом проведения аудита является анализ результатов деятельности объекта, сравнительная оценка фактических и запланированных результатов. Общим подходом в аудите эффективности является анализ конкретных ситуаций – универсальный метод всестороннего и детального исследования как в целом, так и по отдельным аспектам. Обследование как метод сбора информации также обязателен, он применяется в качестве исследовательского инструмента как на этапе планирования, так и на последующих этапах аудита. Завершающими документами этапа планирования являются программа и рабочий план проверки.



Рис. 2. Структура этапа планирования аудита эффективности производственной деятельности предприятия металлургической промышленности

Второй этап аудита эффективности производственной деятельности – проверка, во время которой осуществляется сбор необходимых и достаточных аудиторских доказательств (рис. 3). Цель данного этапа – определение эффективности производственной деятельности предприятия металлургической промышленности с помощью выбранных критериев, а также выявление несоответствий.

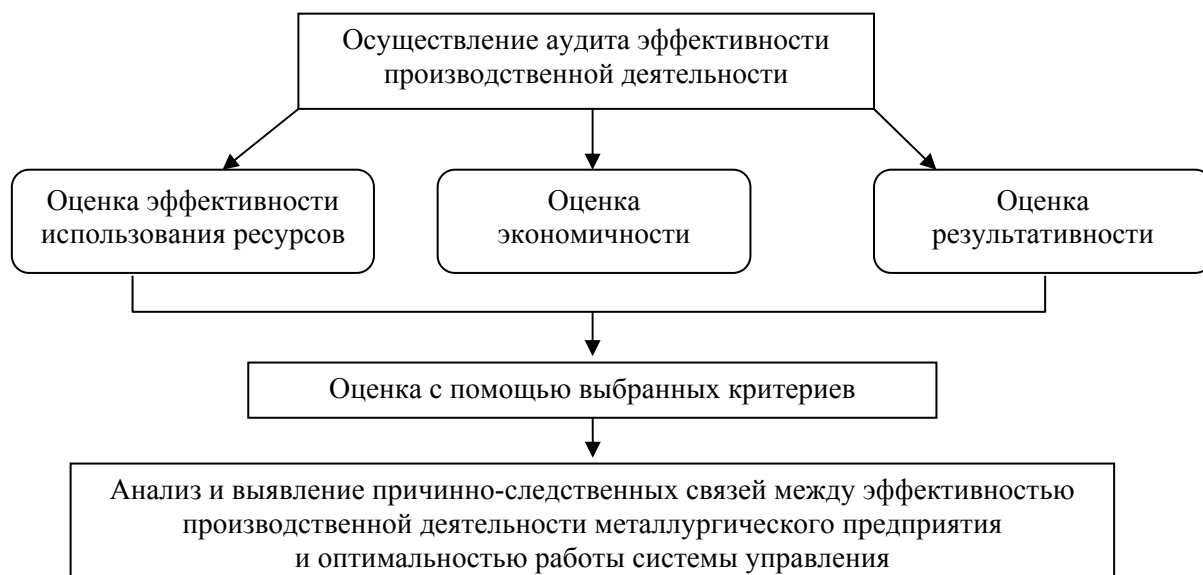


Рис. 3. Структура этапа осуществления аудита эффективности производственной деятельности предприятия металлургической промышленности

Оценка эффективности проводится по трем ранее сформулированным направлениям: оценка эффективности использования ресурсов, экономичности и результативности деятельности [2].

На основании информации, полученной в ходе данного этапа, путем сопоставления фактических данных с плановыми или нормативными аудитор может определить, соответствуют ли результаты работы установленным критериям, выявить возможности для совершенствования работы, обосновать рекомендации и выводы по итогам проверки.

Таким образом, процесс сбора фактических данных включает:

- осуществление аудиторских процедур;
- анализ собранных фактических данных и оценку эффективности производственной деятельности на основании выбранных критериев;
- решение, есть ли необходимость в сборе дополнительной информации или же собранная информация является достаточной для оценки.

По итогам оценки показателей на данном этапе осуществляется факторный анализ и выявление причинно-следственных связей между эффективностью производственной деятельности металлургического предприятия и оптимальностью работы системы управления, а также иными факторами. К завершению этапа осуществления проверки должны быть сформулированы обоснованные выводы об эффективности производственной деятельности и факторах, влияющих на нее.

Третий этап аудита – составление и представление отчета – завершающий, формирующий результаты работы, проведенной аудитором (рис. 4).

Цель данного этапа – разработка конкретных научно-обоснованных рекомендаций и предложений по повышению эффективности производственной деятельности металлургического предприятия. Если в ходе проверки выявлены недостатки, а сделанные выводы указывают на возможность повышения эффективности и результативности

производственной деятельности объекта, то аудитор должен подготовить рекомендации для принятия необходимых мер по устранению этих недостатков, которые отражаются в отчете о результатах аудита. При этом следует учитывать, что даже если результаты аудита соответствуют установленным критериям и могут быть признаны вполне удовлетворительными, это еще не означает, что деятельность объекта проверки лишена недостатков и является безупречной. Следует исходить из того, что всегда есть возможности для улучшения производственной деятельности в целях повышения эффективности использования ресурсов, а также находить эти возможности, формулируя их в виде соответствующих рекомендаций. Формулировки рекомендаций должны быть достаточно конкретными, но при этом следует избегать излишней детализации.

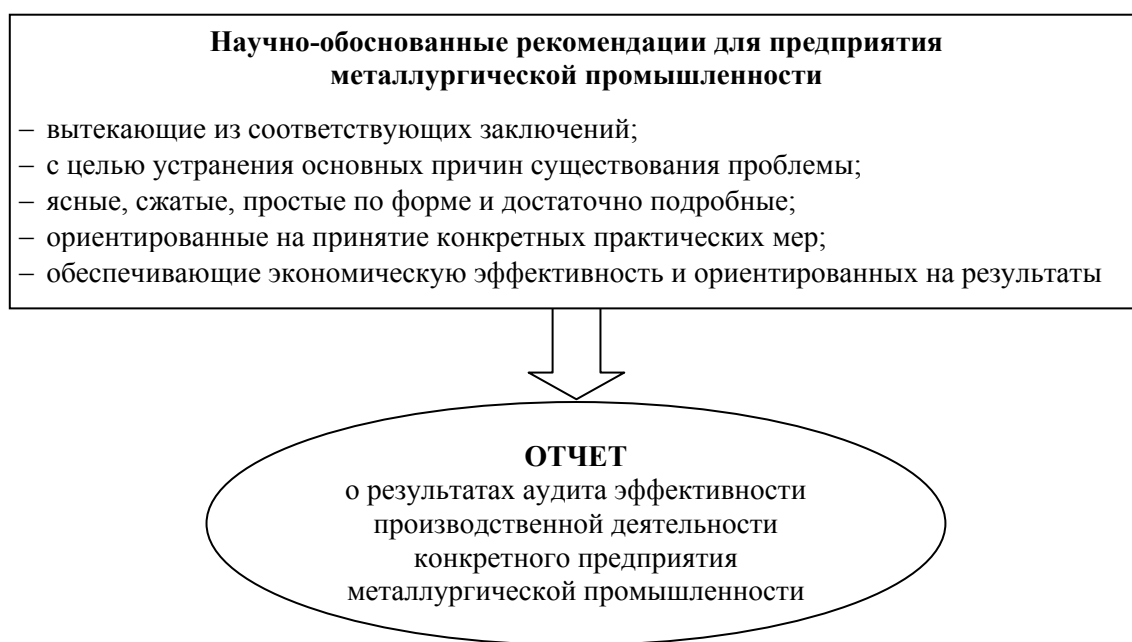


Рис. 4. Структура завершающего этап аудита эффективности
производственной деятельности

Рекомендации должны отвечать следующим требованиям:

- основываться и вытекать из соответствующих заключений;
- ставить целью устранение основных причин существования недостатка или проблемы;
- быть ясными, сжатыми, простыми по форме и достаточно подробными для понимания в случае, если они рассматриваются отдельно;
- являться достаточно общими;
- ориентироваться на принятие конкретных мер;
- быть практическими (то есть выполнимыми в разумный срок и учитывающими правовые и иные ограничения);
- обеспечивать экономическую эффективность (расходы, связанные с их выполнением, не должны превышать получаемую выгоду. При этом следует привести количественную оценку сэкономленных средств и потенциальной выгоды);
- быть ориентированными на результаты;
- составлены таким образом, чтобы можно было проверить их выполнение.

В рекомендациях необходимо формулировать в общих чертах конкретные вопросы, которым руководство проверяемого предприятия должно уделить внимание и рассмотреть для принятия соответствующих решений. Вопрос о конкретных практических

мерах по устранению недостатков и повышению эффективности производственной деятельности должен решаться непосредственно руководством предприятия.

Таким образом, изложенная выше методика аудита эффективности производственной деятельности является результатом обобщения положений в области теории анализа экономической эффективности, мнений известных авторов-аналитиков, методических указаний, а также аналитической практики. Она определена с учетом особенностей производственной деятельности предприятий металлургической промышленности.

Библиографические ссылки

1. Искова В. Ю., Федоренко И. В. Аудит эффективности производственной деятельности как новый инструмент контроля // Решетневские чтения : материалы XVI Междунар. науч. конф., посвящ. памяти генер. конструктора ракет.-космич. систем акад. М. Ф. Решетнева (7–9 нояб. 2012, г. Красноярск) : в 2 ч. / под общ. ред. Ю. Ю. Логинова ; Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2012. Ч. 2. С. 219–220.

2. Искова В. Ю., Федоренко И. В. Основные направления проведения аудита эффективности // Аудит и финансовый анализ. 2012. № 4. С. 224–227.

3. Искова В. Ю., Федоренко И. В. Преимущества, недостатки и применимость методик аудита эффективности производственной деятельности // Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики : сб. науч. тр. / под общ. ред. Г. И. Золотаревой ; Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. – Красноярск, 2012. Вып. 8.

© Искова В. Ю., 2013

Ю. С. Лобанова
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

МЕТОДИКА ФОРМИРОВАНИЯ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕЙ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Сформулировано определение понятия «внутренняя управленческая отчетность». На основании анализа и систематизации работ различных авторов разработана методика формирования внутренней управленческой отчетности и представлена в виде поэтапного алгоритма.

Ключевые слова: внутренняя управленческая отчетность, показатель, центр ответственности.

В современных рыночных условиях чрезвычайно высока концентрация информационных потоков. Руководство предприятия обладает ограниченным временем для принятия решения, которое может существенно повлиять на конкурентоспособность и эффективность деятельности всей организации. Оперативно обеспечивать менеджеров необходимой информацией призван бухгалтерский управленческий учет, с помощью которого составляется внутренняя управленческая отчетность по структурным подразделениям, центрам ответственности, видам деятельности, отдельным изделиям и т. д.

Несмотря на большое количество публикаций, посвященных организации и ведению управленческого учета, вопросы формирования внутренней управленческой отчетности практически выпали из поля зрения теоретиков бухгалтерского учета. Это, как правило, объясняется тем, что внутренняя управленческая отчетность каждой организации является уникальной, так как составляется исходя из требований руководства организации.

На формат внутренней управленческой отчетности оказывают влияние такие факторы, как отрасль, в которой функционирует хозяйствующий субъект; характер выпускаемой организацией продукции; технологический процесс; размер (масштабы деятельности) хозяйствующего субъекта; организационная структура хозяйствующего субъекта; внешняя среда, в которой функционирует организация (уровень конкуренции, устойчивость конъюнктуры рынка и т. п.); личные качества управляющих хозяйствующим субъектом [11].

Для получения качественного продукта необходимо представлять сущность конечного результата, но даже для обозначения этого вида отчетности применяются различные термины, в том числе «управленческая отчетность», «внутренняя отчетность», «внутриорганизационная управленческая отчетность» и т. д.

На основании анализа и систематизации работ В. Ф. Паля [8], И. В. Аверчева [1], Н. А. Бреславцевой и О. Ф. Сверчковой [4], Н. Адамова и Г. Адамовой [2], И. А. Слободняка [10] и других было выделено несколько признаков, присущих внутренней бухгалтерской управленческой отчетности. Бухгалтерская отчетность:

- должна представлять собой *систему*, чтобы выполнять свою главную цель – предоставлять информацию для принятия управленческих решений;
- в отличие от финансовой отчетности, регламентированной законодательно, *разрабатывается менеджерами конкретной компании с учетом ее специфики*, составляется для *внутренних пользователей* (высший управленческий персонал, менеджеры, руководители и специалисты подразделений, а также собственники организации);

– в управленческой отчетности, в отличие от финансовой, представлена более подробная *аналитическая информация не только по организации в целом*, поскольку динамика показателей по организации может не соответствовать динамике показателей по ее отдельным частям (подразделениям, филиалам и т. п.), видам деятельности, продуктам и иным сегментам);

– в отчетности может быть представлена информация не только о внутренней, но и внешней среде, не только финансовая, но и нефинансовая;

– включает не только *учетные* показатели, но и *расчетные*, а также интерпретацию их отклонений от плановых значений.

Сформулируем определение внутренней управленческой отчетности, используя выделенные выше признаки.

Внутренняя управленческая отчетность – это система взаимосвязанных учетных и расчетных показателей, представляющих собой результат сбора и систематизации финансовой и нефинансовой информации о внутренней и внешней среде организации, предоставленных в формате, определяемом в соответствии с ее внутренними регламентами, устанавливающими способы группировки данных, степень их детализации и т. д. для принятия эффективных управленческих решений на стратегическом, тактическом и оперативном уровнях.

В отличие от бухгалтерского учета, в котором отчетность является завершающим этапом, в управленческом учете конечный «продукт» – принятие управленческого решения, а отчетность выступает как информационная среда [4].

Таким образом, целью управленческой отчетности является обеспечение управленческого персонала всех уровней необходимой информацией для принятия решения.

В настоящее время в научной литературе очень сложно найти подробные методики формирования системы внутренней управленческой отчетности, так как она, в основном, рассматривается в рамках управленческого учета как одна из его неотъемлемых составляющих. Но можно встретить методики, предлагаемые практикующими специалистами, созданные с учетом их опыта.

Чтобы сделать вывод о применимости рассмотренных методик для построения системы внутренней управленческой отчетности, а также о том, какие их аспекты можно положить в основу разработки собственной методики, сравним методики, используя таблицу.

Проанализированные методики формирования отчетности являются настолько разными, что можно выделить черты, объединяющие некоторые из них:

– в трех методиках предлагается циклический подход (Синельников В. А., Слободняк И. А., Ромашина Д. Г.) – отчетность может меняться в зависимости от изменений информационных потребностей пользователей, т. е. можно вернуться к любому из ранних этапов;

– сначала определяются субъекты, для которых составляется отчетность, затем систематизируются их информационные потребности, завершающими этапами являются автоматизация, заполнение форм отчетности и согласование их с пользователями (Синельников В. А., Слободняк И. А., Богатова В. Р., Ромашина Д. Г.).

На основании проанализированных выше методик формирования внутренней управленческой отчетности была разработана собственная методика, включающая 9 этапов.

1. Систематизация информационных запросов пользователей. Прежде всего необходимо определить пользователей управленческой отчетности (чтобы не нарушать принципа ее адресности), затем составить таблицу по каждому из них по форме «Пользователи / Потребность в информации». Таким образом, для каждого уровня управления (включая акционеров и инвесторов) определяется, какие именно данные надо иметь на ежедневной, еженедельной и ежемесячной основе, чтобы руководители могли выполнять свои управленческие задачи и достигать целей управления.

Анализ методик формирования системы внутренней управленческой отчетности

Автор(ы) методики	Специфика	Количество этапов и их детализация	Удобство использования	Новизна	Применимость
1	2	3	4	5	6
Синельников В. А. [9]	Организации с обособленными подразделениями	6, детализированы – выделены задачи, ре- шаемые в рамках ка- ждого этапа	+ (алгоритм методики представлен в виде схемы)	Применение принципа открытой архитектуры позволяет изменять со- став показателей	Применима, но некоторые этапы конкретизируются именно для ор- ганизаций с обособленными под- разделениями
Слободняк И. А. [11]	Любые коммерческие организации	8, некоторые этапы детализированы	+ – (четко определено, какие элементы должна включать система отчет- ности, но не понятен по- рядок действий на неко- торых этапах)	Выделены компонен- ты отчетности с точки зрения системности, определена их взаи- мосвязь	Применима, но как более научный подход к формированию отчетно- сти, чем практический
Коренева О. Н. [7]	Коммерческие банки	8, некоторые этапы детализированы	– + (непонятна сущность и значение некоторых этапов, но на других этапах приведены под- робные примеры)	Критерии выделения объектов управленче- ского учета и отчетно- сти (применимы не только к банкам)	В целом применима только для коммерческих банков, но отдель- ные аспекты могут использоваться и на промышленных предприятиях
Богатова Е. Р. [3]	Любые организации	8, некоторые этапы детализированы	– (отсутствие системно- сти предлагаемых этапов)	–	Применима, но в связи с отсутст- вием системности этапов непонят- на сущность конечного результата
Ромашина Д. Г. [15]	Любые организации	10, некоторые этапы детализированы	+ (самая подробная ме- тодика с примерами)	Приведены примеры из практики	Применима, но ориентирована в ос- новном на совершенствование систе- мы отчетности, а не ее построение
Булгакова С. В., Подобедова Н. В. [5]	Любые организации	4, не детализированы, представлены очень кратко (в виде про- стой последователь- ности действий)	–	–	Не применима из-за неправильной последовательности этапов (поль- зователи информации должны оп- ределяться на начальном, а не ко- нечном этапе)
Никулина Л. Н., Харионовская Т. Л. [13]	Промышленные предприятия	5, не детализированы (описана только по- следовательность действий)	– (не совсем понятен по- рядок действий на неко- торых этапах)	–	Применима для построения отчет- ности по центрам затрат

2. Выбор объектов управленческого учета и отчетности.

Объекты выбираются исходя из информационных запросов пользователей, определенных на предыдущем этапе (например, если директору по производству требуется информация о производственной себестоимости по видам производимой продукции, то объект – вид продукции; если коммерческому директору требуется информация о доходах (выручке) по регионам, то объект – регион).

По аналогии с методикой Кореневой О. Н., критериями выделения объектов управленческого учета и отчетности являются следующие:

- для каждого объекта можно определить набор количественных показателей (учетных и расчетных, финансовых и нефинансовых), позволяющих проводить анализ его динамики, структуры, эффективности и т. д. (например, показатель эффективности по видам продукции (расчетный) – рентабельность продукции; учетный показатель по видам продукции – объем продаж – позволяет анализировать динамику объема продаж и т. д.);
- изменение показателей по объекту оказывает существенное влияние на финансовые результаты деятельности организации в целом.

Специфическим объектом учета и отчетности является Центр финансовой ответственности (ЦФО). ЦФО – структурная единица компании (холдинга), отвечающая за вмененные ей показатели (*контрольные показатели*) и имеющая полномочия самостоятельно варьировать свою деятельность так, чтобы изменять эти показатели в соответствии с целью своего бизнеса в пределах общей цели компании (холдинга) [6].

Организация учета по центрам ответственности позволяет предприятию преобразовать систему управленческой отчетности так, что затраты и доходы аккумулируются и отражаются в отчетах на определенных уровнях управления в необходимых аналитических разрезах, т. е. каждая структурная единица контролирует только те расходы и доходы, на которые она может повлиять [13].

3. Детализация счетов.

Во-первых, необходимо определить основной принцип построения управленческого плана счетов. Им может быть национальный план счетов с определенными доработками и обобщениями, план счетов западного формата (GAAP или МСФО). Наконец, возможно разработать собственный управленческий план счетов [12].

Во-вторых, необходимо определить для каждого счета аналитику (субконто – совокупность однотипных объектов аналитического учета) в соответствии с выбранными объектами учета и отчетности, в разрезе которых будут осуществляться операции [12].

4. Определение состава форм внутренней управленческой отчетности, обеспечивающих целостной информацией пользователей различных уровней управления. При этом необходимо учитывать, что на нижнем уровне управления требуется более детализированная информация (например, отчет о расходах сырья и материалов по видам продукции, где фактически произведенный расход материалов будет сопоставляться с нормативами), а для директора производства нужен уже сводный отчет о расходе материалов по цехам.

5. Определение показателей, требующихся пользователям для принятия управленческих решений.

Основные проблемы в подготовке управленческой отчетности связаны с отсутствием единых рекомендаций по формированию системы отчетных показателей и информационной базы для их расчета, что предопределяет разработку внутренних положений и регламентов. Определение числа показателей, включенных в форму отчетности – сложный вопрос, так как слишком малое количество показателей не дает всей необходимой информации, а слишком большое – ухудшает возможности восприятия.

Понятие «показатель» может рассматриваться с двух точек зрения [10]:

- показатель как численная характеристика какого-либо свойства экономического объекта, процесса или решения – учетный показатель. Например, статья отчета о прибылях и убытках «Выручка от продажи продукции (работ, услуг)» отражает

объективно существующий объект учета – доход от основной деятельности, сформированный в результате реализации;

- показатель как расчетная величина, характеризующая абстрактный объект, представляющая собой соотношение нескольких учетных показателей – расчетный показатель (например, рентабельность продаж).

Поскольку одной из задач составления управленческой отчетности является содействие сбалансированности между планируемыми и фактическими данными, необходимо определить, что понимается под фактическими и плановыми показателями:

- фактические показатели – действительные полученные из реальной практики (по данным управленческого учета) значения экономических показателей, отражающие истинный ход экономических процессов (в формах отчетности называются факт) [16];

- плановые показатели – обобщенная количественная оценка будущего состояния объекта планирования и процессов, протекаемых на данном объекте [14].

Проблему повышения наглядности и аналитичности информации управленческой отчетности необходимо решать не путем увеличения количества включенных в каждую отчетную форму показателей, а путем разработки системы показателей, которая бы давала комплексную характеристику финансово-хозяйственной деятельности организации в необходимых аналитических разрезах. Самой известной и широко применяемой системой показателей является Balanced Scorecard (BSC) – сбалансированная система показателей (ССП), разработанная Д. Нортон и Р. Капланом в 1990 г.

6. Разработка оптимального формата отчетных форм.

При этом необходимо учитывать используемые на предприятии классификаторы управленческого учета (например, по статьям затрат) и аналитические справочники (например, контрагентов, филиалов, материалов, видов продукции), при необходимости разработать новые.

На данном этапе определяется, как предоставить показатели, выбранные на предыдущем этапе, в удобном для пользователей формате (табличном, графическом, текстовом или в виде презентации) и с необходимой степенью детализации.

7. Разработка внутренних регламентирующих документов:

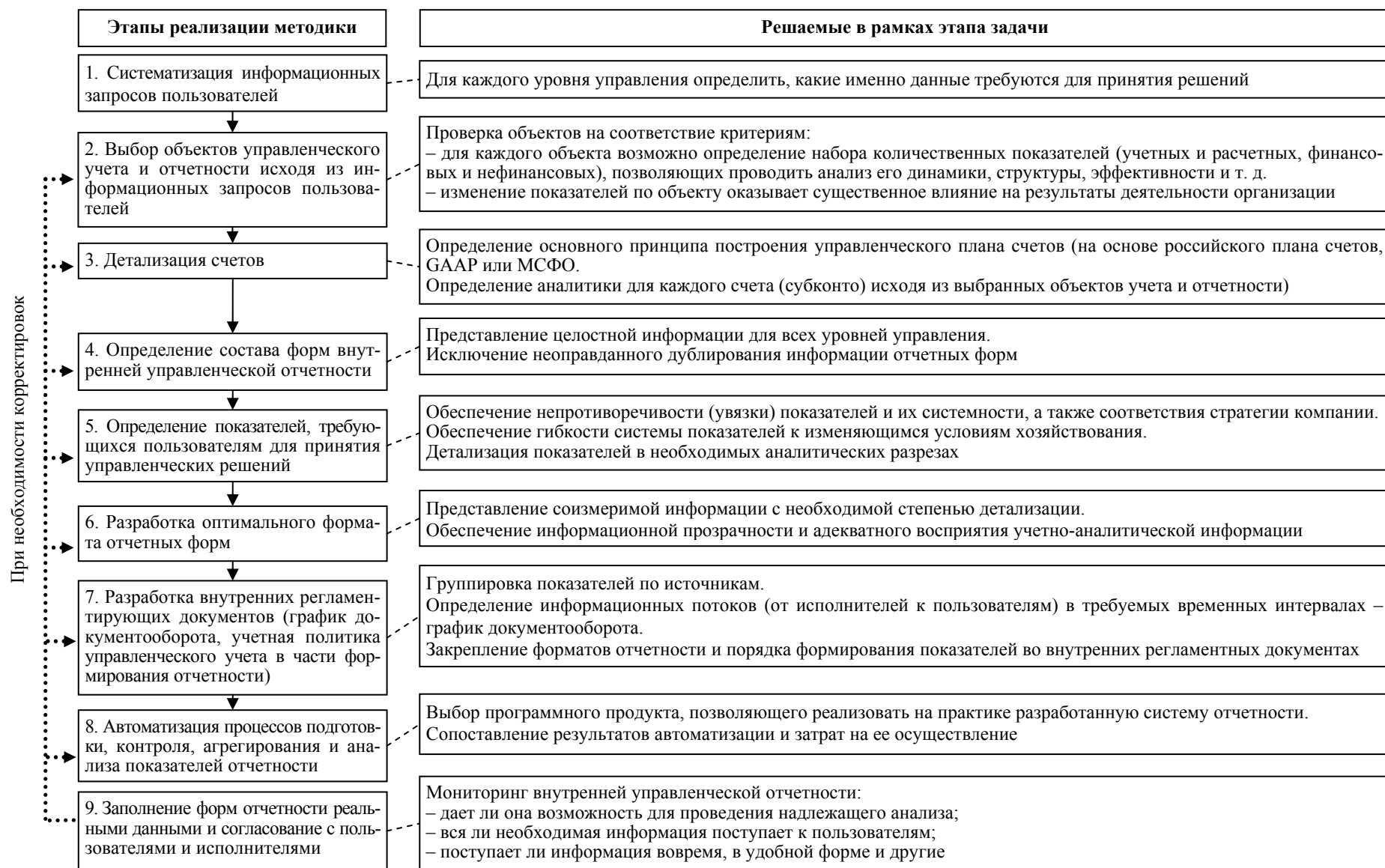
- график или схема документооборота внутренней управленческой отчетности – предоставление определенных документов, определенными лицами, определенным пользователям в определенные сроки;

- закрепление форматов отчетности и порядка формирования показателей (для учетных показателей – счета управленческого учета, для расчетных показателей – способы их расчета) во внутренних регламентных документах, таких как учетная политика для целей управленческого учета.

8. Автоматизация процессов подготовки, контроля, агрегирования и анализа показателей отчетности: затраты на автоматизацию должны окупаться ее выгодами, поэтому необходимо провести их подробный анализ. Кроме того, автоматизированная система должна иметь возможность практической реализации разработанной системы внутренней управленческой отчетности.

9. Заполнение форм отчетности реальными данными и согласование с пользователями и исполнителями. Для оценки выполнения установленных организацией требований к системе внутренней управленческой отчетности необходим ее анализ в динамике: позволяет ли система управленческой отчетности предсказать возникновение проблем, дает ли она возможность для проведения надлежащего анализа; вся ли необходимая информация поступает к пользователям; поступает ли информация вовремя и в удобной форме и др.

Анализ можно проводить с использованием формы «Пользователи / Виды отчетности», в которой каждый пользователь может написать, что для него неудобно, не нужно, а что необходимо добавить.



При необходимости корректировок

Методика формирования внутренней управленческой отчетности

При выявлении моментов, требующих корректировки, необходимо вернуться к предыдущим этапам: при недостаточности информации – к определению показателей, при неудобности формы – к определению формата отчетности и т. д. Таким образом, методика циклична и позволяет вернуться к любому этапу в зависимости от изменяющихся информационных потребностей пользователей.

Таким образом, методику формирования внутренней управленческой отчетности можно представить в виде следующей схемы (см. рисунок). Как и в методике Синельникова В. А., предлагается детализация этапов с помощью выделения задач, решаемых в рамках каждого из них.

Предлагаемая методика является типовой, поэтому может быть использована при формировании внутренней управленческой отчетности любой организации независимо от отрасли функционирования, но при этом разработанная система отчетности будет уникальна, поскольку каждая организация самостоятельно определит необходимые формы отчетности, показатели и т. д. с учетом своей специфики.

Библиографические ссылки

1. Аверчев И. В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение. М. : Вершина, 2008.
2. Адамов Н., Адамова Г. Внутренняя управленческая отчетность: принципы, виды и методы составления // Финанс. газ. Регион. вып. 2007. № 30.
3. Богатова Е. Р. Управленческая отчетность: что это такое, кому и зачем она нужна? // В курсе правового дела. 2007. № 5.
4. Бреславцева Н. А., Сверчкова О. Ф. Управленческая отчетность: классификация, идентификация и императивы // Управленческий учет. 2010. № 1. С. 3–11.
5. Булгакова С. В., Подобедова Н. В. Внутренняя управленческая отчетность: структура видов и форм // Современная экономика: проблемы и решения. 2010. № 6.
6. Бунина, А. Ю. Внутренняя управленческая отчетность как основа оценки деятельности центров ответственности // Вестн. Воронеж. гос. аграр. ун-та. 2010. № 3 (26).
7. Коренева О. Н. Управленческая отчетность коммерческого банка : автореф. дис. ... канд. экон. наук. М., 2007.
8. Палий, В. Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета). М. : Инфра-М, 2009.
9. Синельников В. А. Формирование внутренней отчетности организаций с обособленными подразделениями : автореф. дис. ... канд. экон. наук. Новосибирск, 2009.
10. Слободняк И. А. К вопросу об определении понятия «бухгалтерская управленческая отчетность» // Известия ИГЭА. 2011. № 4 (78).
11. Слободняк И. А. Формирование системы учетно-аналитической информации внутренней бухгалтерской управленческой отчетности // Известия ИГЭА. 2010. № 6 (74).
12. Бюджетирование: управленческий план счетов [Электронный ресурс]. URL: http://develop.intalev.ru/index.php/Управленческий_план_счетов.
13. Никулина Л. Н., Харионовская Т. Л. Модель внутренней отчетности предприятий промышленности [Электронный ресурс]. URL: <http://referent.mubint.ru/security/8/6360/1>.
14. Планирование на предприятии: Плановые расчеты и показатели [Электронный ресурс]. URL: http://cased.ru/doc_r-ek2_313_cased.html.
15. Ромашина, Д. Г. Постановка управленческого учета или «как составить комплект управленческой отчетности для предприятия?» (Пошаговая инструкция) [Электронный ресурс]. URL: <http://www.ubo.ru/articles/?cat=104&pub=2656>.
16. Энциклопедический словарь экономики и права [Электронный ресурс]. URL: http://www.slovarik.net/entsiklopedicheskiy_slovar_ekonomiki_i_prava/page/fakticheskie_po_kazateli.28033/.

Ю. В. Макарова, М. И. Мигунова
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск
Сибирский федеральный университет, Россия, Красноярск

ЛЕВЕРЕДЖ-ЛИЗИНГ – ИННОВАЦИОННЫЙ МЕТОД ФИНАНСИРОВАНИЯ ОБНОВЛЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Рассматривается лизинг как инструмент финансирования обновления основных средств. Особое внимание уделено инновационному направлению финансового лизинга – лизинг-левереджу. Статья раскрывает основные особенности данного вида сделок, а также практику применения данного вида услуг лизинговыми компаниями Красноярска и Красноярского края.

Ключевые слова: лизинг, левередж-лизинг, налоговые преференции, инновации, метод.

Одним из инновационных подходов развития хозяйственной деятельности предприятия является привлечение инновационных источников, обеспечивающих своевременное и эффективное обновление основных ресурсов хозяйствующего субъекта. По формам обновления основных средств различают новое строительство, расширение действующих предприятий, реконструкцию и техническое перевооружение. При любой форме воспроизводства должен обеспечиваться рост производственных мощностей компании и улучшение технико-экономических параметров основных фондов.

Принятие решения о необходимости обновления основных средств неразрывно связано с решением вопроса о выборе источников финансирования, в качестве которых могут выступать собственные и заемные финансовые ресурсы. При недостаточности собственных источников необходимо оценить целесообразность привлечения долгосрочных кредитов и займов, а также лизинга. Таким образом, актуальность выбранной темы вызвана необходимостью внедрения в практику Красноярского края инновационного вида лизинговых сделок ввиду реализации инфраструктурных и инвестиционных проектов на территории региона.

Лизинг – это соглашение, посредством которого лизингодатель передает лизингополучателю право пользования этим имуществом в течение оговоренного срока и за согласованную плату. Нормативной базой регулирования лизинговых операций являются положения, указанные в гл. 34 «Аренда» Гражданского кодекса РФ, и Федеральном законе от 29.10.1998 г. № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» (ред. 08.05.2010 г.) [1; 2].

Согласно российскому законодательству, предметом лизинга может выступать имущество, используемое для предпринимательских целей. Основное финансовое преимущество лизинга перед кредитом и арендой заключается в налоговой преференции по налогу на прибыль. Во-первых, суммы всех лизинговых платежей включаются в себестоимость и увеличивают затраты клиента. Кроме того, механизм ускоренной амортизации (применение амортизационной премии и повышающего коэффициента) уменьшает сумму налога на имущество и налога на прибыль. НДС, включенный в лизинговые платежи, принимается к зачету в полном объеме. Кроме того, в отличие от кредита, для приобретения имущества в лизинг не нужен залог в таком объеме, как при кредитовании.

Различают следующие виды лизинга [5].

Оперативный лизинг представляет собой хозяйственную операцию, предусматривающую передачу лизингополучателю права пользования основными средствами, принадлежащими лизингодателю, с обязательным их возвратом владельцу после окончания срока действия лизингового соглашения.

Финансовый лизинг предусматривает приобретение лизингодателем по заказу лизингополучателя объектов основных средств для дальнейшей их передачи в пользование лизингополучателю на срок, не превышающий периода полной их амортизации, с обязательной последующей передачей права собственности на эти объекты лизингополучателю.

Возвратный лизинг предусматривает продажу собственником объектов основных средств лизинговой компании и одновременное получение этих же объектов в финансовый лизинг.

Левередж-лизинг является новым направлением развития лизинговых услуг, о котором далее расскажем по тексту статьи.

За последние годы рынок лизинга в Красноярске, как столице Красноярского края, показал устойчивый рост – все больше предпринимателей для приобретения необходимого им оборудования и техники предпочитают воспользоваться услугами лизинга, а не брать кредит в банке [8].

Одна из причин этого состоит в том, что для приобретения с помощью лизинга в Красноярске нужного имущества отсутствует необходимость иметь какое-либо залоговое обеспечение.

Как правило, в Красноярске договор лизинга заключается на срок до трех лет, однако в случае приобретения какого-либо дорогостоящего имущества лизинг может быть продлен до пяти лет, а в некоторых случаях еще больше; при этом размер ежегодного удорожания обычно находится в интервале от 7 до 12 % [6].

Если говорить о текущей ситуации в нашем городе, можно отметить, что в Красноярске существует в целом порядка 25 лизинговых структур [7]. По мнению экспертов рынка лизинговых услуг, можно выделить следующие категории лизинговых компаний:

1) лизинговые компании, существующие при банках. Организаций данного типа в Красноярске большинство, порядка 50 %;

2) независимые лизинговые компании. Они занимают порядка 30–35 % красноярского рынка, большинство данных компаний пришли в Красноярск из европейской части страны и являются филиалами московских структур;

3) лизинговые компании, существующие при автосалонах / авиакомпаниях. Их немного, около 15 % рынка – в Красноярске они существуют только при крупных автосалонах.

Что касается направлений лизинга в Красноярске, они абсолютно разнообразны: в лизинг можно взять автомобили, грузовую и строительную технику, оборудование и самолеты.

В настоящее время на территории Красноярского края и Хакасии идет реализация крупных инвестиционных и инфраструктурных проектов, также планируется строительство четвертого моста через Енисей и аэропорта, а значит, возникает целесообразность перехода к инновационному виду финансового лизинга – левередж-лизинг.

Этот вид лизинга широко распространен на западе и предполагает многоканальное финансирование для реализации дорогостоящих проектов. Его отличительная черта заключается в том, что лизингодатель, покупая оборудование, выплачивает из своих средств не всю сумму, а только ее часть (на практике 20–40 %). Остальную сумму (60–80 %) он берет в ссуду у одного или нескольких кредиторов, но пользуется все налоговыми преференциями по налогу на прибыль, исходя из полной стоимости лизингового имущества [5].

Основной риск по данной сделке несут кредиторы – банки, страховые компании, инвестиционные фонды или другие финансовые учреждения, а обеспечением возврата ссуды служат только лизинговые платежи и сдаваемое в лизинг имущество.

Одной из основных проблем, возникающих при заключении сделок по ливередж-лизингу, является наличие большого количества участников такой сделки. Иными словами, сложно сделать так, чтобы механизм, предусмотренный договором, заработал. По этой причине в сделках данного типа присутствует поверенный кредитор:

- для координации действий займодателей и поверенный лизингодателей;
- управления совместными действиями контрагентов.

Поверенный лизингодатель действует в качестве номинального лизингодателя и получает титул собственника оборудования.

На Западе же, где более 85 % всех крупных лизинговых сделок построены на основе ливередж-лизинга, данная проблема решается путем применения годами отработанных типовых договоров, в которые проще внести поправки, согласованные сторонами, чем разработать новый договор [3].

В Германии и других странах стало обычаем делового оборота, когда кредиторы осуществляют финансирование инвестиционного проекта в объеме 85 % от его стоимости, а лизингодатели – 15 %. В то время как в России практика проектного финансирования предполагает, что пропорции колеблются на уровне 2,3–3 к 1, т. е. 70–75 % к 30–25 % [4].

С точки зрения права, данная разновидность финансового лизинга изначально не имеет никаких особых признаков, и в правоотношении сохраняются все те же три стороны: поставщик, лизингодатель и лизингополучатель. Ливередж-лизинг предоставляет ряд преимуществ всем участникам сделки.

Поставщик оборудования получает возможность продавать свою продукцию, получая денежные средства без долгосрочных отсрочек платежей.

Лизингодатель получает следующие преимущества:

- предмет лизинга фактически выступает обеспечением сделки;
- благоприятный налоговый режим, позволяющий включать расходы по сделке в состав расходов, признаваемых для целей налогообложения;
- наличие амортизационных и налоговых льгот.

Лизингополучатель обладает следующими преимуществами:

- высокую вероятность положительного решения об осуществлении лизинговой сделки со стороны лизингодателя;
- возможность покупки основных средств с сложных финансовых условиях, к которым в первую очередь относятся отсутствие залогового имущества и недостаточная для получения кредита финансовая устойчивость, характерные для большинства фирм;
- возможность увеличения масштабов и диверсификации бизнеса в условиях ограниченности собственных инвестиционных ресурсов;
- благоприятный налоговый режим, позволяющий признать расходы на уплату лизинговых платежей в полном объеме при расчете налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

Несмотря на то, что в России такого рода сделки появились относительно недавно, ливередж-лизинг еще не нашел своего применения в практике лизинговых компаний нашего края. Это обусловлено рядом причин:

- имущество, которое передается в лизинг, как правило, дорогостоящее и для финансирования его покупки необходимо привлечение большого объема денежных средств;
- формирование акционерного капитала и эмиссия акций – дорогостоящее мероприятие, так как вклад в уставный капитал осуществляется за счет собственных средств предприятия, оставшихся после налогообложения прибыли;

- высокие расходы, связанные с регистрацией и выпуском акций;
- повышенные риски акционеров, связанные с возможным банкротством предприятия (требования кредиторов удовлетворяются раньше, чем требования акционеров);
- не в полном объеме отрегулирован механизм частичной уступки прав по дебиторской задолженности по действующим договорам, к которым относятся договоры лизинга.

Таким образом, за ливередж-лизингом в нашей стране и регионе в частности большое будущее.

Библиографические ссылки

1. Гражданский кодекс Российской Федерации : федер. закон от 26.01.1996 г. № 14-ФЗ : в ред. от 30.11.2011 г.
2. О финансовой аренде (лизинге) : федер. закон от 29.10.1998 г. № 164-ФЗ : ред. от 08.05.2010 г.
3. Газман В. Д. Ливередж в лизинге // Финансы и бюджет: проблемы и решения. 2012. № 6. С. 19–23.
4. Газман В. Д. Пропорции в финансировании лизинга // Финансы и бюджет: проблемы и решения. 2011. № 10. С. 15–20.
5. Лисовская И. А. Финансовый менеджмент : учеб. пособие / под ред. И. А. Лисовской. М. : Российское бизнес-образование, 2011. С. 220–231.
6. Лизинг в Красноярске [Электронный ресурс]. URL: <http://www.samarkredit.ru>.
7. Персональный взгляд на лизинговый рынок Красноярска [Электронный ресурс]. URL: <http://www.sibrabota.ru>.
8. Спрос на лизинг опередил предложение [Электронный ресурс]. URL: <http://www.krasnoyarsk.biz>.

© Макарова Ю. В., Мигунова М. И., 2013

Байкальский государственный университет экономики и права, Россия, Иркутск
Амурский государственный университет, Россия, Благовещенск

АУДИТОРСКИЙ РИСК И ДОСТАТОЧНОСТЬ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ

Анализируются положения международных стандартов в отношении концептуальных понятий «риск» и «достаточность доказательств», оцениваются сходства и различия, определяются области их потенциального сближения. Предлагается дискриптивная и математическая факторные модели взаимосвязи аудиторского риска и достаточности доказательств.

Ключевые слова: аудиторский риск, достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств, оценка аудиторских доказательств, концепция разумной уверенности, профессиональный скептицизм.

Развитие рыночных отношений предлагает свободное международное движение капитала, товаров, рабочей силы. Вступление России в МВФ и ВТО позволяет расширить международные связи, в том числе масштабы инвестиций в экономику страны, выдвигая новые сложные задачи в области совершенствования системы учета и аудита. При этом необходимо анализировать одну из мировых тенденций развития учета – переход на международные стандарты. Применение МСФО меняет приоритеты при формировании информации, концепция собственности меняется на концепцию контроля, идет постепенная замена исторической стоимости, осуществляется переход от регулирования учета в пользу отчетности. Как отмечают А. А. Шапошников и Я. И. Устинова, это влечет за собой переход на понятную в международной практике систему показателей, включая показатели чистых активов, характеризующие рыночную капитализацию объектов инвестирования. Естественно, совершенствование системы учета требует оказывать влияние на организацию и методику аудита.

Международные стандарты аудита в настоящее время претерпевают существенные изменения в связи с пересмотром концепции аудиторского риска и его связи с достаточностью доказательств и качеством аудита. Такие тенденции обусловлены тем, что по всему миру увеличивается число судебных разбирательств в связи с банкротством крупных корпораций на фоне некачественного аудита. Большинство зарубежных аудиторов сводят причину судебных исков против аудиторов с недостаточностью аудиторских доказательств (С. Ченг и др., А. А. Арнс и др. (2005) [12; 8]). Финансовые скандалы свидетельствуют о том, что аудиторы не должны безоговорочно полагаться на документы, полученные от фирмы клиента, они могут быть искажены и вводить в заблуждение аудиторов. В связи с этим требуется теоретическое обоснование и уточнение модели аудиторского риска на основе его взаимосвязи с достаточностью доказательств. Модель необходима для дальнейшей разработки методики оценки аудиторского риска и доказательств.

Концептуальные основы взаимосвязи аудиторского риска и достаточности доказательств. Рассмотрим взаимосвязь аудиторского риска и достаточности доказательств в свете концептуальных положений международных стандартов аудита. В настоящее время разрабатываются и вводятся в российскую практику новые стандарты, соответствующие МСА (ISA) 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оценку аудиторских рисков», МСА (ISA) 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенного искажения, связанных с пониманием организации и его окружающей обстановки» (действует с 2003 г.).

Ранее действующей редакции МСА 200 «Цель и общие принципы, регулирующие аудит бухгалтерской отчетности»¹ понятия аудиторского риска и существенности специально не рассматривались, хотя упоминались как категории. В 2009 г. были внесены изменения относительно аудиторского риска и существенности, что не находит отражения в российских стандартах. Согласно п. 13 МСА 200 аудиторский риск – риск того, что аудитор выражает мнение о достоверности отчетности, когда финансовая отчетность существенно искажена. Аудиторский риск (AR) является функцией риска существенных искажений и риска необнаружения. Модель аудиторского риска имеет следующий вид:

$$AR = SR \times DR, \quad (1)$$

$$SR = IR \times CR, \quad (2)$$

где *SR* – риск существенного искажения – риск того, что финансовая отчетность существенно искажена до проведения аудита; *IR* – неотъемлемый риск – подверженность искажениям остатков по счетам и классов операций или раскрытия информации в отчетности по отдельности или в совокупности до применения любых средств внутреннего контроля; *CR* – риск того, что искажения, которые могут произойти в кассах операций по счетам или в раскрытии информации в отчетности могут оказаться существенными по отдельности или в совокупности с другими искажениями, не могут быть предотвращены или обнаружены и своевременно исправлены внутренним контролем; *DR* – риск необнаружения – риск того, что аудитор не обнаружит искажения, имеющиеся в утверждении, которые могут оказаться существенными либо по отдельности, либо в совокупности с другими искажениями.

Риск существенного искажения определяется на уровне отчетности и на уровне остатков по счетам, классов операций. На основе рисков на уровне предпосылок аудитор оценивает характер, временные рамки и объем аудиторских процедур, необходимых для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств. Это позволяет аудитору выразить мнение о финансовой отчетности на приемлемо низком уровне риска (п. A36 МСА 200²).

На заданном уровне аудиторского риска приемлемый уровень риска необнаружения имеет обратную связь с оценкой риска существенных искажений на уровне предпосылок (п. A42 МСА 200). Исходя из данного положения стандарта, строится известная в зарубежной литературе модель риска необнаружения:

$$DR = ARn / SR, \quad (3)$$

где *ARn* – приемлемый аудиторский риск.

Чем выше оценка риска существенных искажений, предполагаемая аудитором, тем ниже уровень риска необнаружения, который может считаться приемлемым, и тем больше требуется убедительных доказательств. Если неотъемлемый риск и риск средств контроля высоки, то необходимо, чтобы приемлемый риск необнаружения был низким, что позволит снизить общий аудиторский риск до приемлемо низкого уровня. Если же, напротив, неотъемлемый риск и риск средств контроля находятся на низком уровне, аудитор может принять более высокий риск необнаружения и снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня.

¹ ISA 200 «Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing» // Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements. 2012. Vol. 1. URL: <http://www.ifac.org/>.

² ISA 200 «Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing» // Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements. 2012. Vol. 1. URL: <http://www.ifac.org/>.

Существуют ограничения, которые увеличивают риск необнаружения:

- аудитор не проверяет все классы операций, сальдо счетов или раскрытия;
- выбор аудитором ненадлежащей аудиторской процедуры;
- неправильное применение аудитором соответствующей аудиторской процедуры, или неправильная тарктовка результатов аудита;
- осуществление операции между связанными сторонами;
- необычные обстоятельства, увеличивающие риск существенного искажения сверх обычно предполагаемого уровня риска;
- указание на наличие существенного искажения (п. А42-43 МСА (ISA) 200).

Следует отметить, что перечень ограничений является открытым, поскольку стандарты не могут предусмотреть всех неопределенных ситуаций, присущих аудиту. Достаточно много решений аудитор принимает на основе профессионального суждения, которое является субъективным, зависит от человеческого фактора, что, в свою очередь, не может исключить ошибок, просчетов и влияния заинтересованных лиц. Ограничения могут быть устранены с помощью правильного планирования, распределения обязанностей по заданию, применения принципа профессионального скептицизма, надзора и проверки выполненной аудиторской работы (п. А43 МСА (ISA) 200).

МСА (ISA) 500 «Аудиторские доказательства» (аналог в России – ФСАД 7/2011) определяет, что достаточность является количественной оценкой и зависит от аудиторской оценки риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности (чем выше риск, тем больше требуется доказательств), а также от качества таких доказательств (чем выше их качество, тем меньше требуется доказательств).¹

С. Ченг (Chang S., 2007) представляет взаимосвязь между ключевыми категориями аудита в виде схемы, отраженной на рис. 1.

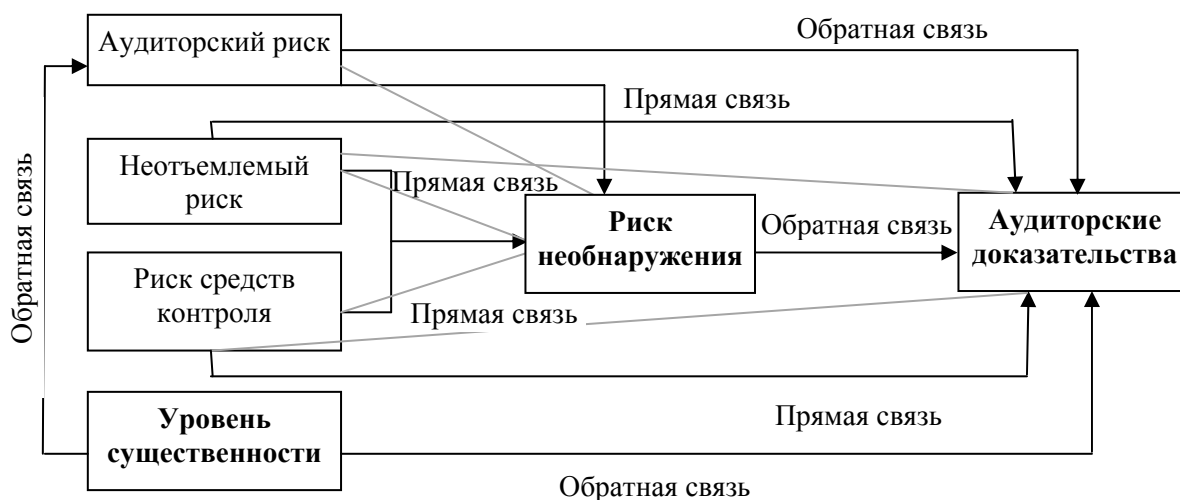


Рис. 1. Взаимосвязь между аудиторским риском, уровнем существенности и аудиторскими доказательствами [12]

Между достаточностью аудиторских доказательств и риском существует обратная связь, т. е. чем выше риск необнаружения (связь неотъемлемого риска и риска средств контроля), тем сильнее аудиторские доказательства должны отвечать требованиям достаточности и надлежащего характера [8; 12; 15; 20]. Таким образом, можно сделать вывод, что риск необнаружения зависит от эффективности аудиторских процедур и их

¹ ISA 500 «Audit evidence» // Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements, Edition 2012, Volume 1. URL: <http://www.ifac.org/>

применения аудитором. Достаточность доказательств связана с минимальным объемом аудиторских процедур, позволяющих снизить риск до приемлемо низкого уровня. Следует согласиться с зарубежными авторами о том, что стандарты не раскрывают положений о влиянии эффективности процедур на достаточность доказательств [11].

В соответствии с МСА, аудиторы должны следовать подходу, основанному на риске, и использовать эффективные процедуры. Следует пытаться получать больше надлежащих аудиторских доказательств из областей повышенного уровня риска, где вероятнее ошибки и нарушения. Например, п. А49 МСА прямо указывает, что аудитор должен больше уделять внимание областям, где содержатся риски существенного искажения, особенно вследствие недобросовестных действий. При этом риски должны быть выделены по элементам и предпосылкам подготовки отчетности. Выделение областей с повышенным уровнем риска позволяет сократить затраты на проведение аудита, организовать эффективное планирование, установить соответствующий уровень существенности, определить объем выборки, временные рамки и объем процедур по существу [15].

Категории «аудиторский риск», «достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств» являются элементами концепции разумной уверенности, которая подробно раскрывается в п. 51 Международной концептуальной основы заданий по подтверждению достоверности информации¹. Разумная уверенность представляет собой концепцию, относящуюся к накоплению доказательств, необходимых аудитору для вынесения заключения в отношении информации о предмете изучения в целом. Чтобы с определенной долей уверенности выразить мнение аудитора в заключении, необходимо получить достаточные и надлежащие доказательства в рамках итеративного, систематического процесса, включающего получение представления о предмете изучения, оценке рисков, ответных действиях в отношении оцененных рисков, выполнения дальнейших процедур, и оценить достаточность и надлежащий характер доказательств.

При оценке аудиторских доказательств и с целью обоснования аудиторского мнения, аудитор должен применить профессиональное суждение и соблюдать принцип профессионального скептицизма (п. 40–41 Международной концептуальной основы заданий по подтверждению достоверности информации, п. А3 МСА (ISA) 500, п. 16 МСА (ISA) 200). Профессиональный скептицизм позволяет аудитору критически, с определенной долей сомнения оценивать весомость полученных аудиторских доказательств, и настороженно относиться к аудиторским доказательствам, которые противоречат или ставят под сомнение надежность документов, ответов на запросы и прочей информации, полученной от руководства субъекта и лиц, наделенных руководящими полномочиями. Профессиональный скептицизм необходим в ходе аудита для снижения риска необнаружения необычных обстоятельств, риска неоправданных обобщений в выводах, основанных на аудиторских наблюдениях; риска использования ошибочных допущений при определении характера, сроков выполнения и масштаба аудиторских процедур и при оценке их результатов.

Следует принимать во внимание, что изучение экономического субъекта и его среды, включая систему внутреннего контроля, является непрерывным, динамичным процессом сбора, обновления анализа информации на протяжении всего аудита². Это знание устанавливает базу данных, на основе которой аудитор планирует аудит и выражает профессиональное суждение в ходе аудита, например, при определении доста-

¹ International framework for assurance engagements // Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements. 2012. Vol. 2. URL: <http://www.ifac.org/>.

² ISA 315 «Identifying and assessing the risks of material misstatement through understanding the entity and its environment» // Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements. 2012. Vol. 1. URL: <http://www.ifac.org/>.

точности и надлежащего характера полученных аудиторских доказательств. Если на этапе планирования будет неправильно проведена оценка рисков, то это может привести к нерациональному распределению ресурсов, неэффективной проверке и некачественным результатам аудита [17–19].

Действия аудитора в ответ на оцененные риски и аудиторские доказательства описывает МСА (ISA) 330 (проект аналогичного российского стандарта только вводится). В соответствии с п. 18–19 указанного стандарта в тех случаях, когда риск оценивается как высокий, для получения более убедительных аудиторских доказательств аудитор может увеличить объем доказательств или получить более релевантные или надежные доказательства, например, фокусируясь на получении доказательств от третьих лиц или получении подтверждающих доказательств из целого ряда независимых источников¹. Также указывается на необходимость модификации общей стратегии и плана проверки, и, следовательно, запланированного характера, сроков выполнения и масштаба аудиторских процедур, если имеется информация, значительно отличающаяся от информации, которая была доступна, когда аудитор планировал аудиторские процедуры². В случае отсутствия ответа на запрос о положительном подтверждении аудитор, согласно п. 12 МСА (ISA) 505 «Внешние подтверждения», должен применить альтернативные аудиторские процедуры.

Таким образом, анализ требований международных стандартов показал, что аудитор не может свести аудиторский риск к нулю, но имеет возможность оценивать, контролировать и регулировать его уровень в допустимых пределах. Между достаточностью аудиторских доказательств и риском имеется двухсторонняя связь. С одной стороны, на степень достаточности и надлежащего характера доказательств оказывает влияние риск средств контроля и неотъемлемый риск, поскольку большая часть информации формируется внутри аудируемого лица. С другой стороны, аудитор должен в ответ на оценку доказательств осуществить эффективные аудиторские процедуры по существу для снижения риска необнаружения до приемлемо низкого уровня.

При этом понятие «приемлемо низкий уровень риска» в стандартах не раскрывается, а в литературе является достаточно спорным. По мнению А. А. Василенко, приемлемый аудиторский риск как показатель, выражающий интересы договаривающихся сторон, должен согласовываться при заключении договора об аудиторской проверке, является одним из исходных показателей, позволяющих определить риск необнаружения [3]. Для того чтобы аудиторский риск сделать минимальным, аудитор должен определить оптимальный объем информации для проверки, чтобы взять на себя профессиональную ответственность [1]. Приемлемый риск отражает доверие пользователей к аудируемой бухгалтерской отчетности и определяет качество данных бухгалтерского учета [4].

Факторы, влияющие на аудиторский риск и достаточность доказательств. При оценке рисков и достаточности доказательств невозможно абстрагироваться от условий реальной ситуации, в которых происходит сбор и обработка доказательств. Необходимо учитывать личностные, информационные и другие факторы. Следует отметить, что в российской и зарубежной литературе выделяют отдельно факторы, влияющие на риск, и факторы, влияющие на достаточность доказательств, а обобщение этих факторов не проводится.

¹ ISA 330 «The auditor's responses to assessed risks» // Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements, Edition 2012, Volume 1. URL: <http://www.ifac.org/>

² ISA 300 «Planning an audit of financial statements» // Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements, Edition 2012, Volume 1. URL: <http://www.ifac.org/>

На *риск существенного искажения* оказывают факторы, связанные с особенностями бизнеса клиента, его организационной структурой и эффективностью системы внутреннего контроля. Л. Л. Абоянцева [1] указывает, что, оценивая внутрихозяйственный риск, аудитор должен изучить ликвидность имущества организации, уровень прибылей и убытков, методы финансирования, рискованные операции, качество менеджмента и компетентность персонала. В качестве факторов риска также следует выделить неустранение системных ошибок по результатам предыдущего аудита. Многие авторы не сводят риск существенного искажения исключительно к аудируемому лицу. Квалификация аудитора, его опыт проведения проверки в данной области, опыт проверки аналогичных финансовых оборотов, наличие опыта проверки узкоспециализированных сделок также являются факторами, которые могут увеличить риск искажений [4]. На данный риск влияют взаимоотношения с дочерними и зависимыми компаниями, нетиповые операции, масштаб бизнеса, организационно-правовая форма собственности; характер и сумма обязательств, изменения в нормативно-правовой системе и т. д. [2].

Неэффективная контрольная среда, особенно информационная система, снижают надежность аудиторских доказательств. Аудитор должен отреагировать на нее соответствующим образом:

- выполнить большее количество аудиторских процедур на конец периода, а не на промежуточную дату получения большего количества аудиторских доказательств от процедур проверки по существу.

- увеличить количество областей, которые охватываются масштабом аудита (п. A2 MCA (ISA) 330)¹.

Более подробно факторы, определяющие эффективность системы внутреннего контроля описаны в МСА 315. Следует отметить, что неотъемлемой частью риска существенных искажений является риск мошенничества. На наш взгляд, оценить в полной мере данный риск на стадии планирования невозможно, необходима тщательная оценка надежности доказательств и сопоставление противоречивых доказательств.

Риск необнаружения сводится к неспособности аудитора получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, поэтому авторы выделяют в первую очередь такие факторы, как профессиональную подготовку, опыт и способность аудитора решать сложные нестандартные вопросы [10; 23; 24]. Дж. Бедард особо подчеркивает роль профессионального суждения аудитора в решении проблем с «ассиметричной», недостоверной и противоречивой информацией, сложным выбором методов бухгалтерского учета в соответствии с МСФО [10]. Российские авторы выделяют следующие факторы риска необнаружения:

- порядок проведения конкретной аудиторской проверки;
- репрезентативность выборки;
- применение необходимых и достаточных аудиторских процедур;
- квалификацию аудитора;
- повторность проверки;
- объем выборки и т. д. [4].

В зарубежной литературе находит отражение и другая классификация факторов риска (В. Битти, С. Финлей и Р. Бранд):

- факторы, связанные с аудируемым лицом (риск непрерывности деятельности, риск мошенничества);
- факторы, связанные с аудитором (профессиональное суждение, знания, способности понимать бизнес клиента и применять методы выявления ошибок) [9].

¹ ISA 330 «The auditor's responses to assessed risks» // Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements. 2012. Vol. 1. URL: <http://www.ifac.org/>.

Р. П. Сривастава (R. P. Srivastava) разделяет факторы риска на три категории:

- факторы, влияющие на финансовую отчетность в целом (например, компетентность и добросовестность менеджмента);
- факторы, влияющие на определенные счета или классы операций и предпосылки, связанные с ними (характер и сложность операций, нестандартность операций);
- факторы, влияющие на цели и направления аудита (операции со связанными сторонами) [21].

Данные классификации факторов имеют важное практическое значение при разработке методики оценки аудиторских рисков. Дальнейшие исследования в данной области должны быть направлены на более четкое деление возможных факторов по данным признакам, что обеспечит полноту и комплексность методики оценки.

Особый интерес представляет концепция *убедительности аудиторских доказательств* У. Гроневода (U. Gronewold, 2006), в основу которой положено деление факторов по этапам процесса доказывания:

- создание источника аудиторских доказательств;
- процесс передачи доказательств, включая и другие источники;
- получение дополнительных доказательств;
- процесс обработки, сопоставления доказательств друг с другом и применение их для составления отчета и заключения. [16]

У. Гронебуд справедливо отмечает, что необходимо учитывать не только источник доказательства, но и методы его получения и действия аудитора. Например, если доказательства передаются в устной форме и задается наводящий вопрос, то вполне вероятно, что полученная информация будет иметь ограниченную ценность, поскольку будет повторять содержание вопроса и может быть искажена. Классификация факторов, обоснованная анализом около ста литературных источников и результатами эмпирических исследований, имеет следующий вид [16]:

1. *Факторы, влияющие на источник аудиторских доказательств (независимость, мотивация, честность, способности, квалификация знания лица, создающего доказательство).*

Аудиторы больше доверяют источнику, полученному от компетентных и более опытных лиц (Anderson U. L., Koonce L., 1998, Hirst D. E., 1994).

2. *Факторы, связанные с созданием и передачей доказательств (процесс создания и сохранности доказательств, ошибки в общении и взаимодействии, эффективность средств контроля, последовательная передача доказательств, формализация общения).*

Сравнивая виды доказательств, Флинт (Flint, 1988) отмечает, что основным доводом надежности письменных доказательств являются факторы внимания и усердие в процессе их создания, безопасность и обеспечение сохранности. Многие авторы считают, что в процессе передачи доказательств возникают ошибки коммуникации (Schandl, 1978, Keenan, 1979, Knüppe, 1984). Хаджест (Hagest, 1975) считает, что информация, собранная в неформальной беседе с сотрудниками организации, имеет большую степень надежности, чем информация, полученная из официальных источников.

3. *Характеристики и утверждения доказательств по изучаемым предпосылкам (характер, тип и вид процедуры, подлинность и возможность сокрытия, манипуляции или подлога, своевременность, репрезентативность, уместность, точность, необходимость применения профессионального суждения, возможность неверного толкования).*

Доказательство имеет ценность в том случае, если информация является актуальной и релевантной, своевременной (Arens, 1970; Kissinger, 1974; Hagest, 1975; Knüppe, 1984). Некоторые авторы выделяют характер, тип и вид аудиторских доказательств (Hagest, 1975; Knüppe 1984).

4. *Факторы, зависимые от аудитора (квалификация, компетентность, мышление, способности к обнаружению ошибок, достаточность при формулировке предпосылок, предвидение ожидаемых результатов).*

Большинство зарубежных авторов определяют решающим фактором квалификацию и компетентность аудитора (Windal, 1961; Kissinger, 1974; Schandl, 1978), профессиональный скептицизм (Mautz, Sharaf, 1961). Правильность постановки предпосылки в совокупности с высокими знаниями, навыками и опытом имеет важное значение в процессе доказывания. Более убедительными считаются доказательства, которые подтверждают ожидания аудитора, а наименее – непредсказуемые, случайные, аномальные, бессистемные ошибки (Caster, Pincus, 1996). Эмпирические исследования показали, что наибольшее влияние оказывает опыт аудитора, чем объективность и независимость (Rebele J. E., Heintz J. A., Briden G. E., 1988). При этом доказано, что существует взаимосвязь между объективностью и компетентностью аудитора (Hirst, 1994).

5. *Комплексность аудиторских доказательств (полнота доказательств, противоречия между доказательствами, взаимосвязь).*

Данные факторы связаны с полнотой и количеством доказательств (Mautz, Sharaf, 1961; Kissinger, 1974; Gray, 1991; Barnes, 1991; Caster, Pincus, 1996). На решения аудитора оказывает влияние не индивидуальная оценка доказательств, а совокупная (Goodwin, 1999).

Научный вклад У. Гроневода в теорию аудиторских доказательств заключается в обобщении и систематизации факторов, влияющих на убедительность доказательств. Однако данные факторы отдают предпочтение качественной стороне доказательств и недостаточно раскрывают факторы, влияющие на количество. В российской литературе раскрываются факторы надежности [6] и достаточности доказательств на основании факторов, влияющих на объем аудиторской выборки. Наибольшее внимание уделяется надежности источников доказательств и аудиторских процедур. На наш взгляд, на достаточность доказательств также оказывают влияние следующие факторы:

- доступность доказательств;
- суждение аудитора и выбор приемлемого аудиторского подхода (сплошной, выборка, специфические элементы);
- уместность и эффективность методов выборки (монетарный, атрибутивный методы и т. д.);
- репрезентативность выборки;
- обоснованный и приемлемый отбор элементов и соответствующий объем выборки.

Таким образом, анализ факторов, влияющих на риск и достаточность доказательств, показал, что они имеют схожую природу возникновения и общие черты. Практика показывает, что большинство факторов достаточности доказательств не учитываются при оценке рисков, что затрудняет снижение риска необнаружения до приемлемо низкого уровня.

Факторная модель взаимосвязи аудиторского риска и достаточности аудиторских доказательств. В зарубежной практике достаточно широко изучены модели аудиторского риска, основанные на методах экспертных оценок, условных вероятностей Байеса, теории игр, теории нечетких множеств и т. д. (Arens A. A. [8], Cushing B. E. [14], Low K. Y. [19], Taylor M. H. [22]). В российской теории и практике данные модели встречаются редко. На наш взгляд, наиболее приемлемым методом оценки является теория нечетких множеств, которая учитывает профессиональное суждение аудитора [9]. Такие факторы, как поведение, мотивы, опыт, знания (а они являются решающими) подлежат оценке только исходя из суждения аудитора. Большинство российских авторов полагаются на математическую модель оценки аудиторского риска, представленную формулой (1). Зарубежные аудиторы обосновали, что неправомерно применять знак умножения между отдельными компонентами риска, между ними существует более сложная взаимосвязь. Критика данной модели основана на выделении следующих недостатков:

- использовании агрегированных компонентов;

– отсутствию независимости между переменными;
– односторонним подходом, который сужает применение в различных практических ситуациях [15].

МСА требуют, чтобы риск существенных искажений в отчетности оценивался аудитором на уровне бухгалтерской отчетности в целом, а также на уровне классов операций, сальдо счетов и информации, раскрываемой в бухгалтерской отчетности. Модель не дает возможности объединить аудиторские риски на уровне остатков по различным счетам [13]. При этом компоненты аудиторского риска не являются независимыми друг от друга. Модель не учитывает факторы риска и не отражает взаимосвязь с достаточностью доказательств и качеством аудита. Абстрагирование от факторов риска ведет к упущению многих важных обстоятельств и не позволяет должным образом спланировать эффективные процедуры на уровне предпосылок подготовки отчетности, направленные на получение достаточных доказательств. В связи с выделенными проблемами представляется необходимым построение модели взаимосвязи аудиторского риска и достаточности доказательств. В основу модели (рис. 2) положена концепция аудиторского риска, действия аудитора в ответ на оценку риска и доказательств, и факторы, выделенные в научных зарубежных и российских исследованиях.

Как показано на рис. 2, от уровня приемлемого риска, установленного на стадии планирования, зависят характер, объем и временные рамки аудиторских процедур. Аудиторская оценка компонентов риска может изменяться в ходе аудита. Например, в ходе процедур по существу аудитор может получить информацию, значительно отличающуюся от той, на основе которой он сделал первоначальную оценку риска существенного искажения. В таком случае аудитор должен внести изменения в запланированные процедуры с тем, чтобы снизить риск до приемлемо низкого уровня. В ответ на высокие риски аудитор должен повысить качество доказательств, направляя более опытных специалистов в рисковые области, привлечь экспертов, осуществить более тщательный надзор за качеством, или включить «элементы неопределенности» в планируемые процедуры, применить компьютерные технологии.

Представим математическую модель аудиторского риска с учетом факторов. Аналитическая факторная система имеет общий вид:

$$y = f(x), \quad (4)$$

где $x = \{x_i\}$ – некоторый набор изменяющихся факторов, от которых зависит функция $f(x)$, $i = 1 \dots n$.

Вид модели определяет форма взаимосвязи. Каждый компонент модели аудиторского риска представляет собой факторную систему. Предлагаются факторные модели компонентов риска, а в качестве факторов – основные критерии качества и количества доказательств. Факторная модель неотъемлемого риска имеет следующий вид:

$$IR = f_{IR}(IR_{\text{над}}; IR_{\text{пр}}), \quad (5)$$

где $IR_{\text{над}}$ – фактор надежности аудиторских доказательств (например, подлог документов, сокрытие фактов мошенничества, неэффективное управление и некомпетентное руководство, приводящее к умышленному и неумышленному искажению информации в документах и устных доказательствах, пробелы в законодательстве, требующие профессионального суждения, сомнительные операции со связанными сторонами); $IR_{\text{пр}}$ – прочие факторы, не имеющие отношение к качеству аудиторских доказательств (например, риск непрерывности деятельности в связи с объективными экономическими причинами – падением спроса, неэффективностью операций, потерей рынков сбыта).

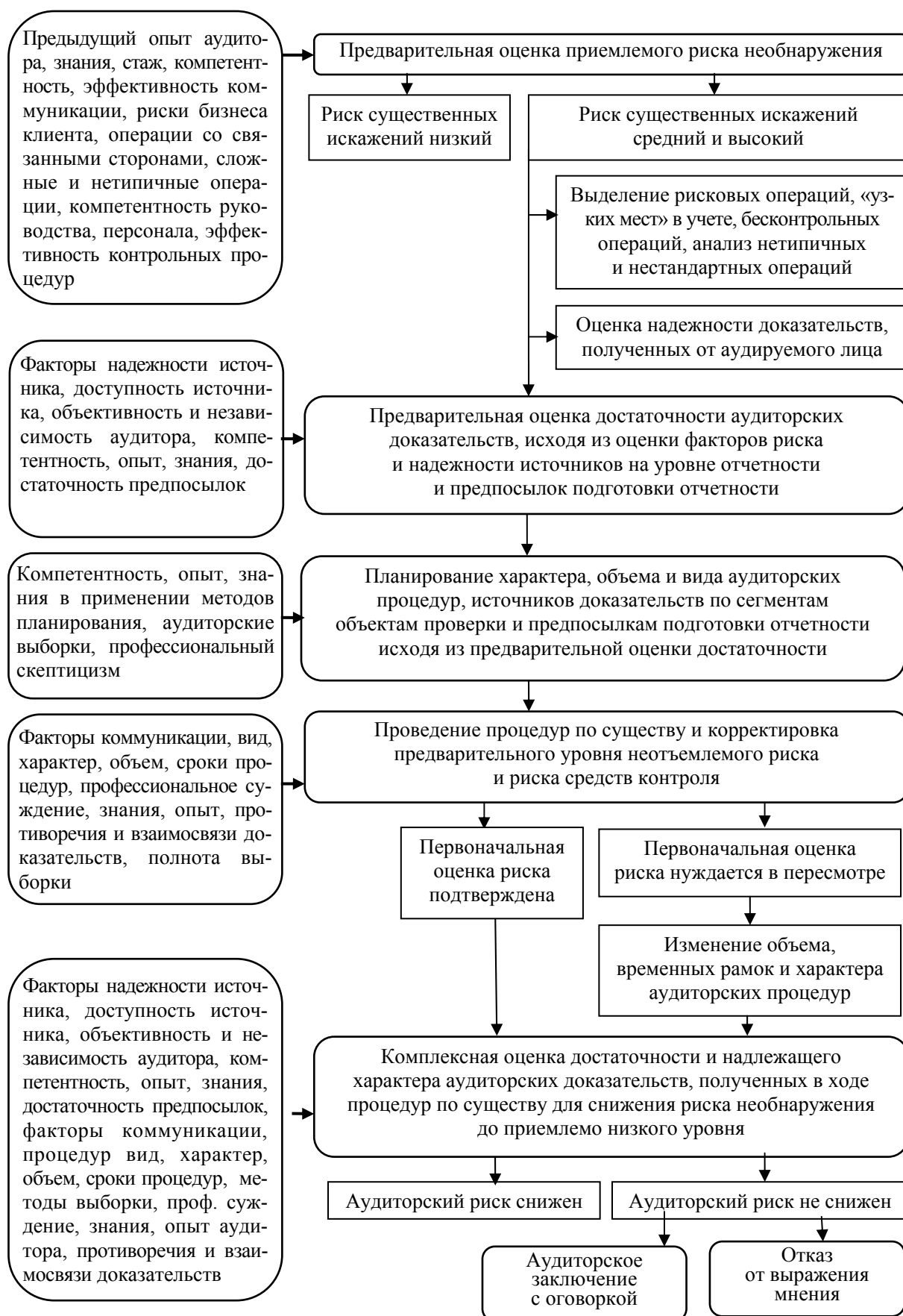


Рис. 2. Дискриптивная модель взаимосвязи аудиторского риска и достаточности доказательств с учетом факторов

Факторная модели риска средств контроля представляет собой выражение:

$$CR = f_{CR}(CR_{\text{над}}; CR_{\text{дост}}; CR_{\text{пр}}), \quad (6)$$

где $CR_{\text{над}}$ – фактор надежности аудиторских доказательств (например, отсутствие документального оформления хозяйственных операций, подлог документов, отсутствие контроля за выгрузкой данных внутри информационной системы, неисправленные ошибки и нарушения по результатам предыдущих проверок контролирующими органами, ненадежность инвентаризационных ведомостей при формальной инвентаризации и ревизии, отсутствие автоматизированных средств оценки запасов при большой массовости операций, бесконтрольность сделок со связанными сторонами и т. д.); $CR_{\text{дост}}$ – фактор доступности аудиторских доказательств (например, характер информационных систем обработки информации, сохранность документов, копии при изъятии правоохранительными органами); $CR_{\text{пр}}$ – прочие факторы, не имеющие отношение к достаточности аудиторских доказательств.

Факторная модели риска необнаружения будет иметь вид

$$DR = f_{DR}(DR_{\text{над}}; DR_{\text{ум}}; DR_{\text{дост}}), \quad (7)$$

где $DR_{\text{над}}$ – фактор надежности аудиторских доказательств (например, компетентность, знания аудитора, профессиональный скептицизм, стаж, опыт работы, эффективность устных опросов, средства коммуникации, обоснованность выбора аудиторских процедур, надежность аудиторских процедур – «наводящие вопросы» при устных беседах); $DR_{\text{ум}}$ – фактор уместности аудиторских доказательств (отношение аудиторских процедур к целям, задачам, предпосылкам); $DR_{\text{дост}}$ – факторы достаточности аудиторских доказательств (репрезентативность и качество аудиторской выборки, эффективность методов выборочных исследований, непротиворечивость совокупности аудиторских доказательств).

Таким образом, уточненная модель аудиторского риска с учетом факторов достаточности и надлежащего характера аудиторских доказательств имеет следующий вид:

$$f_{DR}(DR_{\text{над}}; DR_{\text{ум}}; DR_{\text{дост}}) = \frac{AR_{\text{пр}}}{f_{IR}(IR_{\text{над}}; IR_{\text{пр}}) \times f_{CR}(CR_{\text{над}}; CR_{\text{дост}}; CR_{\text{пр}})}. \quad (8)$$

По результатам исследования можно сделать следующие выводы:

1. Аудиторский риск и достаточность доказательств при проведении оценки имеют схожие черты. В основу концепции положены принципы разумной уверенности и профессионального скептицизма. Исходя из оценки, планируются и обосновываются действия аудитора по изменению характера, объема, временных рамок аудиторских процедур. Итоговая оценка обосновывает мнение в аудиторском заключении п. 28 МСА (ISA) 330. Она возможна только на заключительном этапе аудита. Существуют множество схожих факторов, оказывающих влияние на уровень риска и достаточность доказательств. В связи с этим предлагается проводить процедуры оценки параллельно, дополняя оценку и учитывая взаимосвязь категорий.

2. С развитием и усложнением экономических отношений, переход на МСФО, повышение роли и значимости аудитора, усиление требований к качеству доказательств и другие факторы требует обоснования величины аудиторских рисков не с помощью вероятностно-статистических моделей, а методами, учитывающими профессиональное суждение аудитора (методами, основанными на экспертных оценках и теории нечетких множеств).

3. Изменение концепции аудиторского риска в международных стандартах и ориентация на выявления значимых рисков (например, рисков мошенничества), требования к обоснованию действий аудитора в отношении выбора наиболее эффективных процедур с целью получения достаточных надлежащих доказательств требует изучения взаимосвязи между компонентами аудиторского риска и достаточностью доказательств. Эта взаимосвязь на каждом этапе аудита проявляется по-разному.

4. Предлагаемая дискриптивная модель взаимосвязи риска и достаточности доказательств описывает необходимость оценки и действий аудитора, исходя из данной оценки с учетом комплекса факторов, оказывающих влияние.

5. Предлагаемая математическая модель основана на взаимосвязи между компонентами аудиторского риска, что соответствует требованиям международных стандартов. Модель расширена путем выделения факторов надежности и достаточности доказательств, которые требуется учитывать для того, чтобы обоснованно и своевременно реагировать в ответ на оценку риска, т. е. повышать эффективность процедур. Для применения данной модели требуется дальнейшая разработка методики оценки, которая должна базироваться на методах теории нечетких множеств.

Библиографические ссылки

1. Абоянцева Л. Л. Модель оценки рисков и ее использование в аудиторской практике // Инновационное развитие экономики. 2011. № 6.

2. Богатая И. Н., Савина О. П. Сущность дефиниции «аудиторский риск» и ее роль в аудиторской деятельности // Учет и статистика. 2008. № 12. С. 126–132.

3. Василенко А. А. Фисакова Е. С. Аудиторский риск: развитие понятия и методов оценки // Учет и статистика. 2010. № 18. С. 64–71.

4. Митрович С. Совершенствование методических основ оценки аудиторского риска как фактора повышения эффективности аудиторских процедур // Научные проблемы гуманитарных исследований : науч.-теоретич. журн. 2011. № 5. С. 299–305.

5. Шапошников А. А., Устинова Я. И. Энтропия учетной системы: взгляд аудитора // Аудиторские ведомости. 2010. № 3. С. 3.

6. Якимова В. А. Оценка надежности аудиторских доказательств, полученных из различных источников // Актуальные проблемы экономики и права. 2012. № 1 (21). С. 202–206.

7. Якимова В. А. Оптимизация действий аудитора на основе оценки достаточности аудиторских доказательств и трудоемкости процесса их сбора // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 43 (241). С. 25–36.

8. Arens A. A., Elder R. J., Beasley M. S. Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach. 10th ed. New Jersey : Prentice Hall, 2005.

9. Beattie V., Fearnley S., Brandt R. Auditor independence and audit risk in the UK: Reconceptualisation // American Accounting Association Professionalism and Ethics Symposium. 2002.

10. Bedard J. C., Graham L. E. The effects of decision aid orientation on risk factor identification and audit test planning // Auditing. 2002. № 21 (2). P. 39–56.

11. Brumfield C. A., Elliott R. K., Jacobson P. D. Business risk the audit process // Journal of Accountancy. 1983. № 155 (4). P. 60–69.

12. Chang S., Tsai Ch., Hwang Ch. The Development of Audit Detection Risk Assessment System: Using the Fuzzy Theory and Audit Risk Model [Electronic resource]. URL: <http://aisel.aisnet.org/pacis2007/78>.

13. Cushing B. E., Loebbecke J. K. Analytical approaches to audit risk: A survey and analysis // Auditing: A Journal of Practice and Theory. 1983. № 3. P. 23–41.

14. Risk orientation / B. E. Cushing, L. E. Jr. Graham, Z-V. Palmrose et al. // Auditing Practice, Research, and Education: A Productive Collaboration / ed. by T. B. Bell, A. M. Wright. New York : AICPA, 1995. P. 11–54.
15. Ghosh B. K. Audit Risk: Its Relevance, Assessment & Minimization/ The chartered accountant [Electronic resource]. URL: <http://www.ifacnet.com>.
16. Gronewold U. The Probative Value of Audit Evidence // J. of Forensic Accounting. 2006. № 7 (2). P. 345–394.
17. UK auditors' perceptions of inherent risk / C. Helliar, B. Lyon, G. S. Monroe et al. // British Accounting Review. 1996. № 28 (1). P. 45–72.
18. Khurana I. K., Raman K. K. Litigation risk and the financial reporting credibility of big 4 versus non-big 4 audits: evidence from Anglo-American countries // The Accounting Review. 2004. № 79 (2). P. 473–495.
19. Low K. Y. The effects of industry specialization on audit risk assessments and auditplanning decisions // The Accounting Review. 2004. № 79 (1). P. 201–219.
20. Martinov N., Roebuck P. The assessment and integration of materiality and inherent risk: an analysis of major firms' audit practices // Intern. J. of Auditing. 1998. № 2. P. 103–126.
21. Srivastava R. P., Shafer G. R. Belief-function formulas for audit risk // The Accounting Review. 1992. № 67. P. 249–283.
22. Taylor M. H. The effects of industry specialization on auditors' inherent risk assessments and confidence judgments // Contemporary Accounting Research. 2000. № 17 (4). P. 693–712.
23. Turner J. L., Mock T. J., Srivastava R. P. A Conceptual Framework and Case Studies on Audit Planning and Evaluation Given the Potential for Fraud // Proceedings of the 2002 Deloitte & Touche / University of Kansas Symposium on Auditing Problems, 2002.
24. Wustemann J. Evaluation and response to risk in international accounting and audit systems: Framework and German experiences // J. of Corporation. J. of Corporation Law. 2004. № 29 (2). P. 449–466.

Ю. В. Панасюк
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

РАЗРАБОТКА МЕТОДИКИ АУДИТА ЗАСТРОЙЩИКА С ПРИМЕНЕНИЕМ ЦИКЛИЧЕСКОГО ПОДХОДА

Рассматриваются проблемы, связанные с формированием методики аудиторской проверки застройщика при долевом строительстве.

Ключевые слова: инвестиционный цикл, цикл производства, цикл реализации, методика аудита застройщика.

В настоящее время аудит строительных организаций является основополагающей мерой контроля над соблюдением правомерности осуществления работ, услуг застройщиком. Особенности бухгалтерского учета и налогообложения операций инвестирования в долевое строительство обусловлены длительностью производственного цикла, особенностями стоимостной оценки объемов выполненных строительно-монтажных работ, особым порядком расчетов. Процесс получения аудиторских доказательств может быть оптимизирован, если в качестве сегментов аудита выделять циклы хозяйственных операций, образующихся при осуществлении хозяйственных операций.

Основное внимание при выработке методики проверки должно быть уделено этапу сбора аудиторских доказательств.

Циклы хозяйственных операций для целей аудита – это группы взаимосвязанных операций организации, повторяющихся в процессе ее хозяйственной деятельности [4]. Единой общепринятой группировки циклов не существует, так как она зависит от отрасли экономики, особенностей технологии производства, территориальной структуры аудируемого лица, видов продукции (товаров), схем финансирования и инвестирования, методов управления и контроля и других хозяйственных факторов.

Как правило, выбор циклического подхода приводит к наименьшим затратам времени. После сегментирования информации следующим этапом проведения проверки является постановка подзадач в рамках каждого сегмента.

Исследование основной деятельности будет охватывать три цикла (табл. 1).

Таблица 1

Основные циклы при аудиторской проверке в долевом строительстве

<i>Инвестиционный цикл</i>	
Подциклы	Объекты цикла
Договоры участия в долевом строительстве	Счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
Целевое финансирование	Счет 51 «Расчетные счета»
<i>Цикл производства</i>	
Формирование первоначальной стоимости объекта	Счет 08-3 «Строительство объектов основных средств»
<i>Цикл реализации</i>	
Инвентарная стоимость объекта	Счет 86 «Целевое финансирование»
Вознаграждение	Счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
Финансовый результат	Счет 90 «Продажи»

Методика проведения аудита инвестиционного цикла. В рамках инвестиционного цикла анализу подлежат хозяйственные операции, отражающие поступление денежных средств от инвесторов (дольщиков) (табл. 2).

Таблица 2

**Отражение операций поступления денежных средств
по договору участия в долевом строительстве**

№ х/о	Хозяйственная операция	Дебет	Кредит
1	Заключение договора участия в долевом строительстве	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	86 «Целевое финансирование»
2	Поступление денежных средств от инвесторов на строительство объекта	51 «Расчетные счета»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
3	Вознаграждение за оказание услуг	51 «Расчетные счета»	62-2 «Расчеты по авансам полученным»

При проведении аудита инвестиционного цикла необходимо проверить порядок финансирования. При аудите подцикла «Договоры участия в долевом строительстве» целесообразно выполнить проверку наличия разрешения на строительство, т. е. документы, определяющие правомочность застройщика осуществлять долевое строительство [1].

Также следует отметить, что в соответствии с п. 4 ст. 48 Градостроительного кодекса РФ виды работ по подготовке проектной документации, которые оказывают влияние на безопасность объектов капитального строительства, должны выполняться только индивидуальными предпринимателями или юридическими лицами, имеющими выданные саморегулируемой организацией свидетельства о допуске к таким видам работ.

Особое внимание следует уделить проверке порядка получения разрешения на строительство, который установлен Примерным положением о порядке выдачи разрешений на выполнение строительно-монтажных работ, утвержденным приказом Минстроя России от 03.06.92 № 131 [2].

Необходимо изучить срок действия разрешения на строительство. Он должен соответствовать периоду времени, необходимого для строительства объекта или выполнения отдельных видов работ. По истечении срока действия разрешения инвестор обязан продлить его в недельный срок. Разрешение подлежит продлению также в случае, если в течение одного года со дня выдачи разрешения выполнение строительно-монтажных работ по объекту не началось.

Проверке также подлежат договоры участия в долевом строительстве. Аудитор должен обратить внимание на наличие всех обязательных реквизитов, поскольку отсутствие хотя бы одного обязательного реквизита ставит под сомнение законность совершенных операций. Обязательные реквизиты таких договоров определены Федеральным законом № 214-ФЗ «Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации» [1].

Для того чтобы выяснить, не заключено ли несколько договоров на один и тот же объект строительства, при аудиторской проверке следует проверить количество заключенных договоров на объект строительства.

Аудит подцикла «Целевое финансирование» необходимо начинать со сверки тождества данных аналитического учета оборотам и остаткам по счету 86 «Целевое финансирование» синтетического учета (см. рисунок). Данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета.



Методика аудиторской проверки с применением циклического подхода

Проверка правильности записей, произведенных в Главной книге, осуществляется подсчетом сумм оборотов и сальдо по счету 86 учета целевого финансирования.

Суммы дебетовых и кредитовых оборотов, а также дебетовых и кредитовых сальдо должны быть соответственно равны.

Немаловажным является также проведение проверки поступления денежных средств от инвесторов (дольщиков) на расчетный счет заказчика-застройщика. Следует уделить внимание сроку и порядку уплаты, прописанным в договорах участия в долевом строительстве, в соответствии с которыми инвестор обязуется в установленные сроки перечислить денежные средства, а также сумму вознаграждения заказчику-застройщику. Данное условие должно быть прописано в договоре, в котором указывается определенный процент от сметной стоимости объекта либо фиксированная сумма [2].

По результатам аудита следует подготовить мнение аудитора по вопросам правильности учета операций с целевым финансированием. Итоговым этапом аудита хозяйственных операций являются обобщение результатов аудита, анализ ошибок, выявленных в ходе аудита.

Таким образом, аудиторская проверка инвестиционного цикла позволяет выявить правомерность деятельности организации на строительство и обоснованность привлечения денежных средств от инвесторов.

Методика аудиторской проверки цикла производства. Аудит расходов на проведение капитального строительства начинают с аналитических процедур сравнения динамики статьи баланса «Незавершенное строительство» и «Здания, машины, оборудование и другие основные средства». Их изменения в идеале должны иметь разнонаправленный характер: ввод законченных объектов в эксплуатацию приводит к уменьшению объемов незавершенных капитальных вложений.

Следует отметить, что могут иметь место различные правомерные исключения. Например, при значительном выбытии основных средств зачастую наблюдается одновременное снижение остатков по обеим статьям отчетности; в случае принятия нового инвестиционного проекта – одновременное их увеличение или разнонаправленное изменение, но противоположное идеальному.

Следовательно, эффективность приемов аудита будет намного выше, если рассматривать не изменения отдельных статей баланса в сравнении с изменениями других связанных с ними статей, как рекомендовано стандартом «Аналитические процедуры», а обороты по корреспондирующим счетам и выявлять по ним абсолютные отклонения.

Нетипичным, в частности, являясь превышение дебетового оборота по счету 01 «Основные средства» над кредитовым оборотом по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчета 08-3 «Строительство объектов основных средств» за сопоставимый период. В подавляющем большинстве случаев увеличение по счету 01 должно сопровождаться соответствующим списанием со счета 08.

Следует отметить, что обороты и остатки по счетам 01, 02 «Амортизация основных средств», 08-3 должны подтверждаться не только балансом, но и приложением к нему, где в разд. 3 приводятся сведения об амортизируемом имуществе организации, а в разд. 4 – о незавершенном строительстве [3].

При высокой значимости аналитических процедур они не обеспечивают точности результатов аудита, а намечают лишь основные его направления. В связи с этим логическим продолжением контроля должна являться детальная проверка оборотов и сальдо по счетам.

В качестве начального этапа детальной проверки оборотов и сальдо по счету 08-3 следует выполнить процедуру сканирования, цель которой состоит в выявлении расхождений данных синтетического аналитического учета, а также нетипичных для рассматриваемых операций корреспонденций счетов [3].

В процессе аудита строительства подрядным способом и приобретения отдельных объектов основных средств доминирует проверка расчетов с поставщиками и подрядчиками, транспортными и проектными организациями. Проверке подлежат документы ф. КС-2, КС-3, подтверждающие выполнение определенных работ, услуг. Аудит строительства хозяйственным способом, помимо контроля состояния расчетов с поставщиками оборудования и проектными организациями, предполагает обязательную проверку затрат, формирующих себестоимость строительно-монтажных работ. Причем учет указанных расходов должен вестись обособленно от издержек основной деятельности, что также следует тщательно проконтролировать. Кроме того, во всех случаях необходимо провести аудит операций включения монтируемого оборудования в объемы капитальных вложений и калькулирования инвентарной стоимости законченных объектов.

В ходе проверки расчетов по итогам сканирования выявляются расхождения между объемами выполненных работ (поставок) и степенью погашения задолженности поставщикам оборудования, подрядным и проектным организациям. Необходимо сравнить фактические объемы работ с их договорной (сметной) стоимостью, определить удельный вес отдельных видов капитальных затрат в их совокупной величине. Возможным нарушением в этом случае может быть занижение сальдо счетов расчетов, а также наличие платежей, которые явно не соответствуют предоставленным услугам.

Аудиторская проверка расходов, формирующих себестоимость строительно-монтажных работ при хозяйственном способе их выполнения, следует производить по видам этих расходов. Наиболее существенные нарушения могут иметь место по статье «Материалы», при аудировании которой следует произвести определенные контрольные процедуры. Начиная проверку, аудитору полезно ознакомиться с актами проводимых ранее инвентаризаций материальных ценностей, что позволит ему выяснить, как часто осуществлялась инвентаризация строительных материалов, какова их номенклатура и объемы.

При проверке статьи «Основная оплата труда рабочих» необходимо охватить разработочную таблицу распределения заработной платы по направлениям затрат. При наличии расхождений следует проследить за указанной операцией от первичных документов по выработке (наряды на сдельные работы, наряды на комплекс работ) до их отражения в учете. Если объем начисленной заработной платы по документам будет ниже показанного в приведенных регистрах, то в случае отсутствия сигнальных документов о браке, простоях и других непроизводительных затратах аудитору надлежит расценить выявленные расхождения как завышение себестоимости строительства.

При производстве работ в строительных организациях используются строительные машины и механизмы. Все затраты по эксплуатации машин и механизмов учитываются на счете 25 «Общепроизводственные расходы». Источниками информации о затратах служат первичные документы по учету эксплуатации машин и механизмов: рапорт о работе башенного крана (ф. ЭСМ-1), рапорт о работе строительных машин на автомобильном ходу – путевой лист (Ф. ЭСМ-2), рапорт-наряд о работе строительной машины (механизма) – ф. ЭСМ-3 (на сдельные работы), рапорт-наряд о работе строительной машины (механизма) – ЭСМ-4 (на почасовые работы) [3].

Расходы по содержанию собственных машин и механизмов складываются из амортизации, горючесмазочных материалов, расходов на ремонт и прочих расходов.

Одним из направлений аудиторской проверки расходов по содержанию собственных машин и механизмов является проверка правильности начисления амортизации.

Так как строительство не носит сезонного характера, то в целях налогообложения прибыли, в соответствии со ст. 259 гл. 25 Налогового кодекса РФ, признаются два способа начисления амортизации: линейный метод и нелинейный (который соответствует способу уменьшаемого остатка).

Если машины и механизмы работают в условиях агрессивной среды и повышенной сезонности, то к основной норме амортизации организация вправе применять специальный коэффициент не выше 2, что должно быть предусмотрено учетной политикой организации.

По данным журнала учета работы машин и механизмов можно проверить правильность списания горючесмазочных материалов и правильность начисления оплаты труда, по актам приемки выполненных работ ф. КС-2 – виды работ и правомерность выполнения с применением машин и механизмов.

В случае использования привлеченных машин и механизмов аудитор проверяет наличие и правильность оформления справки ф. ЭСМ-7, которая выписывается к каждому сменному рапорту или путевому листу. Выполненные работы и оказанные услуги, включенные в справки, должны иметь подписи и печати строительной организации и относиться к конкретным объектам строительства.

Практика свидетельствует, что при отсутствии своих машин и механизмов в строительной организации привлекают специализированные организации. Как правило, строительными организациями заключаются с ними договоры на предоставление машин и механизмов с оплатой услуг. Аудитор должен проверить предъявленные счета на услуги, которые должны соответствовать справкам о выполненных работах (услугах) ф. ЭСМ-7.

Может применяться также схема использования строительных машин и механизмов посредством лизинга. При этом уделить особое внимание проверке соблюдения правил учета лизинговых платежей.

В процессе выполнения строительных работ привлекается автомобильный транспорт по договорам с автотранспортными организациями. Аудитору следует проверить наличие договоров, условия перевозки грузов, ответственность по перевозкам (п. 2 ст. 784 ГК РФ), указание пунктов назначения (п. 1 ст. 432 ГК РФ).

Договоры не считаются действительными, если в них не расшифрованы условия грузоперевозок, объемы и километраж перевозок, вид автотранспорта (п. 1 ст. 432 ГК РФ).

Проверяя накладные расходы, аудитор применяет аналитические процедуры, сопоставляет фактические затраты по каждой статье затрат с затратами, предусмотренными сметами.

В процессе проверки статьи «Накладные расходы» аудитор должен обратить внимание, соблюдаются ли законодательные и нормативные документы, регламентирующие величину статей накладных расходов в строительстве. В ходе аудита следует также проверить правильность отнесения почтово-телеграфных расходов как по собственным средствам связи, так и по арендованным. Проверяются законность заключения договоров на услуги, наличие актов приемки выполненных работ (оказанных услуг), оформление счетов-фактур на предмет правомерности выделения и зачета НДС.

Аудит включения оборудования, требующего монтажа, в объемы капитальных вложений должен охватывать регистры учета, Главную книгу по счетам 07 «Оборудование к установке» и 08 [3].

Методика аудита цикла реализации. На данном этапе следует уделить внимание следующим фактам. Правильность отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета по содержанию заказчика и при сдаче объектов строительства инвестору [1].

При аудиторской проверке необходимо проверить правильность начисления налога на добавленную стоимость у заказчика-застройщика. При этом следует сопоставить полученные суммы дохода с суммой исчисленного НДС, полученные результаты сравнить с данными книги продаж и налоговой декларацией по НДС.

На следующем этапе проверяется правильность определения финансового результата при возведении объектов с длительным циклом строительства. При этом необходимо изучить договор долевого участия в строительстве на возведение объектов с длительным циклом строительства, для того чтобы в дальнейшем выяснить, получило предприятие прибыль или убыток.

Немаловажным моментом остается аудиторская проверка сроков передачи объектов строительства. Аудитору следует изучить договоры долевого строительства и передаточный акт.

К основным видам нарушений, которые могут быть выявлены в результате проведения аудита финансовых результатов и распределения прибыли [2], относятся:

- нарушения порядка составления отчета о прибылях и убытках в части занижения или завышения показателей, участвующих при формировании отчета;
- неверное отнесение доходов в составе прочих доходов;
- неверное отнесение расходов в составе прочих расходов;
- неправомерное использование прибыли отчетного года;
- неверная корреспонденция счетов при отражении прочих доходов и расходов.

Таким образом, анализируемый подход позволил сформировать возможные циклы, в свою очередь которые охватывают операции инвестиционной деятельности, организации строительства и подрядной деятельности.

Методика аудита инвестиций в строительной сфере деятельности разработана с учетом всех особенностей, касающихся ведения долевого строительства застройщиком (см. рисунок). Также необходимо подчеркнуть, что данную методику аудиторской проверки целесообразно проводить, когда застройщик выполняет только функции технического заказчика (заказчик-застройщик), либо самостоятельно выполняет функции и технического заказчика и генерального подрядчика. В этом случае необходимо руководствоваться нормативной документацией, которая подтверждает отсутствие противоречий принципам ведения бухгалтерского учета застройщика, если он выполняет определенные вышеизложенные функции.

Разработанная методика аудита позволит оптимизировать проведение аудиторской проверки деятельности строительных организаций, осуществляющих долевое строительство жилья.

Библиографические ссылки

1. Золотарева Г. И., Фесенко С. В., Федоренко И. В. Аудит заказчика-застройщика // Аудит и финансовый анализ. М. : Мысль, 2007.
2. Тихомирова Л. В. Долевое строительство жилья: правовые акты, материалы судебной практики. Второе издание, дополненное и переработанное. М. : Изд. Тихомирова М. Ю., 2012.
3. Сотникова Л. В., Савина Н. В. Аудит в строительных организациях : практ. пособие / под ред. проф. В. И. Подольского. М. : Юнити-Дана, 2012.
4. Шеремет А. Д., Суйц В. П. Аудит : учебник. М. : Инфра-М, 2008.

© Панасюк Ю. В., 2013

П. В. Тимофеева
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

ПЕРВИЧНАЯ ДОКУМЕНТАЦИЯ ФАКТОВ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ЖИЗНИ

Рассматривается первичный учет на основе фактов хозяйственной жизни. Представлены вопросы, которые обязательно должны быть решены при выполнении процедуры документального оформления хозяйственных операций. Приведен порядок документирования фактов хозяйственной жизни. Наглядно представлен процесс первичного учета.

Ключевые слова: первичный учет, факт хозяйственной жизни, бухгалтерский учет; документальное оформление.

Первичные данные о хозяйственной деятельности предприятия являются «входом» в систему бухгалтерского учета, где происходит обработка полученных сведений, а выходом из нее – необходимая информация для лиц, принимающих решения. Грамотное составление первичной документации имеет принципиальное значение для деятельности любой организации.

Совокупность первичных учетных документов в бухгалтерском учете представляет основной способ наблюдения, измерения и регистрации хозяйственной деятельности организации. Каждая хозяйственная операция, возникающая в процессе работы и представляемая в денежной форме независимо от ее содержания и объема, оформляется соответствующим первичным учетным документом. На основании данных, содержащихся в таких документах, появляется возможность реализовать требования к бухгалтерскому учету, выраженные в полноте формирования учетных сведений, их достоверности, своевременности и др. Формирование учетных данных в первичной документации определяет возможность использования других элементов метода бухгалтерского учета. Без первичной документации невозможно ведение первичного учета [5].

Первичный учет представляет собой единую, повторяющуюся во времени, организованную систему сбора, измерения, регистрации, накопления информации, а в условиях автоматизированных систем управления – ее передачу и первоначальную обработку. Система первичного учета служит основой организации всей системы бухгалтерского учета и используется как информационная база для оперативного экономического анализа деятельности предприятия [3, с. 10].

Целью первичного учета является сбор и систематизация оперативной достоверной информации о произошедших фактах хозяйственной жизни, о состоянии и движении активов и обязательств экономического субъекта за установленный период.

Под фактом хозяйственной жизни понимается сделка, событие, операция, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движения денежных средств [1].

Факт хозяйственной жизни должен отвечать следующим требованиям:

- протекать в рамках хозяйственной деятельности организации (предприятия);
- быть обозрим и измерим;
- не содержать двоякой трактовки смысла конкретного факта хозяйственной деятельности.

Иначе говоря, факты, не влекущие никаких последствий с точки зрения имущества, обязательств предприятия и их движения, т. е. факты, которые не изменяют качественного или количественного состояния объекта учета, не могут быть объектами первичного учета.

Дополнительной целью первичного учета в процессе ее функционирования может быть создание информационной базы для контроля безопасности деятельности, получения определенных, заранее утвержденных показателей, статистических данных и т. п.

Основной целью организации системы первичного учета, при которой любой факт хозяйственной жизни, меняющий суть объектов учета, путем регистрации нашел бы свое место в базе данных бухгалтерского учета, является обеспечение такого взаимодействия всех элементов системы первичного учета, при котором в любой момент времени на соответствующем участке функционирования системы пользователи имели бы возможность получить оперативную достоверную информацию о первичном отражении активов и обязательств предприятия и их движении.

Весь бухгалтерский учет ведется на основании первичных документов. Данная норма является принципом учета и закреплена в Федеральном Законе от 06.11.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

При выполнении процедуры документального оформления хозяйственной операции должны быть в обязательном порядке известны либо решены следующие вопросы:

- квалификация хозяйственной операции (вид, наименование);
- дата совершения хозяйственной операции;
- количественное выражение хозяйственной операции в натуральных измерителях (в некоторых случаях в качестве натуральных измерителей могут выступать непосредственно денежные средства, если хозяйственная операция имеет исключительно денежное содержание);
- порядок денежной оценки хозяйственной операции (в момент принятия к учету или последующий), величина денежной оценки хозяйственной операции (если известна);
- наименование первичного документа, используемого для оформления данной операции и лица, ответственные за его заполнение;
- прочие неотъемлемые условия совершенной хозяйственной операции (контрагент по расчетам, направление расхода – при списании материалов и т. п.) [4, с. 21].

«Жизненный» цикл каждого документа проходит следующие этапы: создание документа; регистрация; обработка, включая арифметический подсчет (таксировку) и указание корреспондирующих счетов (контировку); хранение в бухгалтерии или в архиве организации. Схема первичного учета представлена на рисунке. Эта схема наглядно показывает основные этапы движения первичного документа, с момента его возникновения до внесения его в базу данных бухгалтерского учета.

Первоначальным этапом первичного учета является среда наблюдения, где возникает факт хозяйственной жизни. Вышеприведенное определение дает понять, что ФХЖ содержит в себе хозяйственные операции, сделки, события.

Далее следует первичная регистрация. Здесь происходит количественная и качественная оценка ФХЖ, контроль.

Следующий этап – документирование ФХЖ, формирование первичного документа происходит в печатном и электронном виде.

Заключительным этапом первичного учета является внесение этого первичного документа в базу данных бухгалтерского учета.

Совершившиеся факты хозяйственной жизни подлежат обязательному документированию. Данное требование может не выполняться при одновременном наличии следующих условий:

- совершившийся факт хозяйственной жизни не приводит к изменению в состоянии (составе) средств организации и/или их источников, и, следовательно, не порождает хозяйственную операцию,

– совершившийся факт хозяйственной жизни не имеет информационной или доказательной ценности для последующего ведения бухгалтерского учета [4, с. 51].



При отсутствии нормативных документов по учету фактов хозяйственной жизни (федеральных и отраслевых стандартов, методических рекомендаций) можно рекомендовать документирование фактов хозяйственной жизни путем:

– оформления первичного учетного документа типовой формы, если имеющаяся информация о факте (включая необходимое документальное и иное подтверждение) достаточна для признания и квалификации факта, если факт возникает одновременно либо после окончательного оформления соответствующего первичного документа;

– оформления бухгалтерской справки, если имеющаяся информация о факте (включая необходимое документальное и иное подтверждение) достаточна для признания и квалификации факта, но факт имел место ранее, вследствие чего невозможно оформление соответствующего первичного документа текущим моментом времени. При этом первичный документ может быть составлен в качестве приложения к бухгалтерской справке исходя из текущей даты, либо даты фактического совершения операции;

– оформления контрольного документа, если информация о факте достаточна для его признания и квалификации, однако необходимые подтверждающие документы отсутствуют [4, с. 52].

Порядок документирования фактов хозяйственной жизни, денежная оценка которых невозможна на момент признания и квалификации, устанавливается организацией в своей учетной политике. При этом организация вправе выбрать один из трех вариантов:

- составление первичного документа по регистрации каждого факта хозяйственной жизни;
- составление первичного документа по регистрации каждого факта хозяйственной жизни по группе операций, по которым возможно несовпадение по времени момента совершения операции с моментом денежной оценки этой операции. Перечень групп таких операций должен быть раскрыт в учетной политике организации;
- составление первичного документа по регистрации каждого факта хозяйственной жизни, относящегося к группе операций, по которым возможно несовпадение по времени момента совершения операции с моментом денежной оценки этой операции, при наличии факта совершения такой операции. В данном случае в учетной политике должен быть раскрыт не только перечень групп таких операций, но и условия, при которых должен составляться данный первичный документ [4, с. 52].

Первичный документ по оформлению факта хозяйственной жизни, помимо общепринятых реквизитов, должен содержать:

- информацию об основаниях признания фактов хозяйственной жизни,
- разрешительную подпись лица, ответственного за принятие фактов к учету (главного бухгалтера или иного лица),
- информацию о денежной оценке факта,
- отметки об отражении факта в системе бухгалтерского учета [4, с. 58–59].

Первичная учетная документация является одним из важнейших элементов метода бухгалтерского учета, суть которого сводится к сплошному и непрерывному отражению хозяйственных операций с целью получения данных, необходимых для ведения текущего бухгалтерского учета и контроля за деятельностью предприятия. Свой документооборот существует для каждого первичного документа. Значение учетных документов на предприятии очень велико.

Без первичной документации невозможно ведение первичного учета. А его неверное ведение, в свою очередь, приводит к появлению искаженной картины финансового состояния предприятия, ведь выявить и использовать финансовые резервы организации можно только с помощью тщательного учета.

Для систематизации первичного учета на предприятиях рекомендуется разрабатывать специальные рекомендации или внутренние учетные стандарты, позволяющие усовершенствовать систему учета в целом.

Библиографические ссылки

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 06.11.2011 № 402-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : комментарий к федер. закону от 06.12.2011 № 402-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Кирьянова З. В. Методологические и организационные основы первичного учета. М. : Финансы и статистика, 2008.
4. Федоренко И. В. О концепции бухгалтерского учета в РФ. Красноярск : Поликом, 2006.
5. Гвелесиани Т. В. Теория бухгалтерского учета [Электронный ресурс. URL: http://www.erudition.ru/referat/ref/id.14588_1.html].

И. В. Федоренко
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

**ВИДЫ ИНФОРМАЦИИ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ
И ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ С УЧЕТОМ НОРМ ЗАКОНА
«О БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ» № 402-ФЗ**

Рассматриваются теоретические аспекты бухгалтерского учета в связи с изменением его законодательного регулирования, обусловленного вступлением в силу с 01 января 2013 г. Федерального Закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ. Приведены объекты бухгалтерского учета, а также классификация информации об объектах бухгалтерского наблюдения.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, объекты учета, информация, классификация.

Рассмотрим понятие бухгалтерского учета, его цель и задачи. Действовавший с 1996 по 2012 гг. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ определял его как «упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций» [1]. Действующий с 1 января 2013 г. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ определяет бухгалтерский учет как «формирование документированной систематизированной информации об объектах БУ и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности» [2].

Оба определения трактуют бухгалтерский учет как информационную систему. Эта система специализированная – она содержит (собирает и обрабатывает) экономическую информацию о хозяйствующем субъекте.

Основной целью бухгалтерского учета в современном понимании принято считать формирование информации об имущественном и финансовом положении, финансовых результатах деятельности и изменениях в имущественном и финансовом положении организации, а также движении денежных средств, полезной широкому кругу заинтересованных пользователей при принятии решений.

В соответствии с развитием цели бухгалтерского учета выделяют три его основные задачи, которые были раскрыты в федеральном законе «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ (ст. 1):

1) формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой пользователям бухгалтерской отчетности (отчетная задача);

2) обеспечение информацией, необходимой для контроля за соблюдением законодательства при осуществлении хозяйственных операций, а также их необходимостью и целесообразностью, сохранностью материально-денежных и иных ресурсов, экономичностью и рациональностью их расходования (контрольная задача);

3) предотвращение нежелательных явлений и тенденций в результатах хозяйственной деятельности и выявление внутрихозяйственных резервов (аналитическая задача).

Профессор Л. Т. Гиляровская более широко трактует цель бухгалтерского учета, полагая, что целью учетной деятельности можно считать «анализ сложившейся хозяйственной ситуации, выработку конкретного решения, организацию и контроль его исполнения» [5, с. 7]. Такой взгляд на учет характерен для специалистов, рассматривающих бухгалтерский учет как части системы управления, реализующий не только информационные, но и управленческие задачи. В реальности степень участия учетной подсистемы

темы и учетных работников в управлении хозяйствующим субъектом зависит от особенностей конкретного хозяйствующего субъекта: формы и отношений собственности, организационной структуры, номинальных и фактических полномочий отдельных должностных лиц (в первую очередь – главного бухгалтера).

Например, если в обществе с ограниченной ответственностью имеется 2 участника, у каждого по 50 % доли в уставном капитале, один из них – директор, второй – главный бухгалтер, то участие главного бухгалтера в управлении будет реальным и непосредственным на всех уровнях принятия решений. В противоположном случае, например, если в открытом акционерном обществе главный бухгалтер принят на работу по конкурсу и, согласно должностной инструкции, подчинен финансовому директору, то его влияние на принятие управленческих решений скорее всего будет минимальным. Степень интеграции бухгалтерского учета в систему управления важна для оценки информационной безопасности экономического субъекта, но не будет рассматриваться в рамках настоящей работы. Поэтому мы будем рассматривать бухгалтерский учет в своем основном понимании – как специализированную информационную систему. Рассмотрим далее, какая информация обрабатывается в этой информационной системе.

В соответствии со статьей 5 Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ к объектам бухгалтерского учета относятся:

- факты хозяйственной жизни (ФХЖ);
- активы;
- обязательства;
- источники финансирования его деятельности;
- доходы;
- расходы;
- иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами (ФС).

В отсутствие принятых ФС бухгалтерского учета рассмотрим объекты бухгалтерского учета, которые нормативно установлены Федеральным законом «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ.

Факт хозяйственной жизни (ФХЖ) – сделка, событие, операция, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта: финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств (ст. 3). К ФХЖ относятся все заключенные договоры и иные сделки (формы сделок регулируются гражданским законодательством Российской Федерации, в частности, Гражданским кодексом Российской Федерации (ГК РФ)). К *событиям*, рассматриваемым в качестве ФХЖ, можно отнести результаты судебных разбирательств, изменения валютных курсов, существенные изменения рыночной конъюнктуры и другие ситуации, имеющие необходимое подтверждение (документ или достоверный источник). К *операциям* как объектам бухгалтерского учета относят, *хозяйственные операции (ХО)* – «отдельные хозяйственные действия, вызывающие изменения в объеме, составе, размещении и использовании средств, а также в составе и назначении источников этих средств» [5, с. 40]. Следует отметить, что в новом законе «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ ФХЖ заменил ХО в качестве объекта бухгалтерского учета. Подробнее о ФХЖ и ХО изложено в [7, с. 36–43; 8]. Каждый ФХЖ подлежит оформлению первичным учетным документом. Такой документ составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью. Первичный учетный документ должен быть составлен при совершении ФХЖ, а если это не представляется возможным – непосредственно после его окончания (ст. 9 ФЗ № 402-ФЗ, п. 1, 3, 5).

Термины «активы», «обязательства», «источники финансирования деятельности», «доходы», «расходы» непосредственно Федеральным законом «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ не раскрыты. Некоторые из них раскрыты Положениями (стандартами) по бухгалтерскому учету (ПБУ), а также Налоговым кодексом Российской Федерации

(НК РФ), устанавливающим правила налогового учета. В связи с ожидаемыми изменениями в стандартах, связанными со вступлением в силу закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ, мы не будем подробно рассматривать определения, изложенные в различных ПБУ, ограничившись общепринятыми теоретическими взглядами на эти термины. *Активы (имущество)* – это совокупность хозяйственных средств, контролируемых организацией в результате произошедших фактов в ее хозяйственной деятельности, которые должны принести экономические выгоды в будущем. Будущие *экономические выгоды* – потенциальная возможность имущества прямо или косвенно способствовать получению доходов, т. е. притоку денежных средств или других активов.

Принято считать, что это выполняется в следующих случаях:

- объект имущества используется в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг или перепродаже товаров;
- объект может быть использован для погашения кредиторской задолженности или обменян на другое имущество;
- объект имущества может быть распределен между собственниками организации.

Имущество классифицируют на ряд групп:

- а) по форме: вещественное (материальные активы), невещественное (нематериальные активы);
- б) по сроку обращения: внеоборотные активы, оборотные активы;
- в) по расположению на местности: движимое, недвижимое;
- г) по принадлежности: собственное, арендованное;
- д) имущественные права (в том числе права требования);

Обязательства можно рассматривать в *широком* и *узком* смысле. В широком смысле обязательство (с юридической, да и с экономической точки зрения) заключается в выполнении какого-либо действия: передаче товаров, выплате денежных средств, выполнении работ, оказании услуг. В узком смысле в бухгалтерском учете обязательства рассматривают в качестве их денежного эквивалента – суммы кредиторской задолженности. Более подробно об обязательствах изложено в [9].

Источники финансирования подразделяются на собственные и заемные (привлеченные). К собственным источникам относят уставный, резервный и добавочный капитал, а также нераспределенную прибыль, а к заемным – кредиты и займы полученные, кредиторскую задолженность. Таким образом, обязательства в узком смысле являются частью источников финансирования, поэтому выделение обязательств в отдельный объект учета может означать необходимость их учета по существу, в широком смысле. Однако ясность в этом вопросе появится с принятием новых стандартов учета. Источники финансирования также называют *пассивами*, поскольку они отражаются в пассиве бухгалтерского баланса;

Доходы – это увеличение экономических выгод, в том числе уменьшение кредиторской задолженности, приводящее к увеличению капитала (за исключением вкладов учредителей и участников организации).

Расходы – это уменьшение экономических выгод, в том числе путем возникновения обязательств, приводящих к уменьшению капитала организации, за исключением распределения имущества между собственниками. Доходы и расходы признаются в том периоде, в котором они имели место, при условии соблюдения критериев их признания (ПБУ 9,10) [3; 4].

Рассматривая предмет и объекты наблюдения бухгалтерского учета, профессор М. И. Кутер отмечает, что «декомпозиция объекта бухгалтерского наблюдения предполагает выделение:

- объектов, обеспечивающих производственно-хозяйственную и финансовую деятельность;
- объектов, составляющих производственно-хозяйственную и финансовую деятельность.

К объектам, обеспечивающим производственно-хозяйственную и финансовую деятельность, относят имущество (активы) экономического субъекта, его кредиторскую задолженность (долговые обязательства) и собственный капитал (см. рисунок)» [6, с. 66].



Предмет бухгалтерского учета и основные объекты бухгалтерского наблюдения

При этом М. И. Кутер считает, что «предметом бухгалтерского учета выступают только те составляющие производственно-хозяйственной и финансовой деятельности, которые могут быть выражены бухгалтерской (финансовой) информацией», и что «далеко не все объекты управления (производственно-хозяйственной и финансовой деятельности) подлежат отражению в бухгалтерском учете» [6, с. 66].

Данный подход более наглядно раскрывает содержание объектов бухгалтерского наблюдения во взаимосвязи с финансово-хозяйственной деятельностью предприятия.

Важно рассмотреть еще одну особенность объектов бухгалтерского наблюдения, которая состоит в их неравнозначности по отношению к учетному процессу и бухгалтерской отчетности: ФХЖ и ХО являются минимальными единицами бухгалтерского наблюдения и бухгалтерского учета и отражаются преимущественно в первичных документах и учетных регистрах, а другие объекты (активы, кредиторская задолженность и иные источники финансирования, доходы и расходы) – преимущественно в текущем учете (регистрах и базе данных) и в бухгалтерской отчетности. Обязательства в узком смысле занимают промежуточное положение, поскольку требуют детального раскрытия по существу, что требует их документирования, а в отчетности могут раскрываться в виде кредиторской задолженности с различной степенью детализации.

Таким образом, первой ключевой особенностью бухгалтерского учета, как информационной системы, является то, что он обрабатывает информацию о специализированных объектах, называемых объектами бухгалтерского учета, или объектами бухгалтерского наблюдения. Рассмотрев краткую характеристику этих объектов, перейдем к построению классификации информации, обрабатываемой в бухгалтерском учете:

1. По *источнику получения* можно выделить *внешнюю* и *внутреннюю* информацию. Внешняя информация получается от поставщиков, покупателей, банков, налоговых

органов и других сторонних организаций в виде документов (бухгалтерских, налоговых и хозяйственных), писем, нормативных актов, предписаний, судебных решений и т. п. Внутренняя информация формируется в самой организации в виде различных документов (приказов и распоряжений, бухгалтерских, налоговых, банковских и хозяйственных документов и т. д.), а также в виде данных о наблюдениях за объектами учета.

2. По *форме представления* можно выделить информацию на *бумажных носителях* (документы, печатные материалы), *электронных носителях* (электронные документы, данные в базе данных, данные на сайте и т. д.), *устную* информацию.

3. По *способу документального оформления* можно выделить оформление информации в виде документа на *бумажном носителе* и *электронного документа* или регистра.

4. По *стадиям движения* можно выделить информацию на этапе *первичного наблюдения*, информацию на этапе *текущей группировки* и информацию на этапе *итогового обобщения и представления*.

5. По *содержанию* можно выделить *универсальную* (обязательную) и *вариативную* информацию. Универсальная информация бухгалтерского учета определяется его методологией, в основе которой лежат методы двойной записи и обязательного документирования. К универсальной информации относятся дата ФХЖ или ХО, сумма операции, содержание операции, корреспондирующие счета (по дебету и кредиту), данные первичного документа (наименование, дата, номер).

К вариативной информации относится информация, содержание которой зависит от особенностей ФХЖ или ХО и порядка их документального оформления. На содержание вариативной информации влияют также особенности документооборота и используемых для ведения бухгалтерского учета программных продуктов, их настройки, а также особенностей ведения аналитического учета в соответствии с принятой в организации учетной политикой.

Библиографические ссылки

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 21.11.96 № 129-ФЗ : принят Гос. Думой 23.02.96 : по состоянию на 01 июля 2012 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

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.] Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

3. Доходы организации [Электронный ресурс] : положение по бух. учету (ПБУ 9/99) : утв. пр. МФ РФ № 32н от 06.05.99 : по состоянию на 01 июля 2012 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

4. Расходы организации [Электронный ресурс] : положение по бух. учету (ПБУ 10/99) : утв. пр. МФ РФ № 33н от 06.05.99 : по состоянию на 01 июля 2012 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

5. Бухгалтерское дело : учеб. пособие для вузов / под ред. Проф. Л. Т. Гиляровской. М. : Юнити-Дана, 2005.

6. Кутер М. И. Теория бухгалтерского учета : учебник. 3-е изд., перераб. и доп. М. : Финансы и статистика, 2006.

7. Федоренко И. В. Бухгалтерское дело : учеб. пособие / Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2010.

8. Федоренко И. В. О концепции бухгалтерского учета в РФ. Красноярск : Поликом, 2006.

9. Федоренко И. В. О совершенствовании учета обязательств. Красноярск : Поликом, 2006.

И. В. Федоренко, В. В. Грушевская
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

МЕТОДИКА ПЛАНИРОВАНИЯ ШТАТНОЙ ЧИСЛЕННОСТИ И КОЕЧНОГО ФОНДА ПРИ ОКАЗАНИИ МЕДИЦИНСКОЙ ПОМОЩИ

Освещены вопросы расчета штатной численности и коечного фонда учреждения в условиях введения в действие Федерального Закона от 08.05.2010 № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений», а также стандартов и порядков оказания медицинской помощи.

Ключевые слова: методика, планирование, штатное расписание, коечный фонд.

Планирование штатной численности подразделений, оказывающих первичную и специализированную медицинскую помощь в условиях стационаров круглосуточного и дневного пребывания является актуальной задачей в условиях модернизации отечественной системы здравоохранения. Имеющиеся проблемы – недостаток квалифицированных медицинских кадров, оборудования и расходных материалов, в некоторых случаях и площадей, осложняют организацию оказания качественной и доступной медицинской помощи населению. Кроме этих общеизвестных медицинской общественности проблем, в последнее время добавились еще две взаимосвязанных проблемных задачи:

- внедрение новых порядков оказания медицинской помощи, предусматривающих другие, зачастую гораздо более высокие нормативы штатной обеспеченности одной койки (одного пациента) медицинскими кадрами;

- самостоятельность учреждений здравоохранения в формировании штатного расписания в условиях ограниченности бюджетного финансирования и финансирования из системы обязательного медицинского страхования (ОМС).

Как известно, федеральные учреждения здравоохранения перешли на новую систему оплаты труда с декабря 2008 г. в соответствии с постановлением Правительства РФ № 583 [2], аналогичные процессы медленно, но происходят с региональными и местными учреждениями здравоохранения.

Кроме изменения в порядке формирования оплаты труда и штатного расписания, произошли изменения порядка финансирования медицинских учреждений. Переход на оплату медицинской помощи из средств бюджетов на основе Федерального закона № 83-ФЗ [1] предусматривает не постатейное финансирование учреждений (сколько запланировано – столько получите), а на основе субсидии на выполнение государственного задания. Другими словами, деньги будут выделяться в полном объеме только при условии выполнения плановых показателей. Однако «стартовые условия», в которых учреждения могли бы достойно выполнять эти самые плановые показатели, созданы далеко не во всех учреждениях. Это касается не только материально-технической базы, но и штатной численности, обеспеченной реальными медицинскими кадрами.

В рамках реализации концепции развития здравоохранения в Российской Федерации до 2020 г., проведения модернизации системы здравоохранения, основной целью которых является повышение доступности и качества медицинской помощи, Министерством здравоохранения и социального развития РФ в течение 2009–2011 гг. принят целый ряд порядков оказания медицинской помощи при различных заболеваниях.

Составной частью порядков оказания медицинской помощи являются рекомендованные штатные нормативы обеспеченности персоналом соответствующих подразделений медицинских учреждений (кабинетов, отделений, больниц).

В таких условиях у руководства учреждений возникает сложная проблема: как обеспечить учреждение квалифицированными кадрами при недостатке средств. Для теории экономики эта классическая задача (ограниченность ресурсов), на практике же она может привести к неспособности учреждения продолжать свою работу в новых условиях.

Чтобы избежать таких неблагоприятных последствий, учреждениям необходимо внимательно проанализировать свои возможности по выполнению объемных показателей и учесть их при планировании своей деятельности. Это касается как деятельности в рамках государственного задания, так и в рамках системы ОМС. Штатная численность сотрудников медицинских учреждений планируется во взаимосвязи с объемными показателями (см. рисунок).



Методика планирования штатного расписания и коечного фонда

Таким образом, имеющаяся потребность в медицинских услугах трансформируется в материально-технические, финансово- и кадрово- обеспеченные условия, а значит появляется реальная возможность для медицинского учреждения оказать эту услугу, а для пациента – получить услугу надлежащего качества.

Библиографические ссылки

1. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений [Электронный ресурс] : федер. закон от 08.05.2010 № 83-ФЗ : принят Гос. Думой Федер. : одобрен Собр. РФ 23.04.2010г. : по состоянию на 01 янв. 2013г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. О введении новых систем оплаты труда работников федеральных бюджетных учреждений и федеральных государственных органов, а также гражданского персонала воинских частей, учреждений и подразделений федеральных органов исполнительной власти, в которых законом предусмотрена военная и приравненная к ней служба, оплата труда которых в настоящее время осуществляется на основе Единой тарифной сетки по оплате труда работников федеральных государственных учреждений (вместе с «Положением об установлении систем оплаты труда работников федеральных бюджетных учреждений») [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 05.08.2008 № 583. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

© Федоренко И. В., Грушевская В. В., 2013

С. В. Филько, И. В. Филько
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

МЕТОДЫ ОЦЕНКИ ИННОВАЦИОННОЙ АКТИВНОСТИ

Рассматривается предложенная авторами методика оценки инновационной активности региона.

Ключевые слова: инновации, оценка инновационной активности, инновационный потенциал региона

На сегодняшний день одной из наиболее актуальных задач, стоящих перед регионами, является переход к инновационному пути развития. Развитие инновационной деятельности позиционируется Правительством Российской Федерации как приоритетная задача в современной российской экономике.

Следует отметить, что в российской научной литературе описано множество методов стимулирования инновационной деятельности, однако при этом практически не отражены критерии выбора конкретных методов в определенных ситуациях.

Оценка инновационной активности в региональной системе управления играет важную роль в процессе принятия управленческого решения для выбора метода стимулирования инновационной деятельности, что в конечном итоге способствует улучшению общей экономической ситуации в регионе.

В настоящее время в российской экономической науке вопрос оценки инновационной активности остается малоизученным. Большинство работ, посвященных оценке инновационной активности, в качестве объекта используют микроэкономический уровень (уровень хозяйствующих субъектов). Известные методы для оценки инновационной активности региона имеют ряд недостатков и нуждаются в доработке. В основном имеющиеся методы либо сводятся к копированию западных методов, применение которых в российских условиях проблематично, либо они лишены обоснования возможности своего применения на региональном уровне.

Существенным недостатком указанных методов является то, что постулируемые ключевые показатели, характеризующие инновационную активность, на основании которых происходит оценка, не исследуются на наличие взаимосвязей, что может привести к ошибочным выводам при их использовании. Особенно это касается факторов, способствующих либо препятствующих развитию инновационной деятельности [2].

Исследование инновационной активности должно базироваться на оценке и формировании инновационного потенциала. Оценка возможности организаций к инновационному развитию включает показатели инновационного климата, уровня развития человеческого, основного и оборотного капиталов.

Все это приводит к необходимости измерений и сбора информации об инновационных процессах, а также оценке, анализу и выявлению закономерностей. Дальнейшее развитие теории управления инновациями позволит повысить качество оценки инновационной деятельности и инновационного потенциала не только страны, региона, но и организаций.

Оценочное исследование в сфере инновационной деятельности должно базироваться на следующих принципах:

– системный подход к измерению инноваций, обеспечивающий исследование инновационных процессов в тесной взаимосвязи с внешней средой: социальным, политическим и культурным окружением;

- комплексность в исследовании инновационного процесса, предполагающая охват всех его звеньев: от проведения научных исследований и разработок до внедрения нововведений в практику, выхода продукции на рынки сбыта и получения экономического эффекта;

- последовательный охват статистическим наблюдением различных типов инноваций и видов экономической деятельности;

- разработка и использование единого понятийного аппарата, обеспечение взаимосвязи и преемственности основных показателей инновационной деятельности для всех этапов оценки;

- обеспечение международной сопоставимости показателей инновационной деятельности;

- построение системы показателей оценки и программы обследования, инновационной деятельности, обеспечивающих получение информации, имеющей как теоретическое, так и прикладное значение;

- систематический характер проводимых исследований [1].

Оценка инновационной активности региона предполагает использование соответствующего метода, при этом часто возникает проблема в его выборе. Можно констатировать, что в настоящее время не существует способов, при помощи которых можно было бы объективно произвести данную оценку. Таким образом, возникает необходимость в формулировке требований к методам оценки инновационной активности региона (см. таблицу).

Требования к методам оценки инновационной активности региона

Требования	Содержание требований
Соответствие уровню объекта измерения	Данное требование позволяет сориентировать разрабатываемый или выделить из совокупности те методы, которые ориентированы на оценку инновационной активности в регионе
Соответствие цели	Содержание указанного требования заключается в том, что выбираемый метод должен иметь главной своей целью оценить инновационную активность региона
Обеспечение достоверности информации	Использующиеся в методе данные должны содержать указание на их источники для использования в соответствующем методе, а сами данные должны быть проверяемы
Обоснование методик, приемов и способов	Методики, приемы и способы, использованные в методе должны быть обоснованными
Применимость результатов оценки	Результаты оценки инновационной активности должны использоваться для получения информации о текущем состоянии инновационной деятельности в регионе и выбора метода стимулирования инновационной деятельности в регионе
Простота и понятность	Данное требование предполагает использование метода оценки инновационной активности, в котором обеспечивается получение исчерпывающего результата, не допускающего двусмысленного толкования. Логика метода и процесса оценки должна быть последовательной, не содержать в себе элементов, которые затрудняют его использование

Для того чтобы воспользоваться методом оценки инновационной активности региона, необходимо и достаточно, чтобы указанный метод соответствовал всем предложенным требованиям. При создании нового метода, соблюдение сформулированных

требований позволит минимизировать усилия, которые заключается в том, что разрабатываемый метод будет направлен на реализацию конкретной цели определенного уровня экономической системы [3].

Отбирать ключевые показатели для оценки инновационной активности региона предлагается по методике, состоящей из пяти основных этапов (постановка задачи; определение исходных показателей; нахождение значений исходных показателей; устранение мультиколлинеарных факторов; анализ результатов), позволяющих выявить набор ключевых показателей для включения их в математическую модель оценки.

Для отбора ключевых показателей из исходного набора предлагается предварительно оценивать инновационную активность методом экспертных оценок (метод Дельфи). Определение инновационной активности группой экспертов на данном этапе позволит в дальнейшем выявить набор ключевых показателей, используя методы математической статистики.

В процессе проведения оценки инновационной активности региона определяется степень согласованности мнений экспертов путем вычисления энтропийного коэффициента конкордации.

Следующий этап направлен на выявление набора ключевых показателей для оценки инновационной активности региона. Количество ключевых показателей в методе должно быть таким, чтобы в полной мере характеризовать инновационную деятельность в регионе. Для определения набора ключевых показателей необходимо выявить и исключить их взаимное влияние друг на друга. Поэтому перед вычислением оценки инновационной активности региона предлагается провести анализ на наличие взаимосвязей между показателями и устранить возможную мультиколлинеарность.

Показатели, отобранные из общего количества в результате элиминирования, являются наиболее значимыми. Таким образом, дальнейшее исследование базируются на использовании следующей группы показателей: числа созданных передовых производственных технологий; выпуска инновационной продукции; затрат на исследования и разработки; числа используемых передовых производственных технологий.

Диапазон числовых значений инновационной активности может быть достаточно широким, следовательно, способы стимулирования инновационной деятельностью в таком широком диапазоне не могут быть одинаковым. Предложено разбить этот диапазон на три уровня инновационной активности и для каждого сформулировать меры стимулирования инновационной деятельности в регионе. Каждый уровень инновационной активности соответствует определенному состоянию инновационной деятельности в регионе:

- уровень слабой инновационной активности субъекта региона – состояние рецессии инновационной деятельности, которое требует принятия радикальных управленческих решений по развитию инновационной деятельности;
- уровень средней инновационной активности – стагнация инновационной деятельности. Для данного уровня характерно состояние застоя, т. е. инновационная деятельность в регионе не развивается;
- уровень высокой инновационной активности – развитие инновационной деятельности. Основная задача – сохранять темпы развития инновационной деятельности в регионе [4].

Разработанный метод позволяет проводить сравнительный анализ темпов роста инновационной активности различных субъектов. Для этого результаты оценки необходимо ранжировать по относительному приросту в процентах. В этом случае верхнее место в рейтинге займет регион, имеющий максимальный процент прироста инновационной активности, нижнее – минимальный процент прироста. Таким образом, данный рейтинг способен выявить регион, проявивший себя наиболее активно в отчетный период в области развития инновационной деятельности.

Существенным преимуществом предложенного метода является то, что оценка осуществляется на основе независимости друг от друга показателей, что, по нашему мнению, позволит получить более достоверную информацию о состоянии инновационной деятельности в различных субъектах.

Библиографические ссылки

1. Алетдинова А. А. Формирование системы статистических показателей инновационного потенциала организации // Экономика, статистика и информатика. 2011. № 6 (2).
2. Ерыгин Ю. В., Ерыгина Л. В., Максимов С. А. Сбалансированная система показателей – инструмент контроллинга инновационного развития предприятий ракетно-космической промышленности // Вестник СибГАУ. 2011. Вып. 1.
3. Золотарева Г. И., Грязнова О. А., Захарова С. В. Инновационное развитие предприятий ракетно-космической отрасли в условиях рынка // Вестник СибГАУ. 2009. Вып. 2.
4. Трофимов В. М. Разработка метода оценки инновационной активности региона [Электронный ресурс] // Изв. Иркут. гос. экон. акад. : электрон. науч. журн. БГУЭП, 2012. № 2.

© Филько С. В., Филько И. В., 2013

Е. А. Шнюкова, А. П. Фант
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск
Сибирский федеральный университет, Россия, Красноярск

ОТБОР ИНВЕСТИЦИОННО-ПРИВЛЕКАТЕЛЬНЫХ НЕДООЦЕНЕННЫХ КОМПАНИЙ С ПОМОЩЬЮ МУЛЬТИПЛИКАТОРОВ

Рассматриваются методы оценки компаний на основе мультипликаторов.

Ключевые слова: мультипликаторы, критерии отбора акций, недооцененные активы, доход на акцию.

Современный инвестор сталкивается с огромным количеством возможностей, в том числе и с возможностью инвестирования в финансовые активы. Приобретение ценных бумаг стало удобным в связи с развитием компьютерных технологий. Доходность инвестирования во многом зависит и от того, удалось ли инвестору найти недооцененные активы с высоким потенциалом роста. Данная статья рассматривает мультипликаторы и модели отбора инвестиционно-привлекательных недооцененных компаний.

Инвестиционные аналитики оперируют множеством финансовых и натуральных мультипликаторов, таких как: P/E, PEG, PEGY, P/S, P/B, EV/S, EV/EBIT, EV/OCF, P/NAN, коэффициента Тобина и других «кратных» показателей.

Традиционно инвесторы интересуются показателем EPS (Earnings Per Share – доход на акцию) – чистой прибылью на одну обыкновенную акцию. Однако в его использовании возникают сложности при сравнении его с EPS других компаний. Дело в том, что EPS – показатель абсолютный, т. е. выражается в рублях, а чтобы определить лидера по доходности на акцию, необходимо использовать относительные показатели. Наиболее популярным из них, по опросам финансовых аналитиков, является коэффициент «цена /прибыль».

P/E (PER.) (Price to Earnings ratio – отношение рыночной цены акции к чистой прибыли на одну акцию). Коэффициент показывает, за сколько лет прибыль компании покроет расходы на покупку ее акций и определяется как величина, обратная ставке дисконтирования. Ставка дисконтирования используется для оценки эффективности вложений. С экономической точки зрения ставка дисконтирования – это норма доходности на вложенный капитал, требуемая инвестором [1]:

$$P/E = \text{Цена} / \text{EPS}; \quad (1)$$

$$P/E = 1 / \text{ставка требуемой доходности}. \quad (2)$$

Ограничениями в ранжировании компаний по инвестиционной привлекательности по критерию P/E является разный уровень финансового рычага и различия в темпах роста.

Принято сравнивать P/E компаний одной отрасли между собой. Подход к анализу P/E в этом случае не однозначный – чем выше P/E, тем менее привлекательна акция с точки зрения ее текущей доходности; с другой стороны, большое (на фоне остальных) P/E показывает, что инвесторы пророчат компании большое будущее. Напротив, очень низкое P/E может указывать на скрытые (или явные) угрозы для компании или какую-либо неопределенность.

Инвестору важно, что на основе P/E можно оценивать стоимость акций компании. Для этого следует рассчитать среднее значение P/E по отрасли, затем определить спра-

ведливую цену акции анализируемой компании путем умножения среднего P/E по отрасли на EPS анализируемой компании. После этого уже можно судить выше или ниже справедливая цена акции конкретной компании ее текущей рыночной цены.

Коэффициент PEG был разработан для коррекции недостатков коэффициента цена/прибыль. Для этого в учет дополнительно берутся прогнозируемые будущие темпы роста прибыли компании.

Мультипликатор PEG (отношение P/E к ожидаемому темпу роста прибыли на акцию g (annual EPS growth)) сопоставляет цену акции с прибылью на акцию и ожидаемой будущей прибылью компании. PEG широко используется в фундаментальном анализе для сопоставления быстро растущих компаний. Компании (активы) с низким коэффициентом PEG инвестиционно предпочтительнее, чем с высоким, при прочих равных условиях.

Сопоставим по инвестиционной привлекательности с индексом ММВБ две компании российского рынка: телекоммуникационную компанию А с P/E, равным 60, и прогнозируемым темпом роста прибыли 20 % в год и пищевую компанию Б, P/E которой равен 15, годовой темп роста – 10 %. По индексу мультипликатор равен 14, усредненный темп роста прибылей компаний, включенных в индекс, равен 8,75 %.

Для телекоммуникационной компании А, $PEG_1 = 60 / 20 = 3$; пищевой компании Б, $PEG = 15 / 10 = 1,5$; рыночного индикатора $PEG = 14 / 8,75 = 1,6$.

Расчет показывает, что темпы роста компании А не оправдывают ее высокой оценки по мультипликатору P/E, компания переоценена по сравнению с компанией Б и рынком. Относительно рынка компания Б недооценена.

При расчете PEG не учитывается размер дивидендных выплат, следовательно, для компаний с большими дивидендами, но невысокими темпами роста, мультипликатор может дать очень большую ошибку в оценке. Наиболее корректно сопоставлять по PEG растущие компании с небольшими дивидендными выплатами.

Для устранения вышеуказанного недостатка можно использовать модификацию PEG – мультипликатор PEGY (Price/Earnings to Growth and Dividend Yield) (цена-прибыль к росту и дивидендному доходу), который вычисляется по формуле

$$PEGY = (P/E) / (EPS\ growth + Dividend\ yield), \quad (3)$$

где DY (Dividend Yield) – дивидендная доходность, в процентах годовых. Она характеризуется отношением величины годового дивиденда на акцию к рыночной цене акции.

Трактовка PEGY аналогична PEG. Если среднеотраслевой уровень PEGY выше чем PEGY анализируемой компании, то компания недооценена рынком (при предположении об одинаковой долговой нагрузке).

Инвесторам, ориентирующимся на стоимость активов компании, безусловно, интересным является мультипликатор P/B (Price to Book) – отношение рыночной цены акции к стоимости активов, приходящихся на одну акцию. Коэффициент P/B состоит из двух показателей: в числителе – капитализация компании, в знаменателе – ее балансовая стоимость.

Капитализация рассчитывается по формуле [1]

$$P = Q_s * P_s, \quad (4)$$

где P – капитализация компании; Q_s – количество акций компании в обращении; P_s – рыночная стоимость одной акции компании.

В литературе синонимами понятия «балансовая стоимость» является понятие «собственный капитал», если мы ведем речь об акционерном обществе «Акционерный капитал». Реальную стоимость собственный капитал можно рассчитать как величину чистых активов – разница между активами компании и чистым долгом.

Фактически, коэффициент P/B – это соотношение рентабельности собственного капитала (ROE) к требуемой доходности:

$$P/B = \frac{\frac{E}{B}}{\frac{E}{P}} = \frac{ROE}{r}, \quad (5)$$

где P – капитализация компании; B – балансовая стоимость; E – чистая прибыль компании; ROE – рентабельность собственного капитала; r – требуемая доходность (рыночная ставка).

Рассмотрим показатели данной формулы подробнее.

Коэффициент «цена/прибыль» (P/E) – показывает количество лет, за которое окупаются инвестиции в тот или иной бизнес. Если мы «перевернем» данный коэффициент, то получим соотношение E/P (соотношение чистой прибыли к стоимости компании), которое представляет собой ставку доходности (в процентах годовых) и которую будет получать инвестор в виде чистой прибыли. Обозначим данную ставку, как r . Фактически, r – это требуемая рыночная доходность от вложений в тот или иной бизнес.

Соотношение E/B показывает, сколько было получено чистой прибыли на рубль собственного капитала, т. е. это эффективность (рентабельность) собственного капитала, или, другими словами – ROE (return on equity).

Итак, ROE – ставка, под которую в компании работают средства акционеров, а r – рыночная ставка доходности. Таким образом, P/B отражает эффективность работы средств акционеров в сравнении с рыночной доходностью, которую может получить инвестор.

Чем эффективнее используются собственные средства, тем больше может быть отрыв ставки, под которую работают средства акционеров в компании, от требуемых ставок доходности на рынке.

К числу «кратных» мультипликаторов относится и коэффициент «кратное выручки» P/S (Price to Sales) – отношение рыночной капитализации компании к ее годовой выручке, или отношение стоимости акции на объем продаж в расчете на одну акцию (SPS , Sales per Share).

Коэффициент «цена/выручка» является одним из основных показателей, применяющихся для сравнительной оценки инвестиционной привлекательности акционерных компаний. В качестве предпосылки допускается однородная отрасль, где разумные инвесторы ожидают, что выручка последовательно создает соответствующие объемы прибыли или денежного потока.

Существенным преимуществом P/S является то, что показатель объема продаж сложнее подкорректировать путем бухгалтерских манипуляций, а, значит, оценка предприятий происходит объективней.

Этот показатель никогда не принимает отрицательного значения, а, следовательно, зная средний коэффициент P/S по отрасли, можно оценить стоимость малого предприятия, акции которого не торгуются на бирже путем умножения объема продаж компании на средний P/S по отрасли.

При помощи коэффициента Price to Sales можно получить представление о стоимости молодой компании, у которой еще нет прибыли.

Недостатком является то, что числитель является мерой собственного капитала, а знаменатель представляет доход на собственный и заемный капитал.

Иногда применяется обратный метод, т. е. по среднему для данного сектора экономики значению P/S определяется стоимость непубличной компании путем умножения коэффициента P/S на годовую выручку компании.

Коэффициент P/S – весомый коэффициент для принятия инвестиционного решения. Если это возможно, то он обязательно используется при оценке привлекательности вложения в акции. При сравнении биржевых цен на акции компаний одной и той же отрасли низкое значение коэффициента «цена на объем продаж» может сигнализировать о недооцененности акций, а высокое – о переоценке рынком стоимости компании. Если коэффициент цена/объем продаж компании меньше 1, эта компания должна привлечь внимание инвесторов.

Цена/объем продаж работает лучше для компаний крупной капитализации, возможно, это объясняется тем, что их рыночная стоимость обычно гораздо ближе к огромным объемам их продаж. Менее показателен этот коэффициент для компаний сферы услуг, таких как банки и страховые компании, которые не имеют объема продаж в прямом значении этого термина.

Существует ряд особенностей при выборе типа мультипликатора для стран развивающегося рынка. Аналитики доказывают предпочтения мультипликаторов EV/EBIT («кратное операционной прибыли») и EV/EBITDA («кратное операционной прибыли, увеличенной на амортизацию») над мультипликатором P/E, так как они менее волатильны. А для растущих компаний предпочтительнее использовать мультипликатор PEG.

Существуют различные модели поиска недооцененных рынком акций, наиболее известные среди них следующие:

- модель инвестирования с низким P/ E Грэхема [3];
- модель отбора акций с опережающим темпом роста Леви;
- отбор недооцененных компаний по методу Грэхема–Ри;
- стратегия «собак Доу».

Рассмотрим порядок отбора недооцененных компаний на примере метода Грэхема–Ри. Бенджамин Грэхэм и Джеймс Ри Ри в 1970-е гг. предложили инвесторам оригинальный подход для определения неверно оцененных акций компаний на основе мультипликатора «цена-прибыль». При этом в выборку инвестиционно-привлекательных компаний не включаются эмитенты с высоким финансовым рычагом и высоким мультипликатором «цена-прибыль». Приветствуются компании с высоким темпом роста прибыли. Подход был реализован рядом инвестиционных компаний США (LMH Fund, Sequoia Fund, Pacific Partners Fund) [2].

Подход Грэхема – Ри можно применять механически, так как он состоит в формальной проверке текущего финансового состояния фирмы и сопоставления некоторых показателей из финансовых отчетов с текущим курсом акции фирмы и доходностью по облигациям рейтинга AAA.

Модель предполагает получение ответов типа «да» и «нет» на 10 тем для выявления акций, имеющих наибольший коэффициент «премия/риск» [1]:

1. Соотношение общий долг / собственный капитал меньше единицы.
2. Коэффициент текущей ликвидности больше двух.
3. Общий долг меньше, чем удвоенная очищенная стоимость текущих (краткосрочных) активов.
4. Темп роста прибыли на акцию (EPS) за последние 10 лет составил в среднем не менее 7 % в год.
5. Из последних 10 лет наблюдений годовой темп роста EPS как минимум по двум годам не падал ниже минус 5 %.
6. Текущий мультипликатор «цена-прибыль» меньше, чем половина обратного значения доходности облигаций с рейтингом AAA.
7. Текущий мультипликатор P/E меньше 40 % от наибольшего среднего мультипликатора за последние пять лет.
8. Дивидендная доходность по акции равна не менее чем 2/3 доходности по высоконадежным облигациям.

9. Рыночная цена акции ниже $2/3$ балансовой стоимости акции.

10. Рыночная цена акции ниже $2/3$ очищенной стоимости текущих активов в расчете на одну акцию.

Первые пять заданий относятся к риску, а остальные пять – к премии. Общая идея состоит в том, чтобы выявить акции, имеющие наибольшее соотношение «премия – риск». По Грэхэму-Ри, чтобы рекомендовать акцию для покупки, не обязательно иметь положительные ответы на все темы.

Алгоритм отбора акций строится следующим образом [2]:

- выбирается компания, по которой рассчитываются следующие финансовые показатели: коэффициент «долг/ собственный капитал» (D/E), коэффициент текущей ликвидности, очищенная стоимость текущих активов, очищенная стоимость текущих активов на акцию, балансовая стоимость акции, чистая прибыль на акцию (EPS), годовой темп роста прибыли на акцию, мультипликатор «цена/прибыль» (P/E), средний мультипликатор P/E за год для акции;

- отбрасываются акции выборки, по которым на первый вопрос получен отрицательный ответ, т. е. остаются компании-эмитенты с небольшим финансовым рычагом;

- из оставшихся компаний отбрасываются те, для которых дан ответ «нет» на одну из тем. Это будут номера 6, 8, 10 (ответы, сформулированные на основе анализа дивидендной доходности и соотношения рыночной цены и балансовой оценки акции).

Допустим, что доходность высоконадежных облигаций равна 12 %. Обратное значение доходности составит $1 / 0,12 = 8,333$. Половина обратного значения равна 4,1666. Мультипликатор P/E по компаниям, включаемым в выборку, должен быть меньше, чем 4,1666. Если доходность высоконадежных облигаций равна 7 %, то мультипликатор P/E по компаниям, включаемым в выборку должен быть меньше, чем 7,14. Если мультипликатор больше, то на вопрос 6 дается отрицательный ответ «нет».

Оставшиеся акции компаний и есть кандидаты на покупку [2].

Несмотря на особенности стран с развивающимися рынками, к которым относятся и Россия, к ним применяются рассмотренные выше показатели и методы при условии использования известных техник корректировок мультипликаторов.

Библиографические ссылки

1. Теплова Т. В. Инвестиции : учебник. М. : Юрайт, 2011.
2. Шарп У., Александер Г., Бэйли Дж. Инвестиции : пер. с англ. М. : Инфра-М, 2011.
3. Грэхем Б., Цвейг Д. Разумный инвестор : пер. с англ. – М. : Вильямс, 2009.

© Шнюкова Е. А., Фант А. П., 2013

СОДЕРЖАНИЕ

Предисловие	3
Байкалова О. В. Методика расчета тарифа за жилищную услугу в товариществах собственников жилья.....	4
Бахмарева Н. В. Учет, основанный на справедливой стоимости	10
Бахмарева Н. В., Башурова Е. С., Качурина В. В. Налоговое стимулирование наукоемких предприятий	13
Бахмарева Н. В., Герасянова Т. Б. Проблемы учета финансовых результатов наукоемких предприятий	17
Вагина Д. О., Денисенко Г. В. Экологический аудит как экономический инструмент управления деятельностью предприятия	21
Гавриленко К. В. Требования к методике аудита эффективности использования бюджетных инвестиций в жилищное строительство.....	24
Денисенко Г. В., Ткаченко О. Н. Особенности налогообложения субъектов малого предпринимательства	30
Ёлгина Е. А., Кухальская Н. К. Аудит учетной политики как компонент инфраструктуры инновационного процесса.....	36
Ермолаева Н. А. Методика отражения в бухгалтерском учете процедуры реорганизации акционерных обществ в форме выделения.....	40
Ермолаева Н. А. Реорганизация акционерных обществ в форме выделения: особенности организации и учета	44
Золотарева Г. И., Ботвинко Т. Н. Развитие процессного подхода к проведению аудиторской проверки многопрофильных предприятий	49
Золотарева Г. И., Волохова У. А. Особенности методики аудита оплаты труда строительной организации.....	51
Золотарева Г. И., Мельчакова Л. В. Особенности учета и контроля труда иностранных рабочих	56
Золотарева Г. И., Трегубов Е. А. Расчет показателей реализованной и нереализованной прибыли при составлении консолидированной финансовой отчетности	62
Искрова В. Ю. Разработка методики аудита эффективности производственной деятельности предприятий металлургической промышленности	70
Лобанова Ю. С. Методика формирования системы внутренней управленческой отчетности.....	76
Макарова Ю. В., Мигунова М. И. Ливередж-лизинг – инновационный метод финансирования обновления основных средств	83
Максимова Г. В., Якимова В. А. Аудиторский риск и достаточность доказательств	87

Панасюк Ю. В. Разработка методики аудита застройщика с применением циклического подхода.....	100
Тимофеева П. В. Первичная документация фактов хозяйственной деятельности.....	107
Федоренко И. В. Виды информации в бухгалтерском учете и их классификация с учетом норм закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ	111
Федоренко И. В., Грушевская В. В. Методика планирования штатной численности и коечного фонда при оказании медицинской помощи	116
Филько С. В., Филько И. В. Методы оценки инновационной активности.....	119
Шнюкова Е. А., Фант А. П. Отбор инвестиционно-привлекательных недооцененных компаний с помощью мультипликаторов	123

**ТРЕБОВАНИЯ ПО ОФОРМЛЕНИЮ НАУЧНЫХ РАБОТ
(СТАТЕЙ, ТЕЗИСОВ) ДЛЯ ОПУБЛИКОВАНИЯ В СБОРНИКЕ
НАУЧНЫХ ТРУДОВ «УЧЕТ, АНАЛИЗ И АУДИТ:
ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ»**

Общие требования. Статьи (тезисы) представляются в электронном и печатном виде (в печатном виде – 1 экз.). Печатный вариант представляется непосредственно на кафедру бухгалтерского учета СибГАУ (аудитория Н-703), файл с электронным вариантом должен представляться по электронной почте по адресу: fedorenko2@mail.ru, или astra07@inbox.ru. Достаточно отправить на один адрес.

На последней странице печатного варианта ставится подпись автора статьи. Оригинал должен быть чистым, не помятым, без правок, вписанных от руки. Страницы нумеруются карандашом на обороте.

Электронная копия. Статьи оформляются в формате Microsoft Word 2003 с расширением doc. . Печатный оригинал должен полностью совпадать с электронным вариантом статьи.

Содержание. В статье необходимо сформулировать актуальность исследуемой проблемы, отразить объект и предмет исследования, использованные методы и материалы исследования, достигнутый уровень результатов исследования. Описать суть предлагаемой в работе разработки, новизну результатов, область их применения. Статья должна заканчиваться выводом. Текст вывода набирается отдельным абзацем (абзацами), в котором акцентируется новизна результатов, эффективность их использования и др.

Объем статьи Объем статьи: 4–5 страниц, объем научного сообщения (тезисы): 1–2 страницы формата А4 (210×297 мм), включая рисунки, таблицы и Библиографические ссылки. Последняя страница должна быть заполнена полностью.

Параметры страницы. Формат А4 (210х297). Размеры полей: сверху – 25 мм, снизу – 20 мм, слева – 25 мм, справа – 25 мм. Абзацный отступ – 0,5 см.

Текст. Набор текста производится шрифтом Times New Roman размером 12 пт. Междустрочный интервал – одинарный, выравнивание по ширине. Формулы, набранные отдельными строками, располагаются по центру. Таблицы набираются шрифтом 11–12 пт. Таблицы должны быть последовательно пронумерованы. Слово «таблица» набирается светлым курсивом с выравниванием вправо, шрифтом 11 пт. 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. Рисунки располагаются по центру. Рисунки последовательно пронумеровываются обычным шрифтом без кавычек с выравниванием по центру, например, Рис. 1. Подрисуночные подписи набираются шрифтом 11 пт.

Материалы должны быть представлены на русском языке и включать:

- 1) индекс УДК;
- 2) имя, отчество, фамилию автора (ов) (не более 3), e-mail одного или всех авторов;
- 3) место работы (учебы), город;
- 4) название статьи (ПРОПИСНЫМИ БУКВАМИ);
- 5) аннотация (резюме) на русском языке объемом не менее 3–5 строк (курсивом);
- 6) ключевые слова (курсивом);
- 7) основной текст, рисунки, таблицы;
- 8) библиографические ссылки (при наличии ссылок) – оформленные согласно ГОСТ Р 7.0.5–2008.

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 657. 6

Н. А. Иванов

Место работы, страна, город

РАБОЧИЕ ДОКУМЕНТЫ АУДИТОРА

Раскрываются проблемы, связанные с формированием пакета рабочих документов аудитора, необходимых для проведения проверки. Рассмотрены реквизиты и содержание рабочих документов, а также сформулирована их классификация. Результаты работы могут быть использованы в деятельности аудиторов и аудиторских организаций.

Ключевые слова: аудит, рабочие документы.

Текст

текст

текст

Выводы, заключение.

Библиографические ссылки

1. Федоренко И. В., Золотарева Г. И. Аудит : учебник / Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2010.

© Иванов Н. А., 2011

На отдельной странице (в том же файле) указать сведения об авторах: фамилия, имя, отчество (полностью), город, регион, место работы, научные интересы, адрес, телефон, e-mail.

Информация об авторах приводится после статьи, на каждого из авторов отдельно, включая следующие данные:

1. Фамилия, имя, отчество.
2. Ученая степень, звание, должность.
3. Место работы, учебы (с указанием города).
4. Адрес для переписки (для иногородних), e-mail (для всех).
5. Контактные телефоны.

