

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

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

Сборник научных трудов

Выпуск 8

Красноярск 2012

УДК 657.61(075.8)  
ББК 65.053  
У 91

Редакционная коллегия:  
заведующий кафедрой бухгалтерского учета, доцент Г. И. ЗОЛОТАРЕВА,  
доцент кафедры бухгалтерского учета И. В. ФЕДОРЕНКО,  
доцент кафедры бухгалтерского учета М. В. ПОЛУБЕЛОВА,  
старший преподаватель Г. В. БАТЛУК (ответственный секретарь)

Печатается по решению методической комиссии  
инженерно-экономического факультета

**Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики** : сб. науч. тр. / под  
У 91 общ. ред. Г. И. Золотаревой ; Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. – Красноярск, 2012. –  
Вып. 8. – 134 с.

**УДК 657.61(075.8)**  
**ББК 65.053**

© Сибирский государственный аэрокосмический  
университет имени академика М. Ф. Решетнева, 2012  
© Коллектив авторов, 2012

## **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. В сборник включены наиболее интересные решения в области организации бухгалтерского учета, анализа и аудита на современных предприятиях, предлагаемые преподавателями, аспирантами, магистрами, студентами вузов Иркутска, 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.

В дальнейшем планируются регулярные публикации в рамках этого сборника по данным проблемам.



А. В. Апрятина, К. В. Василенко  
Сибирский государственный аэрокосмический университет  
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

## ОСОБЕННОСТИ И ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ УЧЕТА ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

*Отражены особенности и проблемные вопросы учета оценочных обязательств в условиях действия Положения (стандарта) по бухгалтерскому учету (ПБУ) «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010).*

*Ключевые слова: обязательства, кредиторская задолженность, дебиторская задолженность, условный актив, условное обязательство.*

Гражданский кодекс Российской Федерации (ГК РФ) трактует понятие обязательства следующим образом (ст. 307 ГК РФ): «в силу обязательства одно лицо (должник) обязано совершить в пользу другого лица (кредитора) определенное действие, как-то передать имущество, выполнить работу, уплатить деньги и т. п. либо воздержаться от определенного действия, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанности» [1].

В Федеральном законе РФ «О несостоятельности (банкротстве)» дается определение денежных обязательств (ст. 2): «обязанность должника уплатить кредитору определенную денежную сумму по гражданско-правовому договору и по иным основаниям, предусмотренным ГК РФ». Кроме того, в более узком смысле, долговое обязательство – это документ, выдаваемый заемщиком кредитору при получении ссуды.

Под долговыми обязательствами понимаются денежные обязательства по оплате должником (предприятием) его кредитору (предприятию или кредитно-финансовому учреждению) сумм задолженности, возникших в результате предшествующих взаимоотношений.

В зарубежной литературе к обязательствам или кредиторской задолженности относятся: подлежащий оплате долг; ожидаемый отток денежных средств или ресурсов; отказ экономического субъекта от потенциального дохода и т. п.

Кредиторскую задолженность можно определить как задолженность одной организации другим организациям, индивидуальным предпринимателям или физическим лицам, образовавшуюся при расчетах за приобретаемые материально-производственные запасы, работы и услуги, при расчетах с бюджетом, а также при расчетах по оплате труда. Такая задолженность должна числиться в учете организации либо до даты ее погашения организацией или взыскания контрагентом, либо до даты ее списания с учета [5, с. 24].

Дебиторская задолженность возникает в результате несовпадения даты появления обязательств с датой платежей по ним. Большой объем просроченной и безнадежной дебиторской задолженности существенно увеличивает затраты на обслуживание заемного капитала, повышает издержки организации, что влечет уменьшение фактической выручки, рентабельности и ликвидности оборотных средств, а значит, и негативно сказывается на финансовой устойчивости, повышает риск финансовых потерь компании [4, с. 31].

Обязательства перед другими юридическими лицами возможны в связи с приобретением материалов, товаров, приемкой выполненных работ и оказанных услуг, оплата которых еще не произошла. Иными словами, активы организации увеличиваются одновременно с возрастанием пассивов в балансе.

Особенностями учета результатов наличия задолженности для организации является потенциальная возможность уплаты неустойки, штрафа, пени. В соответствии со ст. 330 ГК РФ неустойкой (штрафом, пеней) признается определенная законом или договором денежная сумма, которую должник обязан уплатить кредитору в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательств [1].

В бухгалтерском учете покупателя (должника) штрафы и пени отражаются либо при их признании самим должником, либо судом. Согласно ПБУ 10/99 расходы, связанные с покрытием штрафов, пени, неустоек, начисленных за нарушение условий договоров, относятся к прочим расходам.

На крупных предприятиях проблемным является многообразие контрагентов и операций, с чем связана высокая трудоемкость работ при их обработке и возможность возникновения ошибок в учете.

В России, как и во многих других странах, рост дебиторской задолженности является последствием экономического кризиса. Главная проблема состоит в том, что на практике организации не всегда проводят регулярную оценку дебиторской задолженности и отражают ее в финансовой отчетности без создания резервов, что приводит к неверности данных бухгалтерского баланса в нарушение требования достоверности отчетной информации. В результате в активе баланса отражается сумма потенциальных убытков, что влечет искажение имущественной оценки компании [7, с. 33].

Изменение законодательства в области учета обязательств, в частности, введение в действие ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» [2] меняет порядок учета обязательств.

В соответствии с выявленными проблемами можно сформулировать несколько предложений.

1. Расширить использование электронного документооборота. Для снижения трудоемкости работ в настоящее время многие крупные предприятия переходят на безбумажные технологии, но это, в основном, касается расчетов по налогам и сборам, расчетов с внебюджетными фондами. Также внедряется обмен электронных документов с контрагентами, что несет в себе положительный экономический эффект: снижение затрат организаций на расходные материалы, почтовые услуги, ведение архива документов на бумажном носителе (затраты на бумагу, персонал, аренду площадей для архива и т. д.), сокращение времени на обработку и обмен данными, сокращение количества ошибок, возможность оперативного поиска нужного документа в электронном архиве.

Этому способствуют изменения, внесенные в Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ), которые предусматривают возможность составления и выставления счетов-фактур в электронном виде при взаимном согласии сторон сделки и наличии технических средств и возможностей для приема и обработки таких счетов-фактур согласно статье 169 НК РФ.

2. Формировать резерв по сомнительным долгам. В современных условиях функционирования предприятий актуальным стал вопрос о формировании резерва по сомнительным долгам. Во-первых, согласно п. 3 ст. 1 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» к бухгалтерской отчетности предъявляется требо-

вание достоверности, а в соответствии с п. 6 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденного Приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н, – приоритета содержания над формой. Во-вторых, создание резерва в налоговом учете является элементом налоговой оптимизации и позволяет существенно сократить налоговые платежи [7, с. 33].

В настоящее время подходы к созданию резерва по сомнительным долгам по МСФО и российским стандартам различны. При создании резерва российские организации в основном руководствуются ст. 266 НК РФ. В то же время Положение по ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской отчетности в Российской Федерации от 29. 07. 1998г. № 34н предусматривает создание резервов только в отношении конкретной задолженности в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично на основании инвентаризации расчетов. МСФО допускают возможность создания общего резерва на всю дебиторскую задолженность, что при формировании отчетности резерв по сомнительным долгам составляет значительный процент и существенно уменьшает показатели прибыли [7, с. 39].

Нужно также отметить, что при формировании резервов необходимо придерживаться одного из основных принципов: в бухгалтерской (финансовой) отчетности должна раскрываться полная, правдивая и достоверная информация о дебиторской и кредиторской задолженности, которая представляет собой информационную ценность для широкого круга пользователей.

3. Согласно изменениям законодательства предприятия, при учете обязательств должны применяться ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», утвержденное приказом Минфина России от 13. 12. 2010 № 167н.

ПБУ 8/2010 не применяется в отношении:

- договоров, по которым по состоянию на отчетную дату хотя бы одна сторона договора не выполнила полностью своих обязательств, за исключением так называемых заведомо убыточных договоров. Под такими договорами, в соответствии с ПБУ 8/2010, понимаются договоры, неизбежные расходы на исполнение которых превосходят поступления, ожидаемые от их исполнения. При этом договор не признается заведомо убыточным, если его исполнение может быть прекращено организацией в одностороннем порядке без существенных санкций. Пример заведомо убыточных договоров приведен в прил. 1 ПБУ 8/2010;

- резервного капитала, резервов, формируемых из нераспределенной прибыли организации;

- оценочных резервов. К оценочным резервам относятся резервы под снижение стоимости материально-производственных запасов, по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги. Правила формирования указанных резервов установлены ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», Положением по бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности в РФ и ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» соответственно;

- сумм, которые в соответствии с ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», оказывают влияние на величину налога на прибыль организаций, подлежащего уплате в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Помимо оценочных обязательств ПБУ 8/2010 установлены такие категории, как условный актив и условное обязательство.

*Условный актив* возникает у организации вследствие прошлых событий ее хозяйственной жизни, когда существование у организации актива на отчетную дату зависит от

наступления (ненаступления) одного или нескольких будущих неопределенных событий, не контролируемых организацией.

*Условное обязательство* возникает у организации вследствие прошлых событий ее хозяйственной жизни, когда существование у организации обязательства на отчетную дату зависит от наступления (ненаступления) одного или нескольких будущих неопределенных событий, не контролируемых организацией.

К условным обязательствам относится также существующее на отчетную дату оценочное обязательство, не признанное в бухгалтерском учете вследствие невыполнения таких условий, как:

- уменьшение экономических выгод организации, необходимых для исполнения оценочного обязательства, вероятно;

- величина оценочного обязательства, которая может быть обоснованно оценена.

Условные обязательства и условные активы не признаются в бухгалтерском учете, а информация о них раскрывается в бухгалтерской отчетности в соответствии с ПБУ 8/2010. На основании имеющихся фактов хозяйственной жизни организации, анализа имеющейся практики в отношении исполнения аналогичных обязательств, а также, при необходимости, мнений экспертов организация определяет величину оценочного обязательства. При этом организация должна документально подтвердить обоснованность такой оценки.

При этом величина оценочного обязательства должна представлять собой наиболее достоверную денежную оценку расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству, т. е. величину, необходимую непосредственно для исполнения (погашения) обязательства или для перевода обязательства на другое лицо по состоянию на отчетную дату.

### **Библиографические ссылки**

1. Гражданский кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : в 3 ч. // Доступ справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы [Электронный ресурс] ПБУ 8/2010 ; утв. пр. Минфина России от 13. 12. 2010 № 167н (зарегистрировано в Минюсте России 03.02.2011 № 19691). Доступ справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

3. Еремина М. Д. Бухгалтерский и налоговый учет просроченной кредиторской задолженности // Консультант бухгалтера. 2009. №11. С. 24–26.

4. Кулик О. М. Некоторые аспекты управления дебиторской и кредиторской задолженностями Российских предприятий // Финансовые исследования. 2008. № 19. С. 31–35.

5. Лисицына С. Организация учета кредиторской задолженности // Аудит. 2008. № 8. С. 24–27.

6. Малка Е. В. Методика учета просроченной дебиторской и кредиторской задолженностей // Учет и статистика. 2008. № 11. С. 75–80.

7. Пучкова Г. В., Якушенков Е. А. Роль резерва по сомнительным долгам в современных экономических условиях // Учет и статистика. 2011. № 22. С. 33–39.

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

## **ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ТОВАРИЩЕСТВ СОБСТВЕННИКОВ ЖИЛЬЯ НАЛОГОМ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ**

*Раскрываются нормативные особенности налогообложения товариществ собственников жилья налогом на добавленную стоимость. Проведен обзор законодательства Российской Федерации и дано обоснование различных точек зрения на данную проблему.*

*Ключевые слова:* налог на добавленную стоимость, товарищество собственников жилья, налоговая база.

Жилищно-коммунальный сектор экономики России на протяжении двадцати лет является одним из наиболее проблемных. С переходом к различным формам управления многоквартирными домами, значительно осложнился процесс нормативного и налогового сопровождения ведения хозяйственной деятельности. Год 2011 ознаменовался масштабными проверками товариществ собственников жилья (ТСЖ) по всей России. Наряду с проверками исчисления тарифов на услуги, проводились и налоговые проверки ТСЖ. В Красноярске наиболее остро встал вопрос об исчислении и уплате товариществами налога на добавленную стоимость (НДС). Как пользователи упрощенной системы налогообложения, ТСЖ освобождены от уплаты НДС, но, несмотря на это, налоговые органы города назначали многотысячные штрафы в связи с неуплатой НДС. Поэтому нормативные вопросы, связанные с НДС являются актуальными на современном этапе развития жилищно-коммунального хозяйства.

В Красноярске в 2011 г. Федеральной налоговой службой Российской Федерации было возбуждено несколько административных дел с требованиями об уплате налога на добавленную стоимость ТСЖ. Данные факты вызвали волну негодования у представителей товариществ, так как вопрос начисления НДС все еще является довольно спорным и в нормативных документах до конца не прояснен. Рассмотрим данную проблему на примере ТСЖ «Школьный двор», в котором проводилась налоговая проверка деятельности за предшествующие 3 года: 2008–2010 гг.

Согласно пп. 1 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) предусмотрено, что реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации является объектом обложения налогом на добавленную стоимость. Реализацией товаров (работ, услуг) организацией признается передача на возмездной основе права собственности на товары, результаты выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг и т. д.

В налоговую базу для исчисления НДС не входит плата за пользование жилым помещением, которая включает в себя плату за содержание и ремонт жилого фонда, в связи с чем доначисление НДС на данный вид платежа является неправомерным.

Пленум Высшего арбитражного суда РФ в постановлении от 5.10.07 № 57 разъяснил, что при толковании пп. 10 п. 2 ст. 149 НК РФ необходимо иметь в виду, что гражданское законодательство различает правоотношения по предоставлению имущества

во владение и пользование и правоотношения, возникающие по поводу эксплуатации, содержания и ремонта полученного во владение (пользование) имущества.

Жилищный Кодекс (ЖК) РФ, в том числе ст. 154, также разграничивает плату за пользование жилым помещением и плату за содержание и ремонт жилого фонда, включающую в себя плату за услуги и работы по управлению многоквартирным домом, содержание и текущий ремонт общего имущества в многоквартирном доме, плату за коммунальные услуги.

Согласно п. 2 ст. 153 НК РФ, налоговая база по НДС определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров (услуг, работ), полученных им в денежной и (или) натуральной формах, включая оплату ценными бумагами.

В силу п. 1 ст. 168 НК РФ при реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщик дополнительно к цене (тарифу) реализуемых товаров (работ, услуг) обязан предъявить к оплате покупателю этих товаров соответствующую сумму налога.

Принципы определения цены товара и прочего для целей налогообложения указаны в ст. 40 НК РФ. Этой же статьей п. 13 предусмотрена специальная норма, согласно которой при реализации товаров (работ, услуг) по государственным регулируемым тарифам, установленным в соответствии с законодательством РФ, для целей налогообложения принимаются указанные тарифы.

В соответствии с п. 2 ст. 346.11 НК РФ организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются налогоплательщиками НДС, за исключением НДС, подлежащего к уплате, в соответствии с НК РФ при ввозе товаров на таможенную территорию РФ.

Согласно п. 5 ст. 173 НК РФ, сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется лицами, не являющимися налогоплательщиками в случае взимания платы за услуги с НДС. Таким образом, налогоплательщик, применяющий упрощенную систему (УСН) и оказывающий услуги по содержанию и ремонту жилых помещений, в стоимость которых включен налог на добавленную стоимость, в соответствии с положениями пп. 1 п. 5 ст. 173 НК РФ, обязан исчислить и уплатить налог в бюджет суммы, полученные от населения за оказанные услуги.

ТСЖ взимают плату за услуги отопления и горячего водоснабжения, а в соответствии с Постановлениями Красноярского городского совета депутатов в решениях от 19.12.2007 г № В-386, от 22.12.2008 № В-63, 22.12.2009 № 8-138 «Об утверждении Правил содержания общего имущества в многоквартирных жилых домах 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», приложениями № 2 к этим решениям, утверждены тарифы, включающие НДС (см. таблицу).

В 2008–2010 гг. ТСЖ «Школьный двор» находилось на УСН, оказывая услуги по содержанию и ремонту жилых помещений, применяло тарифы, утвержденные горсоветом, с учетом НДС, т.е. получало плату за услуги с учетом налога на добавленную стоимость, следовательно, в соответствии с п. 5.1 ст. 173 НК РФ должно было исчислить и уплатить в бюджет соответствующие суммы НДС.

Согласно сводным ведомостям по начислению оплаты за жилищные услуги, предоставляемые населению 2008–2010 гг., а также карточкам лицевых счетов и квитанций, предъявляемых населению ТСЖ «Школьный двор» за оказанные услуги, рассчитанные по тарифам, утвержденным Постановлениями Красноярского городского совета депутатов и включающими НДС, объем реализованных жилищных услуг в 2008 г.

составил 1 636 335,64 руб., в том числе НДС 249 610,52 руб.; в 2009 г. – 1 938 452,46 руб., в том числе НДС 295 696,13 руб.; в 2010 – 2 414 501,81 руб., в том числе НДС 368 313,84 руб.

**Сравнительный анализ тарифов, применяемых ТСЖ «Школьный двор»  
и тарифов, утвержденных Красноярским городским советом депутатов**

| Вид работ                            | Тариф 2008 г.,<br>в т. ч. НДС, руб. |                          | Тариф 2009 г.,<br>в т. ч. НДС, руб. |                          | Тариф 2010 г.,<br>в т. ч. НДС, руб. |                          |
|--------------------------------------|-------------------------------------|--------------------------|-------------------------------------|--------------------------|-------------------------------------|--------------------------|
|                                      | ТСЖ                                 | Утверждены<br>горсоветом | ТСЖ                                 | Утверждены<br>горсоветом | ТСЖ                                 | Утверждены<br>горсоветом |
| Сбор и вывоз твердых бытовых отходов | 0,9                                 | 0,9                      | 1,66                                | 1,66                     | 1,82                                | 1,82                     |
| Содержание и ремонт жилого фонда     | 10,17                               | 10,27                    | 11,74                               | 11,74                    | 14,00                               | 13,57                    |
| Содержание мусоропроводов            | –                                   | 0,61                     | –                                   | 0,73                     | –                                   | 0,8                      |
| Содержание и ремонт лифтов           | 3,12                                | 3,12                     | 3,74                                | 3,74                     | 4,3                                 | 4,3                      |
| Итого:                               | 14,29                               | 14,9                     | 17,13                               | 17,87                    | 20,12                               | 20,49                    |

В силу п. 3 ст. 156 ЖК РФ, размер платы за пользование жилым помещением, за содержание и ремонт жилого помещения для нанимателей жилых помещений по договорам социального найма и договорам найма жилых помещений государственного и муниципального жилищного фонда и размер платы за содержание и ремонт жилого фонда для собственников жилых помещений, которые не приняли решение о выборе способа управления многоквартирным домом, устанавливаются органами местного самоуправления.

Согласно постановлению Правительства Российской Федерации от 07.03.1995 № 239 «О мерах по упорядочиванию государственного регулирования цен (тарифов) (с учетом изменений и дополнений)», оплата населением жилья и коммунальных услуг осуществляется по ценам, установленным органами местного самоуправления.

Исходя из вышеизложенного налоговые органы Красноярского края постановили, что услуги по содержанию и ремонту жилищного фонда, оказываемые ТСЖ и управляющими компаниями, подлежат обложению НДС с фактической цены их реализации, то есть по ценам, установленным органами местного самоуправления.

Однако трактовка нормативных актов налоговыми органами несколько узка, и не затрагивает весь спектр нормативных документов, регулирующих данный вид правоотношений. Проблемой, возникающей при анализе деятельности ТСЖ в целях обложения НДС, является квалификация следующих платежей: обязательные платежи, вступительные и иные взносы членов товарищества.

Вступительные и членские взносы, направленные на осуществление уставной деятельности ТСЖ, не включаются в налоговую базу по НДС, поскольку их получение не связано с реализацией товаров (выполнением работ, оказанием услуг) [10]. Однако кроме этих взносов, члены ТСЖ вносят обязательные платежи и (или) взносы, связанные с оплатой расходов на содержание, текущий и капитальный ремонт общего имущества в многоквартирном доме, а также с оплатой коммунальных услуг [1]. Таким образом, указанные денежные средства не относятся к вступительным или членским взносам. При этом они могут квалифицироваться в зависимости от решения, принятого органом управления ТСЖ, как плата за жилое помещение и коммунальные услуги

или как взносы членов товарищества, направляемые на установленные цели. Именно эти платежи (взносы) стали предметом спора, особенно после 1 января 2004 г.

До 1 января 2004 г. реализация на территории Российской Федерации услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности, услуг по техническому обслуживанию, текущему ремонту, капитальному ремонту, санитарному содержанию, управлению эксплуатацией домохозяйства, осуществляемых за счет целевых расходов в домах жилищно-строительных кооперативов, а также услуг по предоставлению жилья в общежитиях (за исключением использования жилья в гостиничных целях и предоставления в аренду) была освобождена от налогообложения НДС [11]. Эта норма распространялась и на ТСЖ [3; 9].

С 1 января 2004 г. от налогообложения стали освобождаться только услуги по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности [2]. Следовательно, иные услуги стали оплачиваться с учетом НДС [4].

Применение новой нормы товариществом собственников жилья было разъяснено Минфином России. В частности, в одном из своих писем ведомство указало, что, поскольку ТСЖ оказывает услуги и выполняет работы по управлению многоквартирным домом, содержанию, текущему и капитальному ремонту общего имущества в многоквартирном доме, получаемый доход в виде платы следует рассматривать в качестве налогооблагаемой выручки. Значит, по таким услугам, оказанным собственными силами ТСЖ за счет взносов его членов, НДС должен исчисляться в общеустановленном порядке [6].

А вот в отношении платы за коммунальные услуги Минфин сделал иной вывод – при перечислении данных платежей отсутствует какая-либо экономическая выгода [2]. По сути, ТСЖ выступает в этом случае в качестве транзитной организации, поэтому такие платежи не подлежат включению в налоговую базу. Но суммы превышения денежных средств, полученных от членов ТСЖ, над суммами, уплаченными ТСЖ поставщикам, должны включаться в налоговую базу по НДС как средства, полученные в счет увеличения доходов или иначе связанные с оплатой реализованных товаров (работ, услуг) на основании пп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ [6].

Однако в феврале 2007 г. финансовое ведомство изменило свою позицию, предложив включать в налоговую базу по НДС и средства по оплате коммунальных услуг [7]. Этот подход Минфина России разделила и Федеральная налоговая служба [8].

Единственным средством, избавляющим от начисления НДС на всю сумму причитающихся коммунальных платежей, по мнению Минфина России, является установление ТСЖ посреднических отношений с членами ТСЖ на основании устава. В этом случае налогообложению будет подлежать только сумма получаемого товариществом вознаграждения [2]. Но такой подход представляется весьма сомнительным. Ведь он прямо противоречит пп. 1 п. 1 ст. 137 ЖК РФ, где установлено, что ТСЖ изначально действует в интересах членов товарищества, поскольку отношения между членами ТСЖ и ТСЖ строятся на иной основе, не предусматривающей наличия каких-либо посреднических отношений. Следует заметить, что с предложенным порядком налогообложения не соглашались ни налогоплательщики, ни арбитражные суды.

В ходе развития данной проблемы, решением стало постановление Пленума ВАС РФ от 5 октября 2007 г. № 57, где указано, что, заключая соответствующие договоры на оказание коммунальных услуг, эксплуатацию, содержание и ремонт жилых помещений и общего имущества в многоквартирных домах, а также трудовые договоры со специалистами, ТСЖ действует исключительно в интересах членов товарищества, то есть не является «хозяйствующим субъектом с самостоятельными экономическими интереса-

ми, отличными от интересов членов ТСЖ», и поэтому объекта налогообложения налогом на добавленную стоимость у ТСЖ не возникает.

Таким образом, осуществляя деятельность в рамках своих полномочий в интересах членов товарищества в соответствии с п. 1 ст. 135 и пп. 1 п. 1 ст. 137 ЖК РФ, ТСЖ не обязаны исчислять НДС и представлять соответствующие налоговые декларации.

По результатам проверки ТСЖ «Школьный двор» налоговая служба вынесла постановление о необходимости уплаты в бюджет сумм неуплаченного НДС. Товарищество, в свою очередь, обратилось в суд с требованием признать постановление Налоговой службы не соответствующим законодательству. Суд встал на сторону товарищества.

Однако вопрос об исчислении и уплате ТСЖ НДС все еще остается открытым и требует дополнительного нормативного регулирования. На данном этапе развития точку в спорах между ТСЖ и налоговыми органами зачастую ставит суд, что также свидетельствует о недостаточном правовом урегулировании данного вопроса.

### **Библиографические ссылки**

1. Жилищный кодекс Российской Федерации от 29.12.2004 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Об установлении льгот жилищно-строительных кооперативов, товариществ собственников жилья и иных объединений собственников недвижимости в жилищной сфере [Электронный ресурс] : письмо Минфина РФ № ШС-1-01/1367 от 22.11.2001. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Об обложении НДС услуг по содержанию жилых помещений ЖСК [Электронный ресурс] : письмо Минфина РФ № 03-04-09/19 от 01.11.2004. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Письмо Минфина РФ № 03-11-05/100 от 14.11.2005 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Письмо Минфина РФ № 03-03-04/4/45 от 03.03.2006 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Письмо Минфина РФ № 03-07-15/24 от 26.02.2007 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Письмо Федеральной налоговой службы Российской Федерации № ММ-6-03/209 от 16.03.2007 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
9. Письмо Федеральной налоговой службы Российской Федерации № ММ-6-03/886 от 19.10.2005 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
10. Российская Федерация. Законы. О некоммерческих организациях [Электронный ресурс] : федер. закон № 7-ФЗ от 12.01.1996. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
11. Российская Федерация. Законы. О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах [Электронный ресурс] : федер. закон № 118-ФЗ от 05.08.2000. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

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

## МЕТОДИКИ ОПРЕДЕЛЕНИЯ СУЩЕСТВЕННОСТИ В АУДИТЕ

*Раскрываются проблемы существенности в аудите и основные методики ее определения.*

*Ключевые слова: существенность, уровень существенности, методики определения существенности.*

Экономическое развитие рыночных отношений в современной России сопровождается перманентным риском принятия экономических решений различными субъектами хозяйственной деятельности. Поэтому в современных условиях актуальна аудиторская деятельность, способная уменьшить информационные риски.

Одним из фундаментальных принципов аудита является принцип существенности, определяющий общую концепцию достоверности информации в аудиторской деятельности. В соответствии с этим принципом достоверность информации понимается не как абсолютная точность данных, а такая степень их точности, которая позволяет пользователю информации принимать адекватные решения. То есть информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, а также составляющих капитала считается существенной, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой (бухгалтерской) отчетности [1].

На существенность могут оказывать влияние нормативные правовые акты, а также факторы, имеющие отношение к отдельным счетам бухгалтерского учета бухгалтерской (финансовой) отчетности и взаимосвязям между ними.

В федеральном законодательстве определены общие подходы к пониманию существенности в аудите. Если обратиться к ФПСАД № 4 «Существенность в аудите», то в пункте 4 данного правила (стандарта) можно увидеть, что суждение о существенности информации дается на откуп профессиональному суждению аудитора. Подобная интерпретация понятия существенности в аудиторской деятельности предоставляет предпосылки для научного исследования данной проблемы, так как при отсутствии ее четкого понимания увеличивается значение влияния субъективных факторов на аудит, а значит, ведет к росту общего аудиторского риска. Таким образом, проблема определения существенности является одной из наиболее острых в современной практике аудиторской деятельности.

Существуют два основных метода оценки существенности – оценочный и расчетный [2].

Оценочный метод заключается в том, что специалист исходя из собственного опыта и знаний о деятельности клиента определяет, что является существенным. С помощью оценочного метода определяют абсолютную величину существенности, представляющую собой размер допустимой ошибки в конкретной статье бухгалтерской отчетности или обороте по счету, которая, по мнению специалиста, может считаться существенной вне зависимости от других обстоятельств. Очевидно, что практическая реализация

данного метода крайне затруднена, так как непонятно, какими факторами должен руководствоваться специалист, устанавливая размер допустимой ошибки.

Расчетный метод заключается в количественном определении величины уровня существенности. При определении количественного значения уровня существенности используются относительные величины, устанавливаемые в процентном отношении к соответствующей принятой базовой величине. Относительные величины могут устанавливаться как в виде точечных, так и в виде диапазонных значений.

Точечные значения предполагают установление единственной границы, например, 5 % от прибыли до налогообложения. Существует мнение, что применение данного способа приводит к принятию более формальных решений по причине того, что отклонение в большую сторону лишь на рубль от установленной точки существенности является признаком недостоверности отчетности или принятия решения об отражении или неотражении отдельных показателей отчетности.

Использование диапазонных значений делает принимаемое решение более гибким: если ошибка находится в диапазоне нижней и верхней границ существенности, например 1–2 % валюты баланса, то аудитор согласно федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности № 4 «Существенность в аудите» должен будет расширить количество проводимых аудиторских процедур, чтобы принять обоснованное решение. Однако не ясно какие дополнительные процедуры и в каком объеме нужно проводить и, главное, каким образом трактовать полученные результаты.

В аудите различают *качественную* и *количественную* оценку существенности информации.

С качественной точки зрения аудитор на основе профессионального суждения определяет, носят ли отмеченные в ходе проверки отклонения порядка совершенных экономическим субъектом финансовых и хозяйственных операций от требований нормативных актов. Данный метод соответствует оценочному методу, указанному выше. Примерами качественных искажений являются:

- недостаточное или неадекватное описание учетной политики, когда существует вероятность того, что пользователь бухгалтерской (финансовой) отчетности будет введен в заблуждение таким описанием;
- отсутствие раскрытия информации о нарушении нормативных требований в случае, когда существует вероятность того, что последующее применение санкций сможет оказать значительное влияние на результаты деятельности аудируемого лица [1].

Качественными могут быть признаны и иные искажения отчетности в зависимости от конкретных обстоятельств.

Таким образом, аудитору необходимо выявить существенность из контекста поставленного вопроса.

В случае количественной оценки аудитору необходимо определить, превосходят ли по отдельности и в сумме обнаруженные искажения прогнозируемую величину отклонений, т. е. уровень существенности.

Под уровнем существенности понимается предельное значение ошибки финансовой (бухгалтерской) отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности с большей степенью вероятности не в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения.

В зависимости от аспекта финансовой отчетности аудитор рассматривает существенность как на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом, так и в отношении сальдо счетов, групп однотипных операций и раскрытия информации. Аудитор

должен принимать во внимание существенность при определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур, а также при оценке последствий искажений. Однако методика расчета уровня существенности в Федеральном правиле (стандарте) № 4 отсутствует.

В настоящее время отсутствует единая точка зрения по вопросу выбора базовых показателей уровня существенности. Наиболее распространенными являются два подхода к решению этого вопроса, которые рассматриваются в отечественной и международной аудиторской практике. Одна точка зрения основана на том, что объективным измерителем существенности является прибыль до налогообложения. Другая точка зрения предполагает использование системы показателей, например, объема продаж и прибыли до налогообложения, капитала и валюты баланса и др.

При расчете уровня существенности необходимо определить, дедуктивный или индуктивный метод следует применять [3].

Использование дедуктивного метода предполагает первоначальную установку общего уровня существенности бухгалтерской отчетности, который затем распределяется между значимыми статьями и счетами учета.

При использовании индуктивного метода вначале устанавливаются уровни существенности значимых статей отчетности и счетов бухгалтерского учета, а затем полученные значения суммируются и определяется общий уровень существенности бухгалтерской отчетности.

Суммарная граница существенности ошибки отчетности, рассчитанная таким способом, как правило, не должна превышать 5–10 % валюты баланса.

По мнению Е. А. Мизиковского и Ю. В. Границы, определение общего уровня существенности при индуктивном подходе носит формальный характер по причине того, что при наличии рассчитанных уровней существенности для отдельных счетов и статей отчетности расчет показателя единого уровня существенности не имеет экономического смысла.

В международной практике проведения аудита понятию существенности соответствует понятие материальности (*materiality*). Концепция материальности начала разрабатываться в 70-х гг. XX в. Результатом разработки этой концепции явилась подготовка международного стандарта аудита «Материальность и аудиторский риск», в котором дается описание материальности и аудиторского риска, рассматривается их применение при планировании и проведении аудита, а также при оценке результатов его процедур. В настоящий момент этот термин используется достаточно широко и признается в международных стандартах ряда стран.

В международной практике аудита наиболее распространенными являются два подхода определения уровня существенности:

1. Для компаний, публикующих свою отчетность, уровень существенности определяется как величина показателя, выбранного из интервала 5–10 %. Чаще всего для таких компаний берется нераспределенная прибыль отчетного периода, но могут использоваться и другие показатели.

2. Для компаний, не публикующих свою отчетность, могут использоваться иные показатели и методы определения материальности: 2 % оборотных активов или уставного капитала; 10 % нераспределенной прибыли отчетного периода; 0,5–3 % объема продаж. При этом выбор конкретного показателя в пределах заданного интервала уровня существенности зависит, как правило, от соотношения показателя объема продаж и прибыли.

Таким образом, на практике применяются два подхода к оценке существенности и два способа расчетных процедур:

1) устанавливается единый показатель уровня существенности для базового показателя или показателей;

2) устанавливается несколько значений уровня существенности. Для каждого базового показателя выбирается относительная величина существенности в виде конкретного процента или процентного ряда.

Первый подход предполагает выбор в качестве базы существенности одного показателя, для которого устанавливается определенный процент предельно допустимой ошибки. В отечественной практике аудита фактически в качестве такого показателя принято считать уровень, не превышающий 5 %. Однако при подобном подходе вопрос оценки достоверности всей финансовой отчетности представляет определенную сложность, так как на результаты деятельности аудируемого лица оказывают влияние множество факторов. Определить, какой показатель способен учесть влияние всех факторов, на практике затруднительно.

Второй подход предполагает использовать систему базовых показателей. Для каждого из них устанавливается свой уровень существенности. Определение уровня существенности дифференцировано для каждого базового показателя позволяет учесть значение этого показателя в системе, динамику его изменения, т. е. оценку средневзвешенного влияния на показатели отчетности. При этом для показателей со значительным удельным весом и высокой динамикой изменения значение уровня существенности должно устанавливаться выше, чем для показателей с незначительным удельным весом и динамикой. Очевидно, что чем сложнее и разнообразнее факты хозяйственной жизни предприятия и чем более изменчивы результаты его финансово-хозяйственной деятельности, тем больше показателей бухгалтерской отчетности необходимо проанализировать при выборе базовых показателей для оценки существенности. Поскольку факторы качественного аспекта существенности необходимо определить еще на этапе планирования аудита, можно использовать для этих целей тест, адресуемый администрации и главным специалистам аудируемого лица. Такой тест может быть использован и для оценки степени аудиторского риска, только при этом проверяется надежность системы внутреннего контроля.

Необходимо заметить, что сам факт проверки системы контроля позволяет установить наличие вероятных ошибок и отклонений в бухгалтерской отчетности, так как оценка состояния контрольной среды и регулярности контрольных процедур служит аудитору основанием для планирования степени детальности и выборочности проведения аудиторских процедур.

Следовательно, существенность как категория аудита может представлять собой только относительную величину. Значение уровня существенности для каждой аудиторской проверки должно быть определено на этапе планирования аудита, поэтому существенность возможных ошибок бухгалтерской отчетности может быть оценена только в долях или процентах от какого-либо показателя (или их группы). В дальнейшем, в ходе аудиторских процедур, относительная величина существенности будет трансформироваться в абсолютную путем подсчета суммы не выявленных ошибок. При подведении итогов проверки агрегирование всех обнаруженных искажений позволит найти уточненный уровень существенности – как правило, скорректированный по сравнению с плановым. Полученное значение уровня существенности должно быть в обязательном порядке зафиксировано в общем плане аудита. В случае обстоятельств, которые станут

известны ему по ходу проверки, аудитор имеет право изменить (скорректировать) значение уровня существенности. При этом факт изменения уровня существенности, новое его значение, соответствующие расчеты и развернутая аргументация аудитора должны быть в обязательном порядке зафиксированы в рабочих документах аудиторской проверки. Значение уровня существенности, полученное по окончании этапа планирования аудита, а также любые корректировки значения уровня существенности в ходе проверки должны быть утверждены руководителем проверки и отражены в рабочей документации проверки. Принцип существенности определяет объем и содержание аудиторских процедур, последовательность и взаимосвязь различных этапов аудита, форму и содержание аудиторского заключения, основания для его модификации и др.

Аудиторское заключение, как и сама бухгалтерская (финансовая) отчетность, адресовано разным пользователям: акционерам, кредиторам, инвесторам, государственным организациям и др. Каждый из пользователей имеет собственные интересы, которые и определяют то, что важно и существенно в бухгалтерской отчетности для принятия им совершенно конкретных экономических решений.

Аудитор независим в выборе методики проверки, но ответственен за обнаружение существенных ошибок в бухгалтерской отчетности. Именно по этой причине аудитор должен определять уровень существенности взвешенно, с учетом всех значимых обстоятельств, основываясь как на профессиональном суждении, так и на расчетных методиках. Такой дуалистический подход (одновременное использование количественной и качественной оценки) способствует снижению уровня субъективности и снижению аудиторского риска.

### **Библиографические ссылки**

1. Существенность в аудите [Электронная версия] : ФПСАД № 4 : пост. правит. РФ от 23.09.02 № 696. Доступ справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». Дата обновления 22.12.2011.
2. Мизиковский Е. А., Граница Ю. В. Уровень существенности и оценка значимости учетных объектов // Аудиторские ведомости. 2010. № 7.
3. Мерзликина Е. М., Никольская Ю. П. Аудит : учебник. 3-изд., перераб. и доп. М. : Инфра-М, 2008.

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

## **ИНСТРУМЕНТЫ ОЦЕНКИ ФИНАНСОВОЙ УСТОЙЧИВОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ**

*Предлагаются инструменты оценки финансовой устойчивости организации, позволяющие проводить анализ финансово-экономического состояния предприятия как в динамике, так и в статике.*

*Ключевые слова: финансовая устойчивость, инструменты оценки финансовой устойчивости.*

В условиях глобализации экономики эффективность деятельности предприятия зависит от умения быстро реагировать на изменение его финансовой устойчивости. Существующие методы анализа не способствуют получению оценки работы предприятия за период, поскольку предпочтение отдается больше остаткам, чем оборотам [1]. Обзор отечественной и зарубежной литературы показал, что эффективность предлагаемых в теории и применяемых на практике методов анализа и оценки остается довольно низкой, поскольку традиционный финансовый анализ нацелен в основном на обработку комплекта годовой отчетности; проводится исключительно на первую и конечную дату анализируемого периода; сводится только к расчету абсолютных, относительных и удельных отклонений по статьям форм отчетности; хотя и позволяет рассчитать коэффициенты ликвидности, финансовой устойчивости и деловой активности, а также показатели рентабельности и оборачиваемости, но не дает общего алгоритма достижения всеми этими показателями рекомендуемых значений; не раскрывает методы оценки финансового состояния предприятия в реальном режиме времени [2].

Решить выше обозначенные проблемы помогут инструменты и методы оценки финансовой устойчивости предприятия:

1. *Введение индикатора финансовой устойчивости для оценки работы предприятия за период* необходимо для определения достаточности или недостаточности собственных денежных средств, так как покрытие этого дефицита происходит за счет привлечения заемных денежных средств, размер которых, как правило, ограничен.

2. *Выявление факторов, влияющих на финансовую устойчивость, и установление взаимосвязей между ними.* Установленная взаимосвязь с помощью факторного анализа между платежеспособностью, темпами роста собственного капитала и текущей ликвидностью, а также между структурой активов и структурой капитала становится основой для оценки финансово-экономического состояния.

3. *Построение графика опорных точек на начало и конец отчетного периода с целью определения изменений, произошедших за период.* В анализ вводится 15 опорных точек, с помощью которых формируются 7 шкал: платежеспособность; экономический рост; текущая ликвидность; обеспеченность собственным капиталом в денежной и неденежной форме; частичное, умеренное или активное привлечение заемных денежных средств; финансовая устойчивость; выполнение или невыполнение требований банка, предъявляемых к заемщику кредитных ресурсов. При использовании данного инстру-

мента можно дать оценку финансово-экономическому состоянию предприятия и визуализировать произошедшие изменения за период на соответствующих шкалах.

4. *Построение и анализ расположения точек платежеспособности, экономического роста и текущей ликвидности, как основополагающих факторов финансовой устойчивости.* На основе построения проводится анализ расположения факторов, а выявленные отклонения корректируются. Данные действия направлены на улучшение ликвидности и платежеспособности предприятия.

5. *Разработка цепочки темпов роста важнейших показателей (собственного и заемного капитала; имущества в денежной и неденежной форме; всего имущества) для анализа динамики и выявления соответствующих отклонений и диспропорций в развитии.* Расчет темпов роста важнейших показателей, их ранжирование в порядке убывания позволяет, во-первых, наглядно отобразить динамику развития анализируемого предприятия. Во-вторых, провести сравнительный анализ фактического расположения важнейших показателей в цепочке, позволяющий не только рассчитать и проанализировать выявленные отклонения в развитии предприятия, но и вовремя принять необходимые действия по улучшению и стабилизации финансовой устойчивости организации.

6. *Разработка системы ограничений для достижения коэффициентами ликвидности, финансовой устойчивости и деловой активности рекомендуемой области допустимых значений.* Для достижения рекомендуемых значений по каждому показателю разрабатывается система ограничений. В качестве решения выступают варианты развития, параметры которых попадают в рекомендуемую область допустимых значений.

7. *Развернутое моделирование финансовой устойчивости и оптимизация структуры баланса.* Учет фактора времени является преимуществом данной модели, поэтому для корректировки финансового состояния предприятия в отчетном, плановом или прогнозном периодах вводятся различные целевые функции. Затем полученные сценарии развития для каждого из временных аспектов анализируются. По итогам анализа выбираются те сценарии, в которых изменения минимальные. Найденные сценарии позволяют устранить выявленные отклонения достаточно эффективно и с минимальными затратами.

Таким образом, применение предложенных инструментов и методов позволяет дать реальную оценку финансовому состоянию предприятия, а принятые управленческие решения способствуют укреплению финансовой устойчивости и деловой активности предприятия в целом.

### **Библиографические ссылки**

1. Бахмарева Н. В., Нестеренко И. В. Унифицированный аналитический баланс, как финансовый инструмент, в управлении наукоемким предприятием // Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики. 2011. Вып. 7. С. 10–13.
2. Финансовая устойчивость предприятия: критерии и методы оценки в рыночной экономике : учеб. пособие. 2-е. изд. М. : Дело и Сервис, 2010.

© Бахмарева Н. В., Нестеренко И. В., 2012

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

## **СИСТЕМА СБАЛАНСИРОВАННЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ТОРГОВОЙ ОРГАНИЗАЦИИ**

*Раскрываются необходимость внедрения системы сбалансированных показателей (ССП) в организации. Выделяются основные принципы ССП.*

*Ключевые слова: система сбалансированных показателей, торговая организация, финансовые результаты, причинно-следственные связи.*

С развитием рыночных отношений торговля занимает все более значительное место в структуре общественного производства. Все большее количество организаций, предпринимателей занимаются продажей товаров как собственного производства, так и приобретенных для перепродажи.

Обслуживая сферу обращения, торговые организации обеспечивают продвижение товаров от производителей до потребителей. Здесь нет процесса производства. Основными хозяйственными процессами являются приобретение товаров, их хранение и реализация, что определяет специфику формирования оборотных активов, где преобладают товарные запасы при незначительном удельном весе производственных затрат, остатка издержек обращения в части нереализованного товара и расходов будущих периодов.

В составе хозяйственных операций торговых организаций преобладают товарные операции, т. е. операции, связанные с приобретением, хранением и реализацией товаров. Все это позволяет свести особенности бухгалтерского учета в торговле к особенностям учета товарных операций при продаже товаров за наличный и безналичный расчет [1].

Целью организации является получение прибыли, тем самым повышение рентабельности деятельности организации. Данное повышение возможно как за счет роста доходов, так и за счет оптимизации расходов организации. Но чтобы выявить пути повышения рентабельности организации, необходимо провести экономический анализ деятельности торговой организации и обнаружить сильные и слабые стороны в данной деятельности.

Экономический анализ торговой организации позволяет выявить полезные и бесполезные расходы торговой организации, тенденции к снижению расходов торговой организации и разработать на этой основе рекомендации с целью повышения рентабельности деятельности организации в целом.

Для разработки рекомендаций по принятию управленческих решений можно использовать системы сбалансированных показателей (ССП). Система сбалансированных показателей – это управленческая и стратегически-измерительная система, которая приводит миссию и стратегию организации в сбалансированный комплекс ключевых показателей эффективности [4].

Сбалансированная система показателей имеет ряд концептуальных понятий и элементов, которые формируются в различные системы в зависимости от рассматриваемой отрасли: добывающее производство, торговлю, энергетику, автомобилестроение и др.

Для построения ССП в торговой организации экспертами рекомендуется использовать следующие требования:

- выбранные показатели должны полностью соответствовать утвержденной стратегии организации;
- формат отчета должен быть доступен для руководителей различного уровня;
- исполнение системы показателей должно сопровождаться регулярным контролем и анализом;
- должна эффективно функционировать система мотивации.

Одним из первых этапов внедрения ССП является формирование логичной, структурированной и четкой стратегии развития организации. Однако стратегический план, как правило, во многих российских торговых организациях либо совсем отсутствует, либо определяется с формальной точки зрения. На первом этапе внедрения ССП рекомендуется подобрать необходимую для анализа и формирования стратегии информацию. Для этого используется как внешние источники информации (обзоры и исследования рынка, реклама и т. д.), так и внутренние (финансовая отчетность, статистика продаж и качества и т. д.) [2]. Стоит обратить внимание на особенности метода сбора данных – анкетирования как основного источника данных об оценке ожиданий и целей персонала компании. Главным достоинством анкетирования является значительная экономия времени. Полученные данные, как правило, предоставляются собственникам в виде развернутого аналитического отчета, на основе которого компания формирует свои миссию, видение и ССП.

В массе содержательных аспектов ССП работы торговой организации особое внимание привлекает комплексный учет взаимосвязи всех элементов деятельности, которые прямо или косвенно определяют ее будущее. Включение показателей в эту систему осуществляется по признаку обеспечения ими полноты охвата ключевых функциональных областей в деятельности организации. Одновременно данная система показателей балансируется таким образом, чтобы отвечать принятой стратегии развития организации. Показатели деятельности и развития совпадают по смыслу, когда организация продвигается в выбранном направлении, т. е. системно реализуется их стратегическая сбалансированность. Оперативная и обеспечивающая будущие результаты сбалансированная корректировка отдельных параметров или всего направления деятельности также является необходимым атрибутом развития современной торговой организации.

Теоретически сбалансированность системы показателей работы организации характеризуется внешними и внутренними факторами. Внешние факторы означают согласованность параметров организации с особенностями складывающейся экономической и политической ситуации в целом, с принятыми конкретными целями и направлениями развития или общими соображениями и установками предпринимательской деятельности организации. Внутренний фактор заключается в нахождении оптимального сочетания внешних требований и внутренних особенностей рационального соотношения показателей, вытекающих из технико-технологической, организационной или другой специфики организации. Такая оптимальность вырабатывается для повышения стоимости организации [3].

Основная задача и сложность практической реализации преимуществ ССП заключается в определении контрольных точек, подтверждающих соответствие текущих хозяйственных операций и принятых управленческих решений долгосрочным целям и устанавливающих необходимость и сущность их корректировки. Позитивная направленность деятельности торговой организации проявляется в уровне сбалансированности характеризующих его показателей.

В теории базисами формирования ССП являются три основных принципа [5]: причинно-следственные связи; факторы достижения результатов; взаимосвязь с финансовыми показателями.

Управленческие стратегии торговой организации могут рассматриваться в качестве набора гипотез о причинах и следствиях. ССП в случае корректного ведения и использования представляет стратегию организации через последовательность причинно-следственных связей. Система оценок деятельности компании должна быть построена таким образом, что связи между целями различных составляющих, а также между показателями и факторами деятельности, направленной на достижение эффективных результатов, становятся определенными и отдельно выраженными. Каждый параметр, включенный в ССП, является элементом в цепи причинно-следственных связей, посредством которого организация получает информацию о стратегии организации.

Общие показатели в ССП являются ключевыми показателями результатов, характерными для многих организаций и отраслей, в том числе и для торговых организаций, рассматриваются в качестве базовых параметров (например, прибыльность, доля рынка, степень удовлетворенности клиента, сохранение клиентской базы, область компетентности персонала и др.) и служат для оценки деятельности. Факторы достижения результатов – это уникальные для каждой конкретной организации показатели перспективной оценки, отражающие ее стратегию.

Внедрение ССП формируется на базовом уровне комплекта показателей результатов и факторов деятельности торговой организации. С помощью только показателей нельзя на ранних этапах оценить, насколько успешно реализуется стратегия организации. При этом факторы деятельности без соответствующих показателей могут способствовать лишь краткосрочным улучшениям торгового процесса, но не отражают их влияния на состоянии клиентской базы и, следовательно, финансовые результаты.

Корректно составленная ССП должна иметь сбалансированный комплекс результатов и факторов достижения будущих результатов, что является неотъемлемой частью общей стратегии организации.

ССП как система управления торговой организацией формирует основные задачи с целью достижения эффективных финансовых результатов. Связь всех финансовых показателей в рамках структуры ССП должна быть проведена с финансовыми показателями и спроецирована на результаты деятельности организации. Все показатели ССП через цепь причинно-следственных связей согласовываются со стратегическими, управленческими, финансовыми целями.

Сбалансированная система показателей стала очень притягательной концепцией. За последнее десятилетие тысячи менеджеров по всему миру в той или иной форме взялись за ее реализацию.

Сбалансированная система показателей помогает согласовать интересы сотрудников на различных уровнях внутри организации, направляя их внимание на один и тот же набор индикаторов. В некоторых случаях такое согласование выполняется явно, путем разработки ССП для отдельных подразделений или сотрудников на основе корпоративной системы сбалансированных показателей. В идеале, ССП показывает, есть ли в компании подготовленные и заинтересованные сотрудники (направление развития и обучения), эффективны ли процессы (операционное направление), довольны ли клиенты (клиентское направление). Положительные опережающие индикаторы приводят к высокой финансовой эффективности в долгосрочной перспективе.

Хотя сбалансированная система показателей и выходит за рамки финансовых параметров, она полностью от них не отказывается. Само название концепции отражает

попытку учесть набор показателей, где сбалансированы как кратковременные, так и долгосрочные цели, финансовые и нефинансовые показатели, запаздывающие и опережающие индикаторы, внутренние и внешние перспективы эффективности.

Тем не менее, получение доходов остается главной целью любого частного бизнеса. Очень важно выбрать показатели, касающиеся клиентов, процессов и развития, – они становятся опережающими индикаторами финансового успеха.

Сбалансированная система показателей помогает менеджерам обратить внимание на самые важные моменты. Десятилетний опыт ее использования показывает, что для каждой отрасли и компании есть свои особенности, зависящие от ресурсов и конкурентного положения. Поэтому менеджерам необходимо выделить главные моменты, характерные именно для их организации, и тогда можно будет направить все усилия на повышение эффективности в самых необходимых направлениях.

### **Библиографические ссылки**

1. Волков О. И., Девяткин О. В. Экономика предприятия : учебник. М. : Инфра-М, 2007.
2. Лущикова А. П. Планирование на предприятии : учеб. пособие / Филиал ГУ КузГТУ в г. Прокопьевске. Прокопьевск, 2008.
3. Максименко Н. В. Внутрифирменное планирование : учеб. пособие. Минск : Выш. шк., 2008.
4. Полубелова М. В. Контроллинг : конспект лекций для магистрантов, обучающихся по программе 080100.68 «Экономика» ; Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2011.
5. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / А. М. Карминский, Н. И. Оленев, А. Г. Примаков, С. Г. Фалько. М. : Финансы и статистика, 2008.

К. В. Василенко, А. В. Апрятина  
Сибирский государственный аэрокосмический университет  
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

## **СИСТЕМЫ УЧЕТА ЗАТРАТ, ПРИМЕНЯЕМЫЕ В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ**

*Рассмотрены системы учета затрат, применяемые в управленческом учете.*

*Ключевые слова: затраты, себестоимость, абсорпшенг-костинг, директ-костинг.*

В современных экономических условиях грамотный выбор и организация системы управления затратами на предприятии является ключевым фактором выживания фирмы.

Управленческий учет постоянно развивается, расширяются его функции, увеличивается набор решаемых им задач, разнообразнее становятся применяемые методы. В настоящее время считается, что управленческий учет и анализ как самостоятельный вид практики экономической работы на предприятиях возник на Западе в начале XX в., а в России – с переходом на рыночные условия хозяйствования, при которых решения по управлению коммерческой организацией стали приниматься внутри, а не вне ее. Идеи формирования самостоятельной информационной системы об издержках производства и предположение о том, какой она должна быть, были высказаны в начале XX в. Г. Эмерсоном в книге «Производительность труда как основа оперативной работы и заработной платы». Этот автор был первым, кто попытался выделить учет затрат производства как самостоятельное направление учетной работы [3, с. 125].

Возникновение и эволюция систем управления затратами связаны с ростом масштабов деятельности, усложнением организационной структуры предприятий, диверсификацией продукции, необходимостью представления детализированной информации о затратах.

Переход экономических субъектов на новые условия хозяйствования расширил их права и возможности в области информационного обеспечения управления затратами организации. Однако инфляционные процессы в экономике, безудержный рост цен как на сырье и материалы, так и на готовую продукцию, резко ослабили внимание к определению себестоимости продукции. Из-за фискальных соображений внешних контролеров основное внимание в учете производственных затрат уделяется правомерности включения этих затрат в себестоимость продукции, а не точности ее калькулирования [4, с. 71].

Исчисление себестоимости варьирует многими факторами: целями расчета себестоимости, технологическими и организационными особенностями производства продукции, организацией учета затрат на предприятии и т. д. Различают полную и сокращенную себестоимость, фактическую и нормативную и др.

Полная себестоимость включает все статьи затрат, которые были использованы на производство продукции. Сокращенная себестоимость – часть затрат, обычно материальных, и затраты на оплату труда, т. е. затраты прямого характера.

Фактическая себестоимость отражает реальное, фактически случившееся потребление ресурсов. Нормативная себестоимость отражает нормальное (номинальное) потребление ресурсов в условиях предполагаемой нормальной деятельности.

В зависимости от характера формируемой себестоимости и особенностей организации и технологии изготовления продукции классифицируют и системы учета затрат [4, с. 72]:

по степени полноты включения затрат в себестоимость

- учет полных затрат абсорпшенг-костинг;
- учет сокращенных затрат директ-костинг.

по степени оперативности учета затрат

- учет фактических затрат;
- учет нормативных (плановых) затрат.

Традиционным для отечественного учета является калькулирование полной себестоимости, включающей все затраты предприятия, связанные с производством и реализацией продукции – абсорпшенг-костинг. Затраты условно делятся на две большие группы: прямые и косвенные (по способу включения в себестоимость) [4, с. 72].

К прямым затратам относят прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда. Называются они прямыми потому, что могут быть прямо отнесены на носителя затрат.

Для отнесения косвенных расходов на продукт требуются специальные приемы. К косвенным расходам относятся общепроизводственные и общехозяйственные расходы. Общепроизводственные расходы возникают в производственных подразделениях – участках, цехах, переделах. Назначение, характер и функциональная роль этих затрат связана непосредственно с производством. Причины объединения таких расходов имеют комплексный характер (в составе расходов отражаются все экономические элементы затрат); не могут быть отнесены прямо на изделие, если выпускается более одного изделия; контролируются бюджетно-сметным методом. Методы распределения выбираются произвольно, по решению бухгалтера-аналитика. Общехозяйственные расходы связаны с общим обслуживанием и организацией в целом. Аналитический учет общехозяйственных расходов строится по группам этих расходов (расходы на управление предприятием, налоги, сборы, отчисления, непроизводительные расходы).

При калькулировании полной себестоимости фактическая сумма общехозяйственных расходов распределяется между видами продукции пропорционально выбранной базе распределения. Однако такие затраты, как время труда или заработная плата основных производственных рабочих, время работы станков, не имеют тесной зависимости с размером общехозяйственных расходов. В силу своей сущности последние напрямую не связаны с объемом производства, его падением или ростом, их размер скорее зависит от продолжительности отчетного периода. Поэтому распределение общехозяйственных расходов при калькулировании себестоимости продукции носит условный характер.

Преимуществом данной системы учета затрат является полная информация о сложившейся реальной себестоимости, что в долгосрочном периоде позволяет правильно определить ценовую политику фирмы. Недостатком – трудоемкость и неоперативность расчетов, так как информация о фактических косвенных расходах становится известна только по окончании отчетного периода.

Система учета сокращенных затрат позволяет более оперативно и целенаправленно ставить цели и решать задачи менеджмента предприятия. Главный принцип, заложенный в основу системы «директ-костинг», – отдельный учет переменных и постоянных затрат для калькулирования себестоимости продуктов, оценки запасов и расчета результатов деятельности и признание постоянных затрат убытками отчетного периода [4, с. 72].

Переменные затраты меняются с изменением степени загрузки производственных мощностей, но в расчете на единицу продукции они являются постоянными. Постоянные затраты в сумме не меняются при изменении уровня деловой активности, но в расчете на единицу продукции они зависят от объема производства.

Однако большинство затрат относится к полупеременным (смешанным). Некоторые из них в большей степени, другие – в меньшей зависят от объема производства, и между этими затратами и объемами производства существует корреляционная зависимость, проявляющаяся слабо.

К преимуществам системы «директ-костинг» относятся простота и объективность калькулирования частичной себестоимости, так как отпадает необходимость в условном распределении постоянных затрат; возможность сравнения себестоимости различных периодов по переменным затратам, абсолютным и относительным маржам. В связи с этим изменение структуры предприятия и связанные с ним изменения постоянных затрат не оказывают влияния на себестоимость изделий. Общие недостатки системы «директ-костинг» следующие: трудности в разделении затрат на постоянные и переменные; необходимость для большинства компаний наличия информации о величине полных издержек, прежде всего для определения цены изделия [4, с. 73].

Система «директ-костинг» – система управленческого учета, базирующаяся на категории переменных (либо частичных) затрат. Эта система не лишена недостатков, но имеет и некоторые преимущества по сравнению с системой полного учета и распределения затрат.

Классическая система «директ-костинг» основана на пользовании в расчетных данных только операционных затрат, учтенных единым блоком. Применение такой разновидности калькуляции сокращенной себестоимости, с одной стороны, помогает избежать произвольного и трудоемкого распределения всех производственных накладных расходов, а с другой – существенно занижает стоимость запасов готовой продукции и не способствует предоставлению данных для анализа взаимосвязи между издержками и объемом выпуска [2, с. 7].

Выбор одной систем учета затрат зависит прежде всего от практической пользы применения той или иной системы.

В настоящее время система нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации предусматривает по крайней мере два варианта организации учета затрат.

Первый из них – традиционный калькуляционный вариант, при котором калькулируется полная фактическая производственная себестоимость. Второй вариант предполагает деление затрат на производственные (обусловленные ходом производственного процесса) и периодические (связанные более с длительностью отчетного периода). Следует отметить, что данный вариант использования элементов системы «директ-костинг» организован в единой системе счетов, т. е. представляет собой вариант интеграции финансового и управленческого учета.

Учет фактической себестоимости имеет свои недостатки: применяя его, невозможно оперативно сигнализировать администрации о непроизводительных расходах. Поэтому наиболее прогрессивными оказываются варианты учета нормативных затрат. Однако способствуют они увеличению трудоемкости учета. Необходимо отметить, что нормативный учет затрат совместим с любой учетной системой.

Независимо от множества объектов учета затрат, их можно исследовать двумя методами – фактическим и методом учета нормативных затрат. Нормативный метод учета предполагает предварительное определение нормативных затрат по операциям, объектам с выявлением в ходе производства отклонений от нормативных затрат. Фактические затраты определяются алгебраическим сложением затрат по нормам и отклонениям от них [4, с. 74].

Представленная классификация учетных систем позволяет систематизировать существующие в теории и на практике системы учета затрат и понять процесс формирования себестоимости. Рассмотрев основные модели учета затрат, далее необходимо исследовать методы учета затрат и калькулирования себестоимости, которые уже будут непосредственно зависеть от типа производства и технологии изготовления продукции и представляют собой выбор объекта калькулирования (продукт, проект, заказ), калькуляционной единицы, номенклатуры статей затрат, базы распределения косвенных затрат, документооборота и мн. др. Совокупность способов ведения учета затрат, калькулирования себестоимости с целью контроля и управления деятельностью организации должна быть закреплена в учетной политике для целей управленческого учета.

Основная проблема заключается в сохранении нацеленности классификации затрат на достоверное исчисление себестоимости выпущенной продукции при ослаблении внимания к текущему контролю затрат, ее формирующих. Назначение классификации затрат должно прежде всего состоять в удовлетворении требований внутренних пользователей информации [2, с. 3].

Проблема соотношения учета затрат и калькулирования получила большое практическое значение.

В разное время многими авторами обсуждались в теории и применялись на практике следующие варианты соотношения:

- 1) калькуляция определяет учет затрат;
- 2) учет затрат определяет калькуляцию;
- 3) калькуляция и учет затрат едины;
- 4) учет затрат и калькуляция обособленные друг от друга понятия.

В заключение можно сформулировать несколько предложений:

– рекомендуется использовать в первую очередь нормативный метод, так как он является эффективным инструментом планирования, оперативного контроля и принятия управленческих решений, анализа;

– учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции следует рассматривать как неотъемлемые элементы калькуляционной работы на предприятии, которая должна быть построена в соответствии с общей методологией планирования и учета затрат на производство и реализацию продукции.

На эффективность производственных затрат существенно влияет тот или иной метод производственного учета затрат, выбранный предприятием. С точки зрения обоснования нормирования, учета и контроля более прогрессивным считается нормативный метод, так как учет отдельных видов затрат на производство ведется по нормам с обособленным учетом отклонений фактических затрат от установленных норм и изменения норм в течение учетного периода [1, с. 207].

Основными факторами, сдерживающими применение нормативного учета затрат, являются практическое отсутствие норм по видам затрат на производство и по соответствующим объектам планирования и учета; система нормативного учета затрат

не ориентирована на процесс продажи продукции, а сосредоточена на ее производстве и поэтому не позволяет обосновывать цены на продукцию, так как последние формируются в условиях конкуренции на рынке сбыта продукции и уровнем инфляции.

### **Библиографические ссылки**

1. Дятлова А. Ф. Бюджетирование и учет в системе управления затратами в организациях аграрного сектора экономики // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. 2010. № 4. С. 206–210.
2. Иванова Ж. А. Организация учета затрат и результатов в системе «директ-костинг» // Вестник Бурятского государственного университета. 2011. № 2. С. 3–13.
3. Капустина С. А. Обзор этапов развития систем управления затратами как составной части управленческого учета на предприятии // Известия Санкт-Петербургского университета экономики и финансов. 2009. № 3. С. 125–128.
4. Лукьянова С. А. Классификация систем учета затрат // Вестник Омского университета (Серия: Экономика). 2008. № 4. С. 71–74.

© Василенко К. В., Апрытина А. В. 2012

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

## **АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ КАК ЧАСТЬ ГОДОВОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

*Раскрыта сущность аудиторского заключения, выявлены проблемы в рамках данной темы и предложены рекомендации.*

*Ключевые слова: аудиторское заключение, аудиторская проверка, мнение.*

Важное значение в условиях формирования рыночных отношений имеет развитие аудиторского финансового контроля.

Аудиторский финансовый контроль – это независимый вневедомственный контроль, осуществляемый в качестве предпринимательской деятельности – аудиторской деятельности.

Целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствие порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ.

Результатом аудиторской проверки является аудиторское заключение.

Актуальность данной темы заключается в том, что аудиторский контроль способствует осуществлению хозяйственных операций при соблюдении требований законодательства и обеспечивает рациональное использование ресурсов, предупреждая и снижая риск хозяйственной деятельности, что подтверждает зарубежный и отечественный опыт.

Аудиторское заключение – официальный документ, предназначенный для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц, содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Заведомо ложным аудиторским заключением является аудиторское заключение, составленное без проведения аудита или составленное по результатам аудита, но явно противоречащее содержанию документов, представленных аудиторской организации, индивидуальному аудитору и рассмотренных в ходе аудита. Заведомо ложным аудиторское заключение признается по решению суда.

Аудиторское заключение должно содержать:

- а) наименование «Аудиторское заключение»;
- б) указание адресата (акционеры акционерного общества, участники общества с ограниченной ответственностью, иные лица);
- в) сведения об аудируемом лице: наименование, государственный регистрационный номер, место нахождения;
- г) сведения об аудиторской организации, индивидуальном аудиторе: наименование организации, фамилия, имя, отчество индивидуального аудитора, государственный регистрационный номер, место нахождения, наименование саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является, номер в реестре аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов;

д) перечень (состав) бухгалтерской отчетности, в отношении которой проводился аудит, с указанием периода, за который она составлена, при этом, если аудитору становится известно, что проаудированная бухгалтерская отчетность будет включена в документ, который содержит прочую информацию, например в годовой отчет, аудитор может, если форма представления это позволяет, указать те страницы, на которых будет показана проаудированная бухгалтерская отчетность;

е) распределение ответственности в отношении указанной бухгалтерской отчетности между аудируемым лицом и аудитором;

ж) сведения о работе, выполненной аудитором для выражения мнения (объем аудита);

з) мнение аудитора с указанием обстоятельств, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность бухгалтерской отчетности;

и) подпись аудитора;

к) дату аудиторского заключения.

Аудиторское заключение также должно содержать утверждение о том, что бухгалтерская отчетность была проаудирована аудитором.

В Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» (ст. 6 п. 3) указано, что требования к форме, содержанию, порядку формирования и представления аудиторского заключения устанавливаются федеральными стандартами аудиторской деятельности.

Порядок формирования и представления аудиторского заключения до 2 августа 2010 г. регулировался Федеральным правилом (стандартом) № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» (далее – стандарт № 6), утвержденным постановлением Правительства РФ от 23. 09. 02 № 696. Однако постановлением Правительства РФ от 02. 08. 10 № 586 «О внесении изменений в акты Правительства Российской Федерации» (далее – Постановление № 586) утверждены следующие федеральные стандарты аудиторской деятельности, регулирующие порядок формирования и представления аудиторского заключения по результатам проверки аудируемого лица:

– Федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 1/2010) «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности» (далее – ФСАД 1/2010);

– Федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 2/2010) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» (далее – ФСАД 2/2010);

– Федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 3/2010) «Дополнительная информация в аудиторском заключении» (далее – ФСАД 3/2010).

В связи с вступлением в силу Постановления № 586 правило (стандарт) № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» признано утратившим силу.

Со вступлением в силу ФСАД 1/2010, 2/2010, 3/2010 порядок формирования и представления аудиторского заключения существенно изменился.

Наиболее важные изменения коснулись:

– мнения в аудиторском заключении;

– порядка подтверждения движения денежных средств за период;

– несогласованности в терминологии;

– вопросов подписи в аудиторском заключении.

В аудиторском заключении может быть выражено модифицированное и немодифицированное мнения.

Аудитор должен выразить немодифицированное мнение в случае, когда он приходит к выводу, что бухгалтерская отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение аудируемого лица и результаты его финансовой деятельности в соответствии с правилами отчетности.

Аудитор должен выразить модифицированное мнение в аудиторском заключении, если:

а) на основании полученных аудиторских доказательств установлено, что бухгалтерская отчетность, рассматриваемая в целом, содержит существенные искажения;

б) он не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы установить, что бухгалтерская отчетность, рассматриваемая в целом, не содержит существенных искажений.

Модифицированное мнение может быть выражено в трех формах: мнение с оговоркой, отрицательное мнение и отказ от выражения мнения. Форма модификации посредством части, привлекающей внимание, в п. 1 ФСАД 2/2010 не указана. Вместе с тем ФСАД 3/2010 регулирует порядок включения дополнительной информации в аудиторское заключение с целью привлечения внимания пользователей финансовой отчетности. При этом в п. 6 сказано, что привлекающая часть должна содержать указание на то, что в отношении обстоятельства, к которому привлекается внимание, аудиторское мнение не является модифицированным.

Согласно требованиям новых стандартов в аудиторском заключении выражается мнение не только о достоверности во всех существенных отношениях финансового положения, результатов финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица, но и о достоверности в отношении движения денежных средств за период в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности.

Анализ положений новых стандартов говорит о необходимости доработки их отдельных положений в части согласования терминологии, толкования новых понятий; устранения спорных или не реализуемых на практике моментов с целью повышения качества аудиторских проверок.

В условиях реформирования системы бухгалтерского учета и аудиторской деятельности мероприятия по совершенствованию нормативно-правового регулирования в сфере учета и аудита являются, безусловно, необходимыми.

С введением новых стандартов возникла необходимость изменения процедур получения аудиторских доказательств при проверке операций с денежными средствами. В частности, анализ движения денежных средств аудируемого лица с целью подтверждения ее достоверности требует от аудитора практически сплошной проверки операций в кассе по расчетному, валютному и прочим счетам. Это необходимо учитывать при планировании аудиторской проверки, так как нововведение связано с появлением в аудиторском заключении фразы «подтверждение достоверности движения денежных средств за период». Раньше при проведении аудиторской проверки аудиторы *выборочно проверяли* операции с денежными средствами, и результаты проверки находили отражение в рабочей документации аудитора, в отчете руководству экономического субъекта.

В условиях динамично развивающихся экономических процессов, несовершенства национальной системы бухгалтерского учета и порядка формирования финансовой отчетности аудиторское заключение с частью, привлекающей внимание, должно инфор-

мировать заинтересованных пользователей не только о существующих фактах или фактах, отраженных в финансовой отчетности, но и о потенциальных обстоятельствах, способных существенно повлиять на принимаемые решения.

### **Библиографические ссылки**

1. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон № 307-ФЗ от 30 дек. 2008. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности [Электронный ресурс] : ФСАД 1/2010 : утв. пр. Минфина России от 20 мая 2010 г. № 46н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Модифицированное мнение в аудиторском заключении [Электронный ресурс] : ФСАД 2/2010 : утв. пр. Минфина России от 20 мая 2010 г. № 46н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Дополнительная информация в аудиторском заключении [Электронный ресурс] : ФСАД 3/2010 : утв. пр. Минфина России от 20 мая 2010 г. № 46н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности [Электронный ресурс] : (правило (стандарт) № 1) : утв. постановлением Правительства РФ от 23.09.02 № 696. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Кочинев Ю. Ю. Аудит: теория и практика : учебник для вузов / под ред. Л. Н. Вещуновой. 5-е изд. М. : ПИТЕР, 2010.

© Волохова У. А., Панасюк Ю. В., 2012

Я. С. Врублевская  
Сибирский государственный аэрокосмический университет  
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

## **ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЗАТРАТ В УСЛОВИЯХ ВРЕМЕННОГО ПРИОСТАНОВЛЕНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

*Представлены и проанализированы способы отражения расходов разных авторов в период приостановки деятельности предприятия, также выявлены несоответствия предлагаемых ими вариантов учета расходов требованиям нормативных документов.*

*Ключевые слова: приостановление деятельности, учет затрат, расходы.*

Иногда предприятия вынуждены приостанавливать предпринимательскую деятельность на некоторое время как в принудительном, так и в добровольном порядке. Добровольная приостановка деятельности, как и принудительная, может относиться или ко всему предприятию в целом, или к его филиалу, представительству, структурному подразделению, производственному участку. Кроме того, может быть остановлена эксплуатация отдельных агрегатов, объектов, зданий или сооружений.

В случае приостановки деятельности доходы у предприятия, как правило, отсутствуют. Однако не исключено, что в этот период предприятие может получить доходы, например, в виде страховых выплат или штрафных санкций со стороны контрагента. При этом фирма продолжает осуществлять затраты (оплата труда персонала, отчисления на социальные нужды, амортизация основных средств и т. д.) [1].

В такой ситуации существует неопределенность, связанная с отражением этих расходов в бухгалтерском и налоговом учете.

Многие авторы и специалисты налоговых органов обращают внимание на то, что признание расходов без доходов производиться не должно, ссылаясь на необходимость сопоставления доходов и расходов, установленного ст. 318 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ). При этом они предлагают свои варианты способов учета таких расходов.

По мнению У. Гафарова, в налоговом учете расходами в период простоя признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода и продолжение деятельности в будущем (п. 1 ст. 252 НК РФ). При этом, по мнению У. Гафарова, Налоговый кодекс не требует, чтобы все расходы были непосредственно связаны с получением конкретного дохода [1].

Так, для целей налогового учета затраты от приостановленной деятельности включаются в состав внереализационных расходов в случаях, связанных:

- с консервацией и расконсервацией производственных мощностей и объектов, в том числе затраты на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов (подп. 9 п. 1 ст. 265 НК РФ);
- затратами на аннулированные производственные заказы и затратами на производство, не давшее продукции (подп. 11 п. 1 ст. 265 НК РФ). Для их признания требуется документальное подтверждение заказчика об отказе от ранее принятых на себя договорных обязательств;

– простоями по внутрипроизводственным причинам в результате, например, неисправности оборудования и др. (подп. 3 п. 2 ст. 265 НК РФ);

– убытками отчетного периода в виде некомпенсируемых виновниками потерь от простоев по внешним причинам (подп. 4 п. 2 ст. 265 НК РФ). К таким причинам могут относиться неподача снабжающими организациями топлива, воды, электроэнергии, железнодорожных вагонов и т. п.;

– потерями от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий или чрезвычайных ситуаций (подп. 6 п. 2 ст. 265 НК РФ).

Сумма внереализационных расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода (п. 2 ст. 318 НК РФ).

По мнению В. Соловьева, если деятельность предприятия приостановлена, то его затраты в данный момент не направлены на получение дохода. Если после простоя предприятие планирует возобновить деятельность, то ему необходимо осуществить затраты, связанные с устранением условий, которые повлекли приостановку работы (ликвидация последствий аварии, нарушения санитарных правил или пожарной безопасности и т. п.). Возможно, потребуется закупка оборудования, привлечение подрядных организаций для выполнения работ, оплата консультационных и информационных услуг и т. п. В таких случаях подобные затраты признаются экономически обоснованными, так как они произведены для последующего получения дохода [5].

В период простоя предприятие начисляет амортизацию по всем основным средствам, включая те, которые временно не используются. Начисление амортизации прекращается либо в случае полного списания стоимости объекта амортизируемого имущества, либо в случае выбытия объекта из состава амортизируемого имущества (п. 5 ст. 259.1 и п. 8 ст. 259.2 НК РФ).

Амортизация по объектам основных средств начисляется непрерывно в течение всего срока их полезного использования. Главой 25 НК РФ предусмотрено только два случая приостановки начисления амортизации по объектам амортизируемого имущества, введенным предприятием в эксплуатацию (п. 3 ст. 256 НК РФ):

– реконструкция и модернизация объекта продолжительностью свыше 12 месяцев, проводимые по решению руководства организации;

– перевод объекта по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше 3-х месяцев.

В иных ситуациях, в частности, в период простоя амортизируемого имущества, вызванного производственной необходимостью, начисление амортизации не прекращается, что отмечено в Письме Минфина РФ от 27.02.09 № 03-03-06/1/101.

Суммы начисленной амортизации по объектам имущества, не используемым налогоплательщиком в деятельности, направленной на получение дохода, не учитываются в расходах при исчислении налога на прибыль. Тем не менее, расходы в виде амортизационных отчислений неэксплуатируемых основных средств, находящихся во временном простое, уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль предприятия, но только в том случае, если простой обоснован, экономически оправдан и является частью производственного цикла предприятия (Письмо Минфина РФ от 21.04.06 № 03-03-04/1/367).

У. Гафаров предлагает следующие способы отражения расходов в период приостановки деятельности:

*первый способ.* Затраты, которые осуществлены предприятием в отчетном периоде, но относятся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском учете как расходы будущих периодов на счете 97 «Расходы будущих периодов». Такие расходы подлежат списанию в порядке, устанавливаемом предприятием (равномерно, пропорционально объему продукции и др.) в следующем порядке:

- Дт 97 – Кт 10, 69, 70 и т. д. – отражены расходы по временно приостановленному виду деятельности;

- Дт 20, 23, 25, 26 – Кт 97 – списываются расходы предыдущих периодов;

*второй способ.* Создание резервов в целях равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства или обращения отчетного периода.

Учет образованного резерва ведется на счете 96 «Резервы предстоящих расходов». На конец года такой резерв сторнируется в неиспользованной части. Бухгалтерский учет ведется в следующем порядке:

- Дт 25, 26 – Кт 96 – начислен резерв в период деятельности;

- Дт 96 – Кт 60, 70, 69 – списаны расходы за счет резерва.

В. Соловьев, в свою очередь, предлагает другой способ отражения расходов. Рассмотрим его на примере: ООО «Секьюрити» изготавливает решетки на окна и стальные двери. Однако клиенты и поставщики данной организации из-за экономических проблем приостановили деятельность и отказались от исполнения ранее заключенных с обществом договоров. Поэтому с 01.10.09 ООО «Секьюрити» также было вынуждено временно прекратить деятельность.

Приостановка деятельности была оформлена соответствующими организационно-распорядительными документами, на основании которых в октябре 2009 г. производственному персоналу за время простоя всего было начислено 300 000 руб.

Сумма исчисленных страховых взносов в ПФР с указанных выплат составила 78 000 руб. ( $300\,000 \text{ руб.} \cdot 26\% : 100\%$ ). Также были начислены страховые взносы от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний – 4 200 руб. ( $300\,000 \text{ руб.} \cdot 1,4\% : 100\%$ ), где 1,4 % – размер страхового тарифа для XIII класса профессионального риска (установлен ст. 1 Федерального закона от 22.12.05 №179-ФЗ).

Кроме того, в октябре 2009 г. ООО «Секьюрити» осуществило следующие текущие затраты:

- в виде амортизационных отчислений производственного оборудования – 90 000 руб.;

- на ремонт простаивающего производственного оборудования, проведенный собственными силами – 70 000 руб.;

- на нужды управления организацией – 120 000 руб.

Таким образом, затраты, имеющие непосредственное отношение к простою организации, составили 382 000 руб. ( $300\,000 \text{ руб.} + 78\,000 \text{ руб.} + 4\,200 \text{ руб.}$ ). А затраты, не связанные с временной остановкой деятельности, – 280 000 руб. ( $90\,000 \text{ руб.} + 70\,000 \text{ руб.} + 120\,000 \text{ руб.}$ ).

В соответствии с учетной политикой для целей налогообложения в составе прямых расходов общество учитывает:

- материальные затраты;

- расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также суммы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, начисленные на указанные расходы на оплату труда;

- суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг.

Затраты на сумму 382 200 руб., являющиеся потерями от простоев по внешним причинам, включаются в полном объеме в расходы текущего отчетного периода как вне-реализационные.

Из затрат, не связанных с приостановлением деятельности организации, в сумме 280 000 руб. прямыми являются затраты в размере 90 000 руб., а косвенными – 190 000 руб. (70 000 руб. + 120 000 руб.).

Сумма косвенных расходов в полном объеме отражается в расходах текущего отчетного периода. Сумма прямых расходов в расходах текущего отчетного периода будет учитываться по мере реализации производимых товаров, в стоимости которых она учтена.

В октябре 2009 г. ООО «Секьюрити» по данным налогового учета получило убыток в сумме 572 200 руб. (190 000 руб. + 382 200 руб.).

Предположим, что все работники ООО «Секьюрити» к октябрю 2009 г. утратили право на стандартные налоговые вычеты по НДФЛ.

В бухгалтерском учете ООО «Секьюрити» в октябре 2009 г. были сделаны следующие записи:

Дт 20 – Кт 70 – начислена оплата за время простоя производственному персоналу в сумме 300 000 руб.;

Дт 70 – Кт 68 субсчет «Расчеты с бюджетом по НДФЛ» – удержан НДФЛ с сумм выплат за время простоя в размере 39 000 руб. ( $300\,000\text{ руб.} \cdot 13\% : 100\%$ );

Дт 20 – Кт 69 – учтены суммы страховых взносов в ПФР и на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленные с оплаты времени простоя производственному персоналу в размере 82 200 руб. (78 000 руб. + 4200 руб.);

Дт 20 – Кт 02 – начислена амортизация по производственному оборудованию в сумме 90 000 руб.;

Дт 25 – Кт 10, 69, 70 – отражены затраты на текущий ремонт простаивающего оборудования, проведенный собственными силами, в размере 70 000 руб.;

Дт 20 – Кт 25 – списаны на основное производство затраты на текущий ремонт в размере 70 000 руб.;

Дт 26 – Кт 02, 10, 60, 69, 70, 76 – отражены управленческие расходы на сумму 120 000 руб.;

Дт 97 – Кт 20 – отнесены на счет расходов будущих периодов затраты основного производства в размере 542 200 руб. (300 000 руб. + 78 000 руб. + 4200 руб. + 90 000 руб. + 70 000 руб.);

Дт 90-2 – Кт 26 – списаны управленческие расходы на сумму 120 000 руб.

Для наглядности представим данные в виде таблицы, которые показывают, что бухгалтерский и налоговый учет расходов при способе, предложенном В. Соловьевым, не совпадают. Это объясняется тем, что в налоговом учете автор не принимает к расчету сумму амортизации по производственному оборудованию. Поэтому данный способ отражения расходов в период приостановления деятельности является не обоснованным, а сам учет неоправданно усложнен, т. е. не адекватен требованию рациональности. Кроме этого, В. Соловьев предлагает использовать счет 97 «Расходы будущих периодов» не по его прямому назначению. Такое отражение расходов в бухгалтерском учете не соответствует принципу временной определенности фактов финансово-хозяйственной деятельности и разграничения учетных периодов.

**Сравнение расходов по методике В. Соловьева  
в бухгалтерском и налоговом учете**

| Вид затрат                                                                                                                 | Сумма в бухгалтерском учете, руб. |               | Сумма в налоговом учете, руб. |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------|---------------|-------------------------------|
| Начислена заработная плата производственному персоналу за время простоя<br>(Дт 20 – Кт 70)                                 | 300 000                           | Дт 97 – Кт 20 | 300 000                       |
| Начислены страховые взносы в ПФР и от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний<br>(Дт 20 – Кт 69) | 82 200                            |               | 82 200                        |
| Отражены затраты на текущий ремонт, проведенный собственными силами<br>(Дт 25 – Кт 10, 69, 70; Дт 20 – Кт 25)              | 70 000                            |               | 70 000                        |
| Начислена амортизация по производственному оборудованию<br>(Дт 25 – Кт 02; Дт 20 – Кт 25)                                  | 90 000                            |               | –                             |
| Управленческие расходы<br>(Дт 26 – Кт 02, 10, 60, 69, 70, 76; Дт 90-2 – Кт 26)                                             | 120 000                           |               | 120 000                       |
| Итого расходов                                                                                                             | 662 200                           |               | 572 200                       |
| в т. ч. расходы, отнесенные на финансовый результат                                                                        | 120 000                           |               | 572 200                       |

Таким образом, требуется разработка способов учета расходов в условиях временно-го прекращения деятельности, соответствующих требованиям нормативных документов по бухгалтерскому учету и налогового законодательства.

**Библиографические ссылки**

1. Гафаров У. «Простойный» учет [Электронный ресурс] // Бухгалтерия.ру : сайт. 2008. URL: <http://www.buhgalteria.ru/article/5602>.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (части первая и вторая) : по сост. на 1 окт. 2010 г. Новосибирск : Сиб. унив. изд-во, 2010.
3. План счетов бухгалтерского учета. Инструкция по применению. Новосибирск : Сиб. унив. изд-во, 2009. (Бухгалтер. Нормативные документы).
4. Расходы организации (ПБУ 10/99) [Электронный ресурс] : утв. пр. Минфина РФ № 33н от 6 мая 1999 г. (с учетом последующих изменений). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Соловьев В. Временное прекращение деятельности [Электронный ресурс] // Бухгалтерские вести. 2010. URL: <http://www.kadis.ru/daily/dayjust.phtml?id=75661>.

© Врублевская Я. С., 2012

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

## АУДИТ ЭФФЕКТИВНОСТИ ГОСУДАРСТВЕННЫХ РАСХОДОВ

*Рассмотрены основные аспекты аудита эффективности государственных расходов. Проанализированы определения его составляющих: экономичности, результативности, продуктивности применительно к оценке эффективности использования бюджетных средств и государственной собственности.*

*Ключевые слова: аудит эффективности, бюджетные расходы, экономичность, результативность, продуктивность.*

Общество и правительство любой страны заинтересовано в существовании независимого внешнего контроля за расходованием бюджетных средств и использованием государственной собственности. Важной задачей государственного финансового контроля является оценка эффективности работы органов государственной власти.

Аудит эффективности – это одно из направлений государственного финансового контроля. Он получил широкое распространение в деятельности большинства высших органов финансового контроля, входящих в международную организацию высших контрольных органов. Его развитие связано с повышением роли государственных финансов в экономике развитых стран, с результативностью деятельности высших органов финансового контроля и возрастанием степени публичности и прозрачности бюджетного процесса.

Эффективность использования государственных средств является стержнем государственного управления, критерием оценки деятельности каждого органа государственного управления. Аудит эффективности призван охватывать весь спектр деятельности государства, полный круг бюджетных операций, а также концентрировать внимание на отдельных бюджетных программах и государственных организациях. Аудит эффективности бюджетных расходов с точки зрения решения общегосударственных задач дает возможность представить:

- налогоплательщикам, обществу – целостную картину эффективности деятельности министерств и ведомств по использованию государственных (муниципальных) финансовых средств и государственной (муниципальной) собственности;
- органам исполнительной власти – пути результативного и действенного решения того или иного вопроса при социально-экономическом прогнозировании, способы повышения эффективности их деятельности;
- парламентариям – имеющиеся пробелы в законодательной сфере и упущения в законотворческой работе.

Цели аудита эффективности [4]:

- выявить нарушения и проблемы в деятельности подконтрольных объектов;
- проанализировать и оценить эффективность деятельности органов исполнительной власти по выполнению ими государственных функций;
- проанализировать и оценить эффективность использования средств федерального и регионального бюджетов и иных государственных ресурсов;
- разработать обоснованные рекомендации и предложения по оптимизации деятельности органов исполнительной власти и повышению эффективности использования государственных ресурсов.

Для организации и развития аудита эффективности необходимо соблюдение следующих принципов [4]:

- научности – применения научных методов анализа деятельности объекта аудита и синтеза, рекомендаций по совершенствованию его функций, организации и методов управления;
- системности – анализа всех возможных факторов и связей в деятельности объекта аудита;
- объективности – устранения всех субъективных оценок и приоритетов;
- независимости – устраненности от волевых и материальных воздействий любых органов и должностных лиц;
- гласности – результаты аудита эффективности после соответствующего его рассмотрения должны быть доведены до руководящих органов и общественности.

Принципы аудита эффективности должны обеспечивать его высокую результативность, продуктивность и экономичность. Единого, общепринятого определения этих трех составляющих не существует, но чаще всего их понимают следующим образом.

*Экономичность* заключается в снижении затрат на приобретаемые и используемые ресурсы с учетом требуемого качества. Она может быть определена как «уменьшение стоимости ресурсов, используемых для деятельности, при сохранении соответствующего качества» [1], т. е. операция считается экономичной, если с ее помощью приобретаются ресурсы или поставляются услуги в соответствующем количестве и качестве по минимальной стоимости.

*Продуктивность* характеризуется взаимосвязью между производством товаров, услуг, получением других результатов, с одной стороны, и использованными для этого ресурсами, с другой стороны, т. е. она обращена к вопросам оптимального для достижения результатов деятельности использования ресурсов.

*Результативность* – это показатель, отражающий, в какой степени predetermined цели или цели для специфической деятельности или программы были достигнуты, а также взаимосвязь между прогнозируемым реальным воздействием на определенную деятельность. Деятельность считается результативной, если она обеспечивает максимально возможное достижение желательного результата [3].

Результативность в контексте аудита эффективности означает «тратить мудро», т. е. создавать требуемую продукцию соответствующего качества используя эффективные процессы и исходные ресурсы соответствующего качества и цены.

Предметами аудита эффективности являются [4]:

- деятельность и функции федерального (регионального) органа государственной власти или получателя бюджетных средств;
- средства федерального (регионального) бюджета, выделяемые на реализацию государственных задач, целевые программы, государственные контракты;
- федеральная собственность, природные и иные государственные ресурсы;
- международные и межбюджетные договоры и отношения;
- отдельные важнейшие вопросы управления государственными ресурсами;
- организация исполнения бюджетного процесса.

Объекты аудита эффективности можно классифицировать, исходя из уровня управления бюджетными средствами и государственными ресурсами. В зависимости от предмета аудита эффективности определяется степень охвата проверкой той или иной деятельности объекта аудита (см. рисунок).

Таким образом, объектом аудита может быть деятельность как организации в целом, так и отдельного подразделения или ряда подразделений. Но в любом случае объект аудита – это всегда персонифицированная единица: организация, подразделение, должностное лицо.

Т. Ф. Романова в своем исследовании группирует виды аудита эффективности [2].



#### **Аудит эффективности:**

- исполнения отдельных государственных функций органом исполнительной власти;
- исполнения государственных функций и заказов получателями бюджетных средств;
- деятельности крупных народнохозяйственных комплексов;
- крупных программно-целевых комплексов (космических, научных, технологических);
- федеральных (региональных программ);
- инвестиционных федеральных и региональных программ;
- использования государственной собственности;
- использования природных и иных государственных ресурсов;
- использования средств государственных внебюджетных фондов.

Одним из таких видов аудита является аудит эффективности использования бюджетных средств. Эффективность использования государственных средств может характеризоваться с различных сторон, но при этом нужно различать ее экономическую и социальную составляющие.

Экономическая эффективность использования государственных средств означает достижение проверяемой организацией заданных результатов с наименьшим объемом затрат. Эта составляющая определяется сравнением затраченных денежных средств и финансовых ресурсов с аналогичным показателем предыдущего периода или с аналогичными показателями других организаций. При этом организация должна произвести

установленный объем продукции или предоставить необходимое количество услуг соответствующего качества [2].

Использование государственных средств будет эффективным в том случае, когда затраты на единицу произведенной продукции и оказанной услуги или же объем продукции и услуг на единицу затрат будут равны или меньше запланированных (при наличии соответствующих нормативов). Если такие нормативы отсутствуют, то тогда фактически полученные соотношения между затратами и результатами могут сравниться с аналогичными соотношениями между затратами и результатами в других организациях государственного или частного сектора, осуществляющих подобную деятельность.

Более трудной задачей и сложной процедурой является оценка социальной эффективности, которая связана с определением конечного социального эффекта для общества в целом или определенной части населения, полученного в результате выполнения проверяемой организацией возложенных функций и задач. Для этого необходимо наличие совокупности конкретных и количественно измеримых показателей, отражающих выполнение той или иной функции или задачи, а также характеризующих запланированные социальные результаты. Отсутствие таких показателей требует проведения дополнительной работы по выбору критериев, на основе которых можно было бы оценить социальную результативность использования государственных средств [2].

Определение социальной эффективности является одной из приоритетных задач аудита эффективности и должно быть составной частью проведения любой проверки эффективности. Без оценки социального эффекта нельзя сделать однозначные выводы об уровне эффективности использования государственных средств.

Обобщая вышесказанное, можно отметить, что аудит эффективности позволяет контролировать не только целевой характер осуществляемых государственных расходов, но и оценивать их конечные результаты. Поэтому становление и развитие эффективного государственного финансового контроля, использующего аудит эффективности, является актуальной теоретической и практической задачей.

### **Библиографические ссылки**

1. Дадавова И. К. Контроль эффективности использования бюджетных средств // Аудит и финансовый анализ. 2010. № 2.
2. Иванова Е. И., Мельник М. В., Шлейников В. И. Аудит эффективности в рыночной экономике : учеб. пособие / под ред. С. И. Гайдаржи. М. : КноРус, 2007. С. 19.
3. Платошечкина С. Ю. Об оценке эффективности использования государственных расходов // Финансы. 2006. № 5.
4. Рябухин С. Н. Аудит эффективности использования государственных ресурсов. М. : Наука, 2004.
5. Романова Т. Ф., Карепина О. И. Аудит эффективности бюджетных расходов // Финансовые исследования. 2008. № 9.
6. Симонова Л. А. Эффективность государственного финансового контроля // Финансы и кредит. 2006. № 4. С. 50–52.
7. Синягин А. В., Дубинина И. Т. Аудит эффективности: международный опыт и российские реалии // Бюджет. 2008. № 9.
8. Табунщикова Т. Ф. Контроль эффективности // Налоги. Инвестиции. Капитал. 2006. № 6.

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

## **ИНФОРМАЦИОННЫЕ ТЕХНОЛОГИИ В МЕДИЦИНЕ РЕГИОНОВ РОССИИ**

*Рассматриваются различные информационные технологии, используемые в медицинских учреждениях российских регионов, а также их применение.*

*Ключевые слова: информационные технологии, здравоохранение.*

Современные медицинские организации производят и накапливают огромные объемы данных. От того, насколько эффективно эта информация используется врачами, руководителями, управляющими органами, зависит качество медицинской помощи, общий уровень жизни населения, уровень развития страны в целом и каждого ее территориального субъекта в частности. Информационные технологии (ИТ) сегодня становятся неотъемлемой составляющей здравоохранения, однако процесс их внедрения в сферу медицины по России далеко не равномерен. Некоторые регионы уже достигли уровня развития информационных технологий. Но большинство российских территорий находятся на начальной стадии развития информатизации.

С началом реализации национального проекта «Здоровье» и ряда региональных программ комплексной информатизации муниципальных учреждений процесс информатизации здравоохранения значительно ускорился, а число масштабных проектов в этой сфере заметно увеличилось. Тем не менее, уровень проникновения информационных технологий в медицину по-прежнему остается одним из самых низких [4].

Говоря о региональной информатизации здравоохранения, крайне важно оценить состояние текущих крупных региональных проектов, ресурсный потенциал, необходимый для их реализации, состояние телекоммуникаций.

Одним из пилотных регионов проведения комплексной информатизации Минздравсоцразвития России на конкурсной основе определило Астраханскую область. В настоящее время здесь ведется проект по построению единой комплексной системы информатизации здравоохранения (ЕМИС) в рамках программы комплексного развития здравоохранения региона. ЕМИС разрабатывается как компонент общей информационно-технологической инфраструктуры региона и создает единое информационное пространство для всех лечебных учреждений региона и субъектов медицинского документооборота [3].

В качестве еще одного яркого примера, «продвинутого» с точки зрения информатизации медицины региона, можно привести город Хабаровск. Не так давно в городе была принята и сегодня активно реализуется программа «Единая информационная система муниципального здравоохранения г. Хабаровска (2009–2013 г.)» с бюджетом 104,2 млн руб. Данная программа рассчитана на пять лет и основана на едином комплексном подходе к внедрению информационных технологий в муниципальное здравоохранение. Практически сразу после начала внедрения появились и первые результаты – в лечебно-профилактических учреждениях (ЛПУ) стали исчезать очереди; врачи и другие специалисты получили ощутимую экономию времени, в том числе благодаря

возможности оперативного доступа к самым свежим справочникам и классификаторам; контроль над документацией стал значительно более строгим, в том числе за счет внедрения электронной медицинской карты; расширилась база для статистического анализа и т. д. [3].

Следующий передовой регион – Томская область. В настоящее время почти во всех медицинских учреждениях, включая ведомственные, здесь внедрена информационная система комплексного учета и статистики (ИСКУС), обеспечивающая наиболее актуальные информационные потребности здравоохранения. На текущий момент установлено уже порядка 500 рабочих мест в 72 учреждениях. Система позволяет собирать необходимую информацию в едином формате [3].

Первостепенное значение применению новейших информационных технологий в сфере медицины придают в Московской области. Системный подход к информатизации всей структуры здравоохранения, построение единого информационного пространства, реализация принципов электронного правительства предусмотрены концепцией информационно-коммуникационных технологий в системе охраны здоровья Московской области. Кроме того, реализация данной концепции позволит объединить объекты различной ведомственной подчиненности и различных форм собственности. Проект характеризует организационная независимость, многообразие существующих технологических схем ведения баз данных и программно-аппаратных платформ [2].

Областная целевая программа «Электронное Подмосковье на период 2011–2014 гг.» предполагает использование новейших информационных технологий и создание единой информационной системы. Начинает работу интегрированный интернет-портал, внедрена единая система навигации по интернет-ресурсам, планируется создание инфраструктуры общественного доступа к информации на базе ЛПУ и других организаций, ведение системы учета и обработки запросов граждан о предоставлении информации и контроля их исполнения, а также системы публикаций и распространения данных о результативности деятельности этой системы. В результате планируется обеспечить движение информационных потоков от ЛПУ до органов управления всех уровней, создать систему поддержки принятия решений и контроля их исполнения, повысить качество лечебно-диагностической и профилактической помощи населению.

Заметных успехов в деле информатизации медицины добились в Пензенской области. Информатизацию медицины начали с внедрения автоматизированных комплексов, обеспечивающих работу в системе учета оказанных медицинских услуг (ОМС) населению, счетов на оплату оказанных услуг территориальным фондом обязательного медицинского страхования Пензенской области и страховыми медицинскими организациями, проверка полисов. Затем было принято решение автоматизировать обслуживание на всех участках с помощью внедрения комплексной информационной системы информатизации ЛПУ, функционирующей на единой информационной платформе и позволяющей обеспечить ведение электронного медицинского документооборота, а также электронной истории болезни [3].

До недавнего времени в российском здравоохранении почти полностью отсутствовали хоть какие-то признаки автоматизации. Карты, бюллетени, процедурные отчеты, учет пациентов, лекарственных препаратов – весь документооборот производился на бумаге. Это сказывалось на скорости, а следовательно, и качестве обслуживания пациентов, затрудняло работу врачебного, медицинского персонала, что вело к врачебным ошибкам, большим затратам времени на заполнение карт, составление отчетов. Бумажное делопроизводство осложняло руководство ЛПУ (отсутствие контроля работы

подразделений, недостаток оперативной, аналитической информации) и работу контролирующих органов [1].

Однако к настоящему времени не сформирован единый подход к организации разработки, внедрения и использования информационных технологий в медицинских учреждениях и организациях. В результате возможность интеграции существующих программных решений весьма ограничена. Характерными особенностями развития информатизации здравоохранения в большинстве регионов на современном этапе являются, во-первых, направленность на решение локальных учетно-расчетных задач и ведение документации, обеспечение делопроизводства. Во-вторых, не развиты аналитические схемы поддержки принятия решений и контроля использования ресурсов. В-третьих, отсутствует электронный документооборот и слабо развит парк современного компьютерного оборудования. В-четвертых, несовершенно программное обеспечение, отсутствует лицензионное программное обеспечение (ПО), защиты информации. В-пятых, возникает проблема привлечения квалифицированных специалистов и низкий уровень компьютерной грамотности.

Таким образом, необходимо создавать интегрированные информационные ресурсы системы регионального здравоохранения, принимать единые решения по обеспечению систем безопасности и защите персональных данных, организовывать межведомственное взаимодействие с использованием медицинской информации.

### **Библиографические ссылки**

1. Интернет-технологии могут лечить психические расстройства [Электронный ресурс]. URL: <http://www.med2.ru/story.php?id=416>.
2. Информационные технологии в медицине [Электронный ресурс]. URL: <http://www.medlinks.ru/article.php?sid=5477>.
3. ИТ в медицине: регионы тестируют инновации [Электронный ресурс]. URL: <http://www.cnews.ru/reviews/free/publichealth/article/region.shtml>.
4. Хмелевский Ю. В. Опыт применения интернет-технологий [Электронный ресурс]. URL: <http://health.mpei.ac.ru/Kasmopyt.htm>.

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

## **ИНФОРМАТИЗАЦИЯ ЗДРАВООХРАНЕНИЯ: СОВРЕМЕННЫЙ ЭТАП**

*Рассматриваются способы применения различных информационных технологий в медицинских учреждениях России.*

*Ключевые слова: информатизация, здравоохранение, электронная медицинская карта.*

Последние 15 лет в системе здравоохранения ведется активная работа по внедрению информационных технологий.

Ежегодно в каждом субъекте РФ бюджетами различных уровней на информатизацию здравоохранения выделяется в среднем от 30 до 300 млн руб. Из них порядка 70,6 % идет на разработку и сопровождение программного обеспечения, 5,1 % – поставку программного обеспечения (ПО), 0,2 % – телекоммуникационные услуги, 1,5 % – техническое обслуживание оборудования, 1,2 % – информационные технологии, 6,9 % – научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (НИОКР), 14,5 % – поставку оборудования. Минздравсоцразвитие России в 2010 г. на внедрение и развитие информационных технологий потратило около 700 млн руб.:

- на решение задачи автоматизации практического здравоохранения израсходовано – около 90 млн руб.,
- решение статистических задач и создание регистров – 350 млн руб.,
- удовлетворение внутренних нужд Минздравсоцразвития – 250 млн руб.

Одним из результатов стало массовое подключение лечебно-профилактических учреждений (ЛПУ) страны к сети для передачи данных. На сегодняшний день практически все они связаны с территориальным фондом обязательного медицинского страхования (ТФОМС) и страховыми компаниями.

В стране в 2010 г. началась разработка концепции федеральной информационной системы, которая должна быть реализована до 2013 г., и начата Централизованная разработка типовых решений участников системы здравоохранения: ЛПУ, страховой медицинской организации (СМО), территориального фонда медицинского страхования (ТФОМС), федерального фонда обязательного медицинского страхования (ФФОМС), органа управления здравоохранением субъекта РФ, их апробация на базе федеральных медицинских учреждений в 2012 г. [4].

В период 2012–2013 гг. должен быть создан федеральный информационный ресурс и осуществлен переход на тиражирование типовых ресурсов в ЛПУ, ТФОМС, органа управления здравоохранением (ОУЗ). В это же время будет сформирована единая сеть информационного обмена и созданы стимулы для внедрения информационных технологий в медицинских организациях. [2]

В результате проведенной работы должны быть внедрена электронная медицинская карта (ЭМК) гражданина, обеспечено перемещение электронной медицинской карты (ЭМК) за гражданином, запущен сервис электронной записи к врачу во всех субъектах РФ, организованы межрегиональные взаиморасчеты по ОМС на основе единой норма-

тивно-справочной информации (НСИ) в рамках информационной системы, внедрен единый полис ОМС, обеспечено подтверждение получения услуг медицинской помощи, осуществлено сплошное наблюдение в рамках сбора медицинской статистики.

На практике это будет выглядеть следующим образом: после оказания больному медицинской помощи, его электронная медицинская карта (ЭМК) в деперсонифицированном виде попадает на региональный информационный ресурс. На основании законченных случаев по оказанию медицинской помощи ЛПУ формируется реестр счетов на оплату страховыми компаниями и территориальным ФОМС, и больница получает компенсацию за проделанную работу. В свою очередь, органы управления здравоохранением на базе информационного ресурса планируют свою работу и предоставляют интегрируемую информацию Минздравсоцразвития для принятия решений федерального уровня. Данная концепция, основанная на создании единой информационной среды, позволит решить три основные задачи: поднять на более высокий уровень управляемость в здравоохранении, улучшить качество медицинской помощи за счет использования собранного массива информации, необходимого для принятия решений, а также повысить уровень компетентности населения в таких вопросах, как здоровый образ жизни, получение медицинской помощи и т. д. [1].

Таким образом, ключевая роль в управлении здравоохранением принадлежит сбору информации для определения потребности в тех или иных ресурсах и функционированию информационных программных средств в лечебных учреждениях и органах управления.

#### **Библиографические ссылки**

1. Здравоохранение: новое качество, новые технологии, новое мышление! [Электронный ресурс]. URL: <http://itm.consef.ru/>.
2. Интернет-технологии в медицине [Электронный ресурс]. URL: <http://www.internist.ru/sessions>.
3. Правила ведения медицинской документации [Электронный ресурс]. URL: <http://forens.ru/index.php/topic/4903>.
4. Роль Интернета в медицине [Электронный ресурс]. URL: [http://www.kraar.ru/?articles&id\\_=3072](http://www.kraar.ru/?articles&id_=3072).

О. П. Горячева  
Сибирский государственный аэрокосмический университет  
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

Ю. А. Цуканова  
Красноярский государственный торгово-экономический институт,  
Россия, Красноярск

## **ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТА РАСЧЕТОВ ОРГАНИЗАЦИИ**

*Описывается формирование методического подхода к аудиту расчетов коммерческой организации при планировании проверки.*

*Ключевые слова: аудит, планирование.*

Целью настоящей статьи является формирование методического подхода к аудиту расчетов коммерческой организации при планировании проверки.

В соответствии с Федеральным Законом «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30 ноября 2008 г. целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц. При этом под достоверностью понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

Планирование, являясь начальным этапом проведения аудита, состоит в разработке аудиторской организацией (аудитора) общего плана аудита с ожидаемого объема и графиком и сроком проведения проверки, а также в разработке аудиторской программы, определяющей объем, виды и последовательность осуществления аудиторских процедур, необходимых для формирования объективного и обоснованного мнения о бухгалтерской отчетности организации. Разработка общего плана и программы аудита регламентируется ФПСАД № 3 «Планирование аудита». При планировании аудита участок учета расчетов является лишь элементом системы бухгалтерского учета аудируемого лица, поэтому при формировании плана аудита данный участок будет обозначен лишь косвенно. Общий план аудита, сформированный по формальному признаку, можно представить в виде табл. 1.

Для возможности снижения объемов и продолжительности работ аудитор оценивает эффективность системы внутреннего контроля (СВК), действующей у экономического субъекта, и риск существенного искажения информации при планировании. Система внутреннего контроля может считаться эффективной, если она своевременно выявляет недостоверную информацию. При этой оценке аудитор должен собрать достаточное количество аудиторских доказательств. В случае, когда аудитор сочтет, что может положиться на систему внутреннего контроля и систему бухгалтерского учета при условии получения достаточной степени уверенности достоверности бухгалтерской отчетности, он может соответствующим образом уменьшить объем предстоящего аудита.

При подготовке общего плана и программы аудита устанавливается приемлемый уровень существенности и аудиторский риск, позволяющий считать бухгалтерскую отчетность достоверной. Единого подхода к их оценке не существует, аудиторские стандарты относят эти оценки к профессиональной компетенции аудитора. По общему правилу критерий существенности и риска должен быть не более 5 %.

Риск существенного искажения информации представляет собой вероятность того, что бухгалтерская отчетность экономического субъекта может содержать не выявленные

существенные ошибки и (или) искажения после подтверждения ее достоверности или признать, что она содержит существенные искажения, когда на самом деле таких искажений в бухгалтерской отчетности нет. Единой модели такого риска на сегодняшний день не существует, риски оцениваются дифференцированно на каждом этапе аудита. Вместе с тем оценка СВК по 3-х или 5-ти элементным моделям вполне может определять «входящий» риск существенного искажения информации. При этом можно воспользоваться методикой обзорной проверки [3]. Указанная методика позволит при планировании определить «критические» области учета, подлежащие максимальному вниманию аудитора.

Таблица 1

### План аудита организации

| Направления аудита                                                             | Период реализации процедур, ответственные члены аудиторской группы |
|--------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------|
| Оценка системы внутреннего контроля организации                                |                                                                    |
| Оценка среды контроля                                                          | сведения                                                           |
| Оценка системы бухгалтерского учета                                            | сведения                                                           |
| Оценка средств контроля в системе бухгалтерского учета                         | сведения                                                           |
| Расчет аудиторского риска существенного искажения информации                   | сведения                                                           |
| Аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности, в т. ч. :                         |                                                                    |
| бухгалтерского баланса, в т. ч. по показателям состояния расчетов              | сведения                                                           |
| отчета о прибылях и убытках                                                    | сведения                                                           |
| отчета о движении капитала                                                     | сведения                                                           |
| отчета о движении денежных средств, в т. ч. по показателям состояния расчетов  | сведения                                                           |
| Приложения к бухгалтерскому балансу, в т. ч. по показателям состояния расчетов | сведения                                                           |
| Формирование аудиторского заключения                                           | сведения                                                           |

В соответствии с Правилom (стандартом) № 4 «Существенность в аудите» между аудиторским риском и существенностью существует обратная зависимость, т. е. чем выше уровень существенности, тем ниже уровень аудиторского риска и наоборот. При этом под уровнем существенности понимается предельно значение ошибки бухгалтерской отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности с большой степенью вероятности перестанет быть в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать верные экономические решения.

Обратная зависимость между существенностью и аудиторским риском принимается во внимание аудитором при определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур. Например, если по завершению планирования конкретных аудиторских процедур аудитор определяет, что приемлемый уровень существенности ниже, то аудиторский риск повышается. Аудитор компенсирует это либо снизив предварительно оцененный уровень риска средств контроля там, где это возможно, и поддерживая пониженный уровень посредством проведения расширенных или дополнительных тестов средств контроля, либо снизив риск необнаружения искажений путем изменения характера, сроков проведения и объема запланированных процедур проверки по существу. Аудитор оценивает то, что является существенным по своему профессиональному суждению.

При разработке плана аудита аудитор устанавливает приемлемый уровень существенности с целью выявления существенных (с количественной точки зрения) искажений.

Тем не менее, как значение (количество), так и характер (качество) искажений должны приниматься во внимание. Примерами качественных искажений являются:

- недостаточное или неадекватное описание учетной политики, когда существует вероятность того, что пользователь финансовой (бухгалтерской) отчетности будет введен в заблуждение таким описанием;

- отсутствие раскрытия информации о нарушении нормативных требований в случае, когда существует вероятность того, что последующее применение санкций сможет оказать значительное влияние на результаты деятельности аудируемого лица.

Кроме того, аудитору необходимо рассмотреть возможность искажений в отношении сравнительно небольших величин, которые в совокупности могут оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Например, ошибка в процедуре, проводимой в конце месяца, может указывать на возможное существенное искажение, которое возникнет в том случае, если такая ошибка будет повторяться каждый месяц.

Существенность рассматривается как на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом, так и в отношении остатка средств по отдельным счетам бухгалтерского учета групп однотипных операций и случаев раскрытия информации.

На существенность могут оказывать влияние нормативные правовые акты Российской Федерации, а также факторы, имеющие отношение к отдельным счетам бухгалтерского учета финансовой (бухгалтерской) отчетности и взаимосвязям между ними. В зависимости от рассматриваемого аспекта финансовой (бухгалтерской) отчетности возможны различные уровни существенности.

Таким образом, определение уровня существенности основано на профессиональном суждении аудитора. Проведение аудита расчетов предполагает оценку степени достоверности экономической информации, представленной в том числе бухгалтерском балансе. По нашему мнению, расчет уровня существенности расчетов целесообразно осуществить дифференцированно, в размере 5 % от каждого объектов аудита (табл. 2).

Аналогичным образом формируются данные об объектах аудита расчетов, отраженных в других формах бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, а именно: «Отчете о движении денежных средств»; «Отчете о целевом использовании полученных средств»; «Пояснениях к бухгалтерскому балансу».

При этом программа аудита может формироваться с функциональной точки зрения. Во время проведении каждой процедуры нужно оценивать ее влияние на конкретные объекты аудита (показатели БФО) исходя из критериев существенности, определенных по вышеописанной методике. Направлениями проверки при этом будут являться следующие области:

1. Аудит расчетов с контрагентами;
2. Аудит расчетов с бюджетом по налогам и сборам;
3. Аудит расчетов с внебюджетными фондами;
4. Аудит расчетов с персоналом по оплате труда и прочим операциям (включая расчеты с подотчетными лицами).

Для сбора аудиторских доказательств используется информационная база, формируемая из различных источников. Приступая к проверке, комплектуется пакет документов, необходимый для проверки расчетных операций.

Так как объем генеральной совокупности представленной документации значителен, то для проверки целесообразно сделать выборку. Количество элементов выборки совокупности будет определяться по формуле:

$$N_0 = N_{0c} \times t^2 / UC,$$

где  $N_0$  – количество элементов выборки;  $N_{0c}$  – объем генеральной совокупности в стоимостном выражении;  $t^2$  – коэффициент доверия, равный 0,7;  $UC$  – уровень существенности.

Таблица 2

**Оценка уровня существенности объектов аудита расчетов, отраженных  
в бухгалтерском балансе**

| Наименование<br>показателя            | Код  | Уровень существенности, % | на<br>01/01/20XX г.                     |                                             | на<br>31/01/20XX г.                     |                                             | на<br>31/01/20X+1 г.                    |                                             |
|---------------------------------------|------|---------------------------|-----------------------------------------|---------------------------------------------|-----------------------------------------|---------------------------------------------|-----------------------------------------|---------------------------------------------|
|                                       |      |                           | Значение показателя,<br>тыс. (млн) руб. | Значение существенности,<br>тыс. (млн) руб. | Значение показателя,<br>тыс. (млн) руб. | Значение существенности,<br>тыс. (млн) руб. | Значение показателя,<br>тыс. (млн) руб. | Значение существенности,<br>тыс. (млн) руб. |
| II. Оборотные активы                  |      |                           |                                         |                                             |                                         |                                             |                                         |                                             |
| НДС по приобретенным<br>ценностям     | 1220 | 5                         | ...                                     | ...                                         | ...                                     | ...                                         | ...                                     | ...                                         |
| Дебиторская задолжен-<br>ность        | 1230 | 5                         | ...                                     | ...                                         | ...                                     | ...                                         | ...                                     | ...                                         |
| IV. Долгосрочные обязательства        |      |                           |                                         |                                             |                                         |                                             |                                         |                                             |
| Заемные средства                      | 1410 | 5                         | ...                                     | ...                                         | ...                                     | ...                                         | ...                                     | ...                                         |
| Отложенные налоговые<br>обязательства | 1420 | 5                         | ...                                     | ...                                         | ...                                     | ...                                         | ...                                     | ...                                         |
| Оценочные обязательства               | 1430 | 5                         | ...                                     | ...                                         | ...                                     | ...                                         | ...                                     | ...                                         |
| Прочие обязательства                  | 1450 | 5                         | ...                                     | ...                                         | ...                                     | ...                                         | ...                                     | ...                                         |
| V. Краткосрочные обязательства        |      |                           |                                         |                                             |                                         |                                             |                                         |                                             |
| Заемные средства                      | 1510 | 5                         | ...                                     | ...                                         | ...                                     | ...                                         | ...                                     | ...                                         |
| Кредиторская задолжен-<br>ность       | 1520 | 5                         | ...                                     | ...                                         | ...                                     | ...                                         | ...                                     | ...                                         |
| Доходы будущих периодов               | 1530 | 5                         | ...                                     | ...                                         | ...                                     | ...                                         | ...                                     | ...                                         |
| Оценочные обязательства               | 1540 | 5                         | ...                                     | ...                                         | ...                                     | ...                                         | ...                                     | ...                                         |
| Прочие обязательства                  | 1550 | 5                         | ...                                     | ...                                         | ...                                     | ...                                         | ...                                     | ...                                         |

Номер элемента выборки при случайном отборе определяется по формуле:

$$H_{\Sigma} = H_1 + N_{\Sigma} + C_{\Sigma}$$

где  $H_{\Sigma}$  – номер  $i$ -го элемента выборки;  $H_1$  – номер первого элемента генеральной совокупности;  $N_{\Sigma}$  – количество элементов, объем генеральной совокупности;  $C_{\Sigma}$  – случайной число, которое выбираем из одноименной таблицы.

Таким образом, мы рассмотрим методический подход к планированию аудита расчетов организации.

### Библиографические ссылки

1. Горячева О. П. Внутренний аудит : монография. М. : Экономической образование, 2010.
2. Горячева О. П. Внутренний аудит [Электронный ресурс] : монография. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».
3. Горячева О. П., Конева О. В. Экспресс-аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности коммерческих организаций / Краснояр. гос. торг.-экон. ин-т. Красноярск, 2009.

Е. А. Елгина, М. В. Лоч  
Сибирский государственный аэрокосмический университет  
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

## **МЕТОДЫ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ, ПРЕДНАЗНАЧЕННЫХ ДЛЯ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ЕСТЕСТВЕННЫХ ПОТРЕБНОСТЕЙ РАБОТНИКОВ**

*Рассматриваются различные способы учета объектов основных средств, предназначенных для обеспечения естественных потребностей работников с точки зрения бухгалтерского учета и налогообложения.*

*Ключевые слова: основное средство, условия труда, налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, налог на имущество.*

Основные средства играют первостепенную роль в финансово-хозяйственном процессе организации. Однако не все основные средства напрямую участвуют в хозяйственной деятельности фирмы. Многие организации с целью создания нормальных условий труда для своих работников приобретают кофе-машины, холодильники, кондиционеры. Однако принятие расходов по таким активам часто является поводом для судебных споров. Поэтому организация учета основных средств, предназначенных для обеспечения естественных потребностей работников, является актуальной задачей для предприятий РФ.

Целью данной статьи является изучение методов учета основных средств, предназначенных для обеспечения естественных потребностей работников.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- рассмотреть возможные варианты учета основных средств, предназначенных для обеспечения естественных потребностей работников;
- обосновать целесообразность и законность применения какого-либо из них.

Основным нормативным документом по учету основных средств (ОС) является Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01). В п. 4 ПБУ 6/01 перечислены условия, при одновременном соблюдении которых актив принимается к учету в качестве ОС, а в п. 5 ПБУ 6/01 говорится, что такие активы, стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 40 000 руб. за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов [3].

Однако возникает вопрос, как учитывать объекты основных средств, стоимость которых превышает установленный в приказе об учетной политике лимит и которые предназначены для обеспечения естественных потребностей работников в еде, отдыхе и т. д. (кофе-машины, холодильники, кондиционеры и т. п.) Ведь такие ОС напрямую не используются для получения дохода организацией (не выполняется одно из условий п. 4 ПБУ 6/01).

На сегодняшний день существует разные способы отражения в бухгалтерском учете таких активов.

Первого варианта придерживаются налоговые органы. Представители налоговой службы считают, что активы, стоимость которых превышает лимит, установленный в учетной политике организации, для которых выполняются условия, перечисленные в п. 4 ПБУ 6/01 и которые предназначены для обеспечения естественных потребностей

работников в еде, отдыхе и т. д., следует учитывать в составе ОС. Однако в ФНС полагают, что такое имущество не связано с производством и реализацией товаров (работ, услуг), его использование не приносит организации доход, т. е. не соблюдаются критерии, перечисленные в п. 1 ст. 252 НК РФ. Поэтому признать расходы, связанные с оплатой бытовых предметов для целей налогообложения прибыли, по их мнению, нельзя. Соответственно организация не может возместить входной НДС по приобретенным активам [3]. В то же время, согласно п. 1 ст. 374 НК РФ, объектами налогообложения по налогу на имущество для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств [1]. Следовательно, по мнению налоговых органов, по таким ОС организация должна исчислять налог на имущество.

С точки зрения представителей ФНС, бухгалтерские проводки по отражению ОС, предназначенных для обеспечения естественных потребностей работников в еде, отдыхе и т. д., следует составлять следующие:

Д-т 08 К-т 76 – отражена задолженность перед контрагентом за приобретенное ОС.

Д-т 19 К-т 76 – отражена сумма НДС по приобретенному ОС.

Д-т 01 К-т 08 – принято на учет ОС.

Так как основное средство носит непроизводственный характер, сумма НДС к вычету не принимается, а списывается на прочие расходы (не принимаются в целях исчисления налога на прибыль):

Д-т 91-2 К-т 19 – сумма НДС отнесена в состав прочих расходов;

Д-т 91-2 К-т 02 – амортизация включена в состав прочих расходов (не принимаются в целях исчисления налога на прибыль);

Д-т 20, 25, 44 К-т 68 – отражена сумма налога на имущество.

В результате превышения фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли, над расходами, принимаемыми для целей налогообложения, появляется постоянная разница. В связи с этим возникает постоянное налоговое обязательство (ПНО): Д-т 99 К-т 68 – на сумму ПНО.

Таким образом, положительным моментом в данном варианте учета ОС, предназначенных для обеспечения естественных потребностей работников, является то, что организации не придется отстаивать свою точку зрения в суде, однако, она заплатит большую сумму налога и не сможет принять к вычету НДС по приобретенным ОС.

Второй вариант учета ОС, предназначенных для обеспечения естественных потребностей работников, отражает точку зрения налогоплательщиков. По их мнению, такие активы при соблюдении всех критериев также относят в состав основных средств, а расходы по приобретению и амортизации данного имущества, документально подтвержденные и экономически обоснованные, включают в налоговую базу по налогу на прибыль. По таким ОС, в соответствии с п. 1 ст. 374 НК РФ, налог на имущество также подлежит исчислению, так как данные активы включены в состав ОС.

Однако многие организации сталкиваются с проблемой экономического обоснования законности включения амортизационных начислений по данным ОС в расходы организации, уменьшающие налог на прибыль. Особенно часто свою точку зрения в суде в споре с налоговыми органами приходится отстаивать крупным организациям, так как они не ограничиваются приобретением для своих сотрудников холодильников, кофемашин, а выделяют средства на покупку спортивного инвентаря (например, теннисных столов) и даже оборудования отдельного спортзала. Представители ФНС считают, что такие организации неправомерно амортизируют основные средства непроизводственного назначения, так как использование такого имущества создает неоправданно

комфортные трудовые условия. Однако если рассматривать судебную практику, то суды достаточно лояльны по отношению к подобным расходам, осуществленным организациями (ФАС Московского округа Постановление от 26.01.2009 № КА-А40/13294-08, ФАС Московского округа в Постановлении от 19.08.2009 № КА-А40/7730-09, ФАС Северо-Западного округа (Постановление от 26.06.2009 по делу № А56-14177/2007 и т. д.) [6].

Суды в своих решениях ссылаются на нормы Трудового кодекса Российской Федерации (ТК РФ) [2].

Согласно ТК РФ работодатель обязан обеспечить нормальные условия труда для выполнения работниками норм выработки. Перечень расходов по обеспечению нормальных условий труда, приведенный в ст. 163 ТК РФ, является открытым, т. е. организация сама вправе определять, что относится к нормальным условиям труда. Главное – указать это в коллективном (трудовом) договоре.

ТК РФ также установлено, что в течение рабочего дня (смены) работнику должен быть предоставлен перерыв для отдыха и питания [2]. На работах, где по условиям производства (работы) предоставление перерыва для отдыха и питания невозможно, работодатель обязан обеспечить работнику возможность отдыха и приема пищи в рабочее время. Кроме того, ст. 223 ТК РФ возлагает на работодателя обязанность по обеспечению санитарно-бытового обслуживания работников в соответствии с требованиями охраны труда [2]. Таким образом, закрепив обязанность по обеспечению нормальных условий труда в коллективных (либо трудовых) договорах, работодатель, в силу ст. 22 ТК РФ, будет обязан ее соблюдать. Формулировка, которую необходимо прописать, может быть, следующей: «...в связи с отсутствием на предприятии столовой организация обязуется предоставить работникам необходимые условия для приема пищи. При этом работодатель обязан создать условия для хранения продуктов, приготовления и подогрева пищи» [5].

Следовательно, расходы по приобретению и амортизации ОС, предназначенных для обеспечения естественных потребностей работников, будут обоснованно учтены налогоплательщиком при исчислении налога на прибыль на основании пп. 7 п. 1 ст. 264 НК РФ, а сумму НДС можно будет возместить из бюджета.

В данном случае бухгалтерские проводки по отражению ОС, предназначенных для обеспечения естественных потребностей работников в еде, отдыхе и т. д., будут следующие:

- Д-т 08 К-т 76 – отражена задолженность перед контрагентом за приобретенное ОС;
- Д-т 19 К-т 76 – отражена сумма НДС по приобретенному ОС;
- Д-т 01 К-т 08 – принято на учет ОС;
- Д-т 68 К-т 19 – НДС поставлен к возмещению из бюджета;
- Д-т 20,25,44 К-т 02 – амортизация включена в состав расходов организации;
- Д-т 20, 25, 44 К-т 68 – отражена сумма налога на имущество.

По нашему мнению, второй вариант отражения ОС, предназначенных для обеспечения естественных потребностей работников, более выгоден организации, так как позволяет увеличить расходную часть при исчислении налога на прибыль и, следовательно, уменьшить саму сумму данного налога, а также дает возможность принять к возмещению сумму НДС по приобретенным ОС.

Таким образом, существует разные точки зрения по поводу того, как учитывать ОС, предназначенные для обеспечения естественных потребностей работников. Организация сама решает, какой способ учета принять. Однако следует помнить, что при избрании второго метода предприятие должно быть готово к тому, что свою точку зрения

придется отстаивать в суде. Для того чтобы суд вынес решение в пользу организации, при обосновании своей позиции ей необходимо:

- ссылаться на нормы ТК РФ;
- при составлении коллективных договоров прописывать в них соответствующие пункты, устанавливающие обязанность работодателя обеспечивать работников нормальными условиями труда.

### **Библиографические ссылки**

1. Налоговый кодекс Российской Федерации : в 2 ч. : по сост. на 1 окт. 2011 г. Новосибирск : Сиб. унив. изд-во, 2011.
2. Трудовой кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 30.12.2001 № 197-ФЗ ред. от 22.11.2011 № 334-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Учет основных средств (ПБУ 6/01) [Электронный ресурс] : утв. пр. Минфина РФ от 30.03.2001 № 26 н ; ред. от 24.12.2010 № 186н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Об уплате НДС по имуществу, приобретенному для собственных нужд организации [Электронный ресурс] : письмо МНС РФ от 21.01.2003 № 03-1-08/204/26-В088. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Ананьева Л. Правовые консультации [Электронный ресурс]. URL : Audit-it.ru.
6. Моисеев М. В. Спорные моменты в бухгалтерском учете основных средств // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2011. № 9 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

© Елгина Е. А., Лоч М. В.. 2012

А. П. Зеленко, А. А. Каримова, Л. И. Анисимова  
Сибирский государственный аэрокосмический университет  
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

## **ПРОБЛЕМЫ ПЕРЕХОДА НА МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

*Рассматриваются основные проблемы российских компаний при переходе России на международные стандарты финансовой отчетности, а также пути их решения.*

*Ключевые слова: международные стандарты финансовой отчетности; прозрачность информации; иностранные инвестиции.*

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) – это набор документов, разработанных Комитетом международных бухгалтерских стандартов (реорганизован в Совет по международным стандартам финансовой отчетности (IASB)), регламентирующих правила составления финансовой отчетности, необходимые внешним пользователям для принятия ими экономических решений в отношении предприятия. Согласно МСФО цель финансовой отчетности состоит в представлении информации о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях финансового положения компании широкому кругу пользователей при принятии экономических решений.

Международные стандарты основаны на двух принципах: начисления и непрерывности.

Принцип начисления (accrual basis) представляет собой то, что хозяйственные операции отражаются в момент их совершения, а не по мере получения или выплаты денежных средств. Это означает, что операции учитываются в том отчетном периоде, в котором они возникли. Данный принцип позволяет прогнозировать будущие результаты предприятия.

Принцип непрерывности деятельности (going concern) предполагает продолжение осуществления деятельности организации в обозримом будущем, т. е. она не имеет намерения и потребности в ликвидации или прекращении деятельности [1].

Отличием системы бухгалтерского учета в экономически развитых странах является нежесткая регламентация процедурной стороны. Это отражается в том, что здесь нет инструктивных материалов и документов, обязательных к исполнению. Бухгалтерский учет является средством защиты прав и интересов организации. В методологическом плане учет подразделяется на финансовый и управленческий. Финансовый учет открыт для широкого круга пользователей, а управленческий учет – это та информация, которая необходима управленческому персоналу для планирования и контроля текущей деятельности предприятия.

В отличие от российских стандартов, международные стандарты финансовой отчетности не устанавливают определенного вида плана счетов. Другими словами, компания, которая использует МСФО, может разрабатывать свой собственный план счетов, который удобен для использования именно им и подходит именно под их вид деятельности. В России план счетов, утвержденный приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н (в редакции от 08.11.2010), используется почти всеми компаниями в изначальном и неизменном виде.

В России переход на МСФО начал осуществляться с начала 2012 г. Это означает, что первые отчеты нового формата появятся уже в начале 2013 г. Согласно новым правилам МСФО будут обязаны придерживаться банки, страховые компании, организации и другие компании, которые размещают свои ценные бумаги на бирже [2].

Переход на МСФО может повлечь за собой ряд положительных последствий для компаний.

Во-первых, появится информационная открытость и прозрачность отчетности, а также элемент престижа. Наличие отчетности по международным стандартам повысит доверие к организации внутри страны и положительно скажется на ее имидже.

Во-вторых, раскрытие финансовой информации компании в соответствии с международными стандартами позволит привлечь больше иностранных инвестиций. Конечно, само по себе представление отчетности по МСФО не означает автоматического получения дополнительных ресурсов, однако при соблюдении прочих условий российская компания, например банк, сможет рассчитывать на иностранное финансирование, так как теперь его отчетность будет составлена в едином формате с международными участниками банковского сектора, и инвесторы будут иметь возможность сравнить результаты деятельности российского банка с другим банком, потому что принципы, положенные в основу составления отчетности, будут одинаковыми.

В-третьих, повысится эффективность принятия управленческих решений, в том числе решений, принимаемых внутренними пользователями, поскольку стандарты изначально разрабатывались для принятия управленческих решений. Таким образом, отчетность, подготовленная по МСФО, рассматривается в качестве одного из важнейших элементов корпоративного управления.

Однако существуют факторы, препятствующие переходу на МСФО.

Основная проблема – нехватка квалифицированного персонала, так как МСФО значительно сложнее российских правил бухгалтерского учета и требуют от финансистов большей профессиональной подготовки и знаний. Несмотря на то, что сейчас многие учебные заведения предлагают программы обучения МСФО, систематизированного подхода к образованию в области международных стандартов пока нет. Сюда же относится проблема сертификации аудиторов – государственной сертификации аудиторов МСФО как таковой не существует [3].

Другая проблема связана с высокими затратами при переходе на МСФО. Наиболее существенными затратами на подготовку отчетности по МСФО являются расходы по найму и обучению персонала, а также на консультационные и аудиторские услуги. Кроме того, зарплаты специалистов, знающих МСФО, гораздо выше, чем у прочих финансовых специалистов.

Еще одна проблема – низкая оперативность представления информации. На подготовку отчетности по международным стандартам у предприятий уходит слишком много времени и данные теряют свою актуальность. Это связано с тем, что большинство компаний готовят финансовую отчетность, перенося данные бухгалтерского учета в такие системы, как Excel, и там вручную конвертируют отчетность в соответствии с требованиями международных стандартов. Такие бухгалтерские программы как 1С и SAP требуют специальных настроек, позволяющих сформировать отчетность из данных российского учета, что опять же требует дополнительных финансовых вложений.

Не менее важная проблема – отсутствие информационной прозрачности. Отчетность по МСФО должна быть прозрачной, в частности, раскрывать информацию о холдинговых структурах и реальных владельцах бизнеса, к чему многие российские компании и их собственники не готовы [4].

Что касается решения рассмотренных выше проблем, то оно видится прежде всего в наращивании научной базы: увеличения количества семинаров и конференций по МСФО, книг и периодических изданий. Для сокращения времени на подготовку финансовой отчетности следует внедрить на предприятия информационную систему, которая позволит вести российский и международный учет параллельно.

Первоочередной задачей совершенствования является повышение уровня информационной прозрачности. Указанную проблему необходимо решать на законодательном уровне, т. е. увеличивать требования к достоверности и качеству предоставляемой информации. Радикальный способ решения данной проблемы – обязательная публикация финансовой информации в открытом доступе, где должна выделяться информация как обязательная для раскрытия, так и информация, которую корпорация может раскрыть по собственному усмотрению. Компаниям следует обращать больше внимания на раскрытие таких компонентов, как вопросы о структуре собственности, совете директоров, в том числе о сумме вознаграждений, а также увеличении степени раскрытия прогнозов относительно объемов производства и доходов и инвестиционных планов, поскольку это непосредственно характеризует текущую деятельность компании и ее стратегию на будущее.

Проблема больших финансовых затрат может быть решена путем разработки специальных государственных программ, оказывающих финансовую помощь предприятиям на первоначальном этапе перехода на МСФО.

Коммерческим организациям при планировании бюджета следует учитывать дополнительные расходы на повышение уровня квалификации персонала и покупку лицензионного программного обеспечения.

Бухучет в условиях интернационализации мировой экономики, глобализации рынков капитала является одним из средств международного общения. Интеграция российского бизнеса в мировую экономику, сохранение традиционных и поиск новых рынков сбыта продукции российского производства, создание условий для привлечения иностранных инвестиций в страну, присоединение России к ВТО – все эти процессы диктуют необходимость изучения и использования в экономическом общении универсального языка, понятного миру – международных стандартов финансовой отчетности [5].

Необходимость перехода на МСФО вызвана их преимуществом перед российской системой бухучета. Прозрачная и качественная финансовая отчетность является неотъемлемым условием развития как финансового рынка, так и реального сектора экономики. Поэтому перспективы развития МСФО в долгосрочном периоде достаточно однозначны. Новая система финансового и бухгалтерского учета поможет закрепить положение российских фирм на международной арене, предоставит новые возможности в экономической деятельности предприятий.

### **Библиографические ссылки**

1. Хахонова Н. Н. Международные стандарты финансовой отчетности : учеб. пособие (Сер. «Экономика и управление»). Ростов н/Д, 2009.
2. Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете : федер. закон № 129-ФЗ от 21.11.1996. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Первое применение МСФО [Электронный ресурс] : учеб. материалы. URL: [http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2008/03/MSFO\\_\(IFRS\)\\_1-\\_Pervoe\\_primenenie\\_MSFO.doc](http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2008/03/MSFO_(IFRS)_1-_Pervoe_primenenie_MSFO.doc).
4. Основные проблемы перехода на МСФО [Электронный ресурс]/ URL: <http://www.ippnou.ru/article.php?idarticle=004318>.
5. Бесхмельницын М. И. Необходимость перехода на МСФО вызвана их преимуществом перед российской системой бухучета [Электронный ресурс]. URL: <http://www.ippnou.ru/article.php?idarticle=002029>.

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

## **МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАТРАТ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ МАШИНОСТРОЕНИЯ**

*Рассматриваются особенности применения разнообразных способов учета производственных затрат на предприятиях машиностроения.*

*Ключевые слова: производственные затраты, затраты, расходы на производство продукции.*

Далеко не всегда современные предприятия машиностроения используют в своей практике привычные в прошлом технологии в виде полного замкнутого цикла производства продукции, когда все детали, узлы и приборы производились в цехах данного предприятия. Ориентация хозяйствующего субъекта на экономию и рациональное использование всех видов ресурсов, наличие специфики производства отдельных мелких и крупных узлов, приборов, используемых при изготовлении самого разного современного оборудования, машин, станков, в том числе продукции тяжелого и транспортного машиностроения, вынуждает предприятия отказаться от собственного производства некоторых комплектующих, а закупать уже готовые детали (приборы, узлы). Это, с одной стороны, позволяет отказаться от большого количества во многом затратных видов производств (или сократить их число), но, с другой стороны, увеличивает определенные риски, в том числе риск отсутствия либо, напротив, избыточного наличия производственных запасов в определенный момент времени, риск несоответствия качества полученных деталей (приборов, узлов) требуемому и т. п. При этом значительно увеличивается зависимость предприятия от поставщиков, колебаний стоимости их продукции, времени их доставки и т. п. Все это отражается на необходимости изменения порядка учета данных при формировании затрат предприятия. Постоянный контроль себестоимости продукции, затрат на всех направлениях хозяйственной деятельности экономического субъекта с целью возможного их снижения становится одной из важнейших задач системы управления этого хозяйствующего субъекта.

Порядок учета производственных затрат и выбор методов калькуляции себестоимости продукции (работ, услуг) в значительной степени зависит от особенности отрасли, типа и вида производства, характера его организации, технологического процесса, разнообразия вырабатываемой продукции, выполняемых работ и оказываемых услуг, массового выпуска, объектов калькуляции, структуры организации и других условий [1].

В зависимости от типа производства и объекта учета обычно используют позаказный (в индивидуальном и мелкосерийном производстве), попроцессный, либо попередельный методы учета затрат (при массовом и серийном производстве). Кроме того, учет затрат может осуществляться разными способами, с применением разных учетных схем и счетов в зависимости от технологии и типа изготавливаемого изделия, объема выпуска и длительности производственного цикла.

Достаточно часто в этих случаях используют сочетание разных учетных схем, например, весьма перспективным представляется сочетание позаказного (попередельно-

го, попроцессного) метода и нормативного способа учета затрат [2], в основе которого лежит предварительное калькулирование нормативной себестоимости отдельных видов технологических операций по изготовлению продукции с учетом имеющейся классификации затрат и мониторинг возможных отклонений от заданных норм (рис. 1).

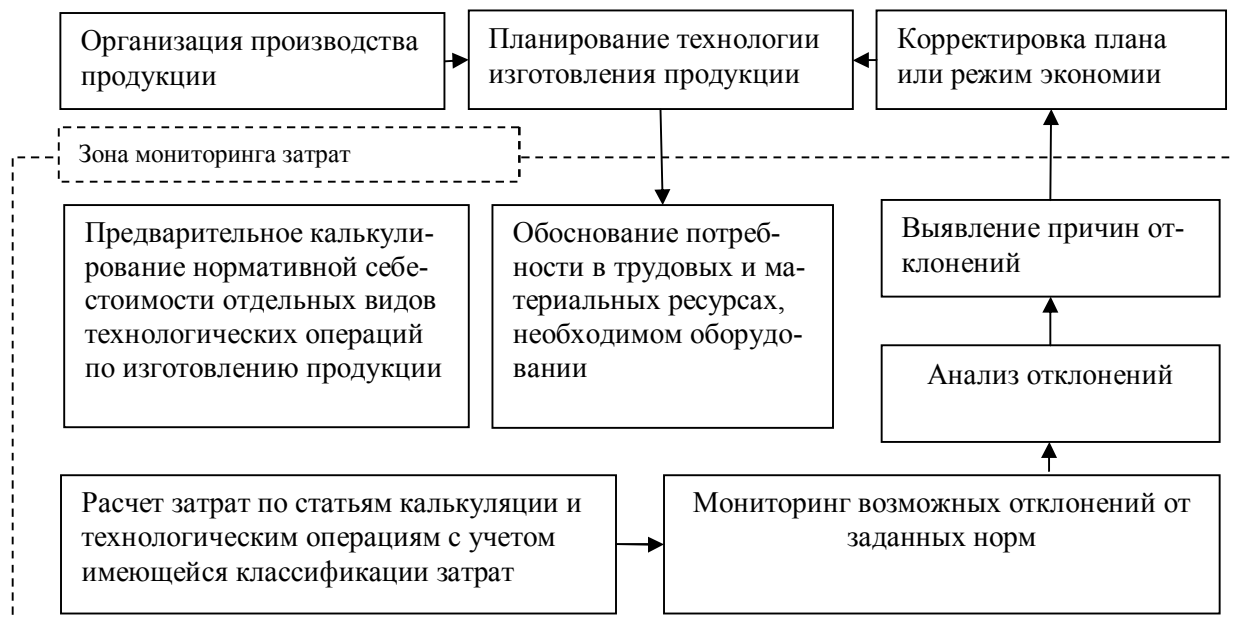


Рис. 1. Основные стадии процесса учета и контроля затрат машиностроительного предприятия

Однако применение классических способов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на предприятиях машиностроения, которые при производстве машин и оборудования максимально используют возможности производственной кооперации, достаточно проблематично.

Зачастую такие предприятия, приобретая комплектующие для производства собственной продукции, одновременно выступают и как дилеры, частично реализуют приобретенные детали как запасные части либо используют их при выполнении гарантийного либо текущего ремонта своей реализованной продукции.

Потеря контроля за движением покупных полуфабрикатов может существенно увеличить материальные затраты предприятия при производстве продукции, поэтому для учета приобретенных полуфабрикатов рекомендуется использовать специальный регистр «Карточка движения приобретенных полуфабрикатов», фрагмент которого представлен в табл. 1.

Заполнение регистра «Карточка движения приобретенных полуфабрикатов» производится ежемесячно в хронологическом порядке по мере поступления покупных полуфабрикатов.

В графе 1 отражается наименование полуфабриката, которое при использовании любой бухгалтерской программы может заполняться путем использования данных предварительно заполненного справочника «Номенклатура покупных полуфабрикатов». Это позволит, при выборе наименования изделия, автоматически заполнить графу № 2 (номенклатурный номер изделия).

Таблица 1

## Рекомендуемый регистр учета движения приобретенных полуфабрикатов

Карточка движения приобретенных полуфабрикатов № 51

Наименование подразделения: Бухгалтерия

Период заполнения с 30.11.2011 по 05.12.2011

| Наименование<br>покупного<br>полуфабриката | Номенклатурный номер | Поступило на склад<br>материалов |                 |                              | Поступило в производство |                 |                | Передано на склад готовой продукции<br>для реализации |                 |             |                      |                  |
|--------------------------------------------|----------------------|----------------------------------|-----------------|------------------------------|--------------------------|-----------------|----------------|-------------------------------------------------------|-----------------|-------------|----------------------|------------------|
|                                            |                      | Дата                             | Количество, шт. | Стоимость,<br>тыс. руб. /шт. | Дата                     | Количество, шт. | Номер процесса | Дата                                                  | Количество, шт. | № накладной | Цена, тыс. руб. /шт. | Сумма, тыс. руб. |
| 1                                          | 2                    | 3                                | 4               | 5                            | 6                        | 7               | 8              | 9                                                     | 10              | 11          | 12                   | 13               |
| Двигатель электролиза                      | 54                   | 30.11.2011                       | 6               | 0,51                         | 30.11.2011               | 2               | 2              | 03.11.2011                                            | 4               | 105         | 0,56                 | 2,24             |
| Двигатель пылеуборочной машины             | 65                   | 01.12.2011                       | 10              | 0,19                         | 02.12.2011               | 5               | 4              | 03.12.2011                                            | 4               | 112         | 0,21                 | 0,84             |
| Каркас фонаря корпуса электролиза          | 67                   | 05.12.2011                       | 2               | 1,86                         | 05.12.2011               | 2               | 3              | -                                                     | -               | -           | -                    | -                |

Заведующий склада

Иванов /  
подписьИванов И. И.  
расшифровка

Бухгалтер материальной группы

Данилова /  
подписьДанилова Л. Г.  
расшифровка

Начальник цеха

Стрункин/  
подписьСтрункин А. В.  
расшифровка

Заведующий склада готовой продукции

Мотина /  
подписьМотина Н. С.  
расшифровка

## Рекомендуемый регистр учета движения полуфабрикатов собственного производства

Карточка движения полуфабрикатов собственного производства № 53

Подразделение: бухгалтерия

Период заполнения: ноябрь 2011 г.

| Наименование изделия<br>(полуфабрикатов) | Номенклатурный номер | Поступило на склад материалов для хранения |                 | Передано на склад готовой продукции для реализации |                 |             |                      |                  | Передано в производство |                 |            |
|------------------------------------------|----------------------|--------------------------------------------|-----------------|----------------------------------------------------|-----------------|-------------|----------------------|------------------|-------------------------|-----------------|------------|
|                                          |                      | Дата                                       | Количество, шт. | Дата                                               | Количество, шт. | № накладной | Цена, тыс. руб. /шт. | Сумма, тыс. руб. | Дата                    | Количество, шт. | № процесса |
| 1                                        | 2                    | 3                                          | 4               | 5                                                  | 6               | 7           | 8                    | 9                | 10                      | 11              | 12         |
| Ковш                                     | 15                   | 01.11.2011                                 | 2               | –                                                  | –               | –           | –                    | –                | –                       | 2               | 3          |
| Каркас фонаря                            | 1                    | 05.11.2011                                 | 1               | –                                                  | –               | –           | –                    | –                | –                       | 1               | 3          |
| Подставка под ковш                       | 21                   | 30.11.2011                                 | 3               | 30.11.2011                                         | 1               | 97          | 0,36                 | 0,36             | 30.11.2011              | 2               | 2          |

Заведующий склада

Иванов /  
подписьИванов И. И.  
расшифровка

Бухгалтер материальной группы

Данилова /  
подписьДанилова Л. Г.  
расшифровка

Начальник цеха

Стрункин /  
подписьСтрункин А. В.  
расшифровка

Заведующий склада готовой продукции

Мотина /  
подписьМотина Н. С.  
расшифровка

Графы 3 (дата поступления материалов на склад), 4 (общее количество материалов, поступивших на склад) и 5 (стоимость одного изделия) заполняются в момент поступления полуфабриката на склад материалов для хранения.

Графы 5 и 6, 7–11 заполняются в момент поступления данных полуфабрикатов (деталей) в производство на основании требования-накладной (графы 5, 6), либо при передаче их на склад готовой продукции для последующей реализации на основании накладной на внутреннее перемещение (графы 5, 6).

Использование данного регистра позволит проследить движение покупных полуфабрикатов, в том числе их применение для производства основной продукции либо их передачу на склад готовой продукции для последующей реализации.

Отражение в учете операций по реализации приобретенных полуфабрикатов (комплектующих, узлов, деталей, запасных частей) в зависимости от объемов таких операций может производиться либо через 91 счет (как реализация материалов при малом количестве таких операций), либо через 90 счет (при большом количестве реализованных полуфабрикатов) с обязательным предварительным переводом части приобретенных комплектующих на 41 счет.

Схожая ситуация может сложиться при собственном производстве отдельных комплектующих (например, крупные детали, узлы, отдельные агрегаты будущих изделий, производство которых нерентабельно удалять от основного производства). Эти детали могут также в дальнейшем либо использоваться при сборке основного вида продукции, либо продаваться как полуфабрикат.

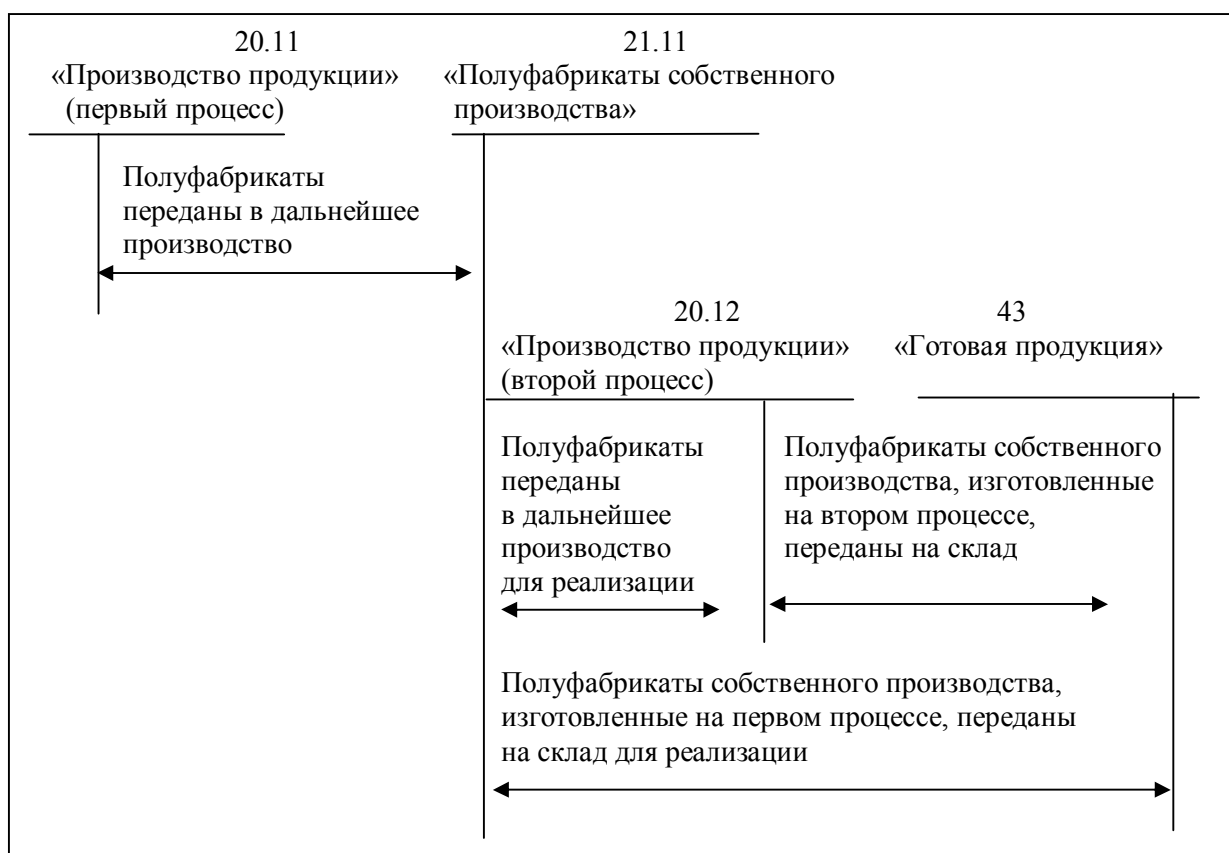


Рис. 2. Рекомендуемая схема учета и контроля полуфабрикатов собственного производства

Учет таких деталей (узлов) может осуществляться в полуфабрикатном (с исчислением себестоимости полуфабрикатов собственного производства при передаче их из цеха в цех) или бесполуфабрикатном вариантах (в этом случае затраты на изготовление полуфабрикатов, деталей и узлов учитываются по цехам в разрезе статей расходов). В целом все зависит от необходимости и степени оперативности формирования информационной базы для целей управления организации.

В случае возможной реализации полуфабрикатов собственного производства рекомендуется использовать счет 21, чтобы обеспечить контроль за их движением (рис. 2). Кроме того, предлагается использовать регистр «Карточка движения полуфабрикатов собственного производства». Процедура заполнения данного регистра, схожа с процедурой заполнения регистра «Карточка движения приобретенных полуфабрикатов». Пример заполненного регистра представлен в табл. 2.

Рекомендуемая схема учета и реализации полуфабрикатов собственного производства позволит предприятию не только оперативно осуществлять их мониторинг, но и дает возможность находить резервы повышения эффективности своей деятельности.

Следует отметить, что применение способа учета носит рекомендательный характер.

### **Библиографические ссылки**

1. Золотарева Г. И., Федоренко И. В., Денисенко Г. В. Практический аудит : учеб. пособие ; Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2008.
2. Золотарева Г. И., Васильева С. В. Проблемы организации учета затрат на предприятиях машиностроения // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики. Вып. 6. Красноярск, 2010.

© Золотарева Г. И., Язикова О. В., 2012

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

## **ПРЕИМУЩЕСТВА, НЕДОСТАТКИ И ПРИМЕНИМОСТЬ МЕТОДИК АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

*Рассматриваются основные вопросы проведения аудита эффективности производственной деятельности. На основании анализа российских и зарубежных методик аудита эффективности оценивается возможность их применения для аудита эффективности производственной деятельности предприятий.*

*Ключевые слова:* производственная деятельность, аудит эффективности.

Производственную деятельность можно назвать ведущим видом предпринимательства. При переходе к рыночной экономике сфера производственной деятельности подверглась наибольшему негативному воздействию вследствие разрушения отлаженных хозяйственных связей, нарушения материально-технического обеспечения, падения сбыта отечественной продукции, резкого ухудшения финансового положения предприятий и организаций. Вследствие этого развитие сферы производственной деятельности требует наибольшего внимания.

От правильной и рациональной организации производственных процессов (особенно основных) зависят результаты производственно-хозяйственной деятельности предприятия, экономические показатели его работы, себестоимость продукции, прибыль и рентабельность производства, величина незавершенного производства и размер оборотных средств [6].

Следует отметить, что одним из эффективных методов проведения мониторинга производственных процессов является аудит [7].

Аудит эффективности производственной деятельности – это проверка качественных сторон производственной деятельности, оценка эффективности производства и финансовых вложений, рациональности использования средств, их экономии. Также это вид консультационных услуг, направленных на оказание помощи клиенту в повышении использования его мощностей и ресурсов для достижения намеченных целей [11].

Аудит эффективности производственной деятельности предприятия является более сложным видом финансового контроля, по сравнению с финансовым аудитом, и имеет свою, принципиально отличающуюся технологию проведения [14]. Сущностью аудита эффективности производственной деятельности является системное исследование и оценка всего комплекса экономических показателей деятельности предприятия, основанных на разложении информации с учетом особенностей объекта и составляющих его элементов и изучение причинно-следственных связей и зависимостей, существующих между ними.

Успешность внедрения аудита эффективности производственной деятельности на предприятиях будет в значительной степени зависеть от глубины разработки методической базы. Хотя многие процедуры аудита эффективности могут быть заимствованы из аудита правильности, в целом разработка его методологии представляется гораздо более сложной задачей. Возникает необходимость создания адекватной нормативной и методологической основы для проведения аудита эффективности производственной

деятельности и прежде всего это касается обоснования и формирования комплексных критериев оценки эффективности деятельности организаций [9].

Для полного внедрения аудита эффективности производственной деятельности потребуется провести большую работу по созданию соответствующих условий. Прежде всего должно быть сформировано понимание важности и надобности аудита эффективности, при этом необходима заинтересованность предприятий в результатах проводимых проверок эффективности, а также наличие позитивного отношения со стороны исполнительной власти к данному виду контроля [14].

В ходе исследования были рассмотрены некоторые существующие методики аудита эффективности, предложенные такими авторами, как Е. И. Иванова, М. В. Мельник, В. И. Шлейников [4], С. Н. Рябухин [10], М. Е. Гаврилова [3], О. В. Чулкина [15], С. В. Панкова, О. В. Киселева [9], Е. В. Смирнова [12; 13].

Проведенный анализ российских 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. Еще не создано единообразных критериев, позволяющих оценить эффективность производственной деятельности предприятия: отсутствует система показателей для различных объектов и предметов контроля, методики не содержат алгоритма проведения аудита эффективности в конкретных ситуациях, каждая из которых имеет свое специфическое содержание. Методики устанавливают лишь основные правила и процедуры, требования и рекомендации по проведению любых проверок эффективности. При этом в каждой методике понятие эффективности трактуется по-разному. Это связано прежде всего с неоднозначностью существующих определений категории эффективности. Рассмотрим применимость предложенных российских методик аудита эффективности в аудите эффективности производственной деятельности предприятий (см. таблицу).

Анализ методик показал, что представленные в экономической литературе методики не могут быть в полном объеме, без изменений и дополнений, использованы для проведения аудита эффективности производственной деятельности конкретного предприятия. Однако отдельные рекомендации и методы, предложенные в рассмотренных методиках, можно использовать для формирования конкретной методики аудита эффективности производственной деятельности с учетом особенностей каждого предприятия.

В большинстве зарубежных стран уже используется аудит эффективности, поэтому для того, чтобы он работал и развивался в России, необходимо изучать зарубежную практику. Л. Карякиной была проанализирована методика проведения аудита эффективности в 10 странах (Канада, Великобритания, США, Норвегия, Австралия, Новая Зеландия, Дания, Болгария, Нидерланды и Республика Китай) для того, чтобы определить какие преимущества и недостатки имеются у той или иной практики проведения аудита эффективности, а также для того, чтобы найти элементы проведения аудита, которые можно применять в Российской практике [5]. С. В. Белоусова в своей работе также рассматривает основные положения проведения аудита эффективности по ряду зарубежных стран (Китай, Новая Зеландия, США, Болгария, Канада, Великобритания, Норвегия) [2]. На основании исследований работ данных авторов был осуществлен анализ методик аудита эффективности, используемых в различных странах, в результате которого выделили ряд положительных моментов, используемых для разработки и проведения аудита эффективности производственной деятельности.

Во-первых, необходимость предоставления всей информации и всех документов аудиторам, проводящим проверку позволяет избежать тех существенных недостатков, которые возникают в США: высокой вероятности низкого качества аудита и возможности необоснованности или неполноты рекомендаций аудиторов.

| Авторы методики                               | Направленность аудита эффективности           | Наличие показателей для оценки эффективности                                                                                                                     | Наличие критериев для оценки эффективности | Возможность применения в аудите производственной деятельности                                                                                                                                                           |
|-----------------------------------------------|-----------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Е. И. Иванова, М. В. Мельник, В. И. Шлейников | Деятельность предприятия в рыночной экономике | Описана классификация возможных показателей для оценки эффективности                                                                                             | присутствуют                               | Возможно выборочное применение предложенных этапов аудита эффективности, аналитических процедур, описанных методов проверки и в целом рекомендаций по проведению аудита эффективности                                   |
| С. Н. Рябухин                                 | Государственные расходы                       | Описаны виды показателей, но нет конкретных формул для расчетов                                                                                                  | присутствуют                               | Возможно некоторое применение предложенных этапов аудита эффективности, отдельных аналитических процедур, описанных методов проверки и в целом рекомендаций по проведению аудита эффективности (план, программа аудита) |
| М. Е. Гаврилова                               | Деятельность металлургических предприятий     | Дана классификация показателей, предлагаются конкретные показатели, предложены формулы для их расчета                                                            | отсутствуют                                | Возможно применение данной методики для аудита эффективности производственной деятельности, однако данная методика не включает в себя всех аспектов производственной деятельности                                       |
| О. В. Чулкина                                 | Деятельность логистических предприятий        | Предложена классификация показателей аудита эффективности в целом, выбраны конкретные показатели для аудита эффективности деятельности логистических предприятий | отсутствуют                                | Возможно применение данной методики для аудита эффективности производственной деятельности, методика в полной мере описывает всю процедуру проверки, однако направлена на логистические предприятия.                    |
| С. В. Панкова, О. В. Киселева                 | Хозяйственная деятельность предприятия        | Рассматриваются факторы, показатели и конечные результаты интенсификации и эффективности                                                                         | отсутствуют                                | Возможно применение данной методики для аудита эффективности производственной деятельности в части использования факторов, показателей и конечных результатов интенсификации и эффективности хозяйственной деятельности |
| Е. В. Смирнова                                | Плановая деятельность предприятия             | Предложена схема формирования показателей при проведении аудита эффективности                                                                                    | отсутствуют                                | Возможно применение данной методики для аудита эффективности производственной деятельности в части использования показателей при проведении аудита эффективности                                                        |

Во-вторых, ведение прямого диалога также можно заимствовать при проведении аудита эффективности производственной деятельности, что позволит сделать проверку проще и эффективнее. Для данного вида аудита это обстоятельство существенно, так как целью аудита эффективности производственной деятельности является практическое содействие предприятию в улучшении и совершенствовании его деятельности.

В-третьих, можно использовать и стимулирующие меры, которые очень часто используются в зарубежных странах. Например, поощрение в денежной, письменной или устной формах, предоставление преимуществ, помощи организациям, эффективно ведущим свою производственную деятельность, особенно в отраслях, особо значимых для экономики страны (стратегических).

Аудит эффективности производственной деятельности является системным исследованием с оценкой всего комплекса экономических показателей производственной деятельности предприятий, поэтому использование при производственном аудите международного опыта не всегда возможно, так как российские предприятия имеют свои особенности. Но, тем не менее, положительные моменты из разных методик можно заимствовать и вводить в практику проведения аудита эффективности производственной деятельности, поскольку аудит эффективности в нашей стране не так давно начал использоваться, и есть возможности его развивать и усовершенствовать.

А. З. Ахмедов акцентирует внимание на том, что невозможно проверить все аспекты деятельности сложного объекта, поэтому необходим четкий отбор самых важных из них [1]. Именно поэтому выбор приоритетных направлений аудита эффективности производственной деятельности – чрезвычайно важный этап подготовительной работы, так как посредством его усиливается внимание к определенным текущим и перспективным направлениям. В аудите эффективности производственной деятельности должен быть хорошо налажен процесс консультаций, анализа и планирования, обеспечивающий своевременную проверку подлежащих аудированию вопросов. Приоритетные направления основываются на широком обзоре деятельности, цель которого выявить как назревающие проблемы, так и возможности совершенствования работы предприятия.

Ю. Н. Прокушева отмечает, что для успешного внедрения аудита эффективности в коммерческих организациях необходимо определить совокупность конкретных и количественно измеримых показателей, отражающих выполнение определенных функций, характеризующих достижение поставленных целей и получение запланированных финансово-экономических результатов. Для формирования каждого из показателей необходимы соответствующие методики описания, измерения или расчета [9]. Существующий инструментарий экономического анализа, имея большой арсенал аналитических средств и методов, мало ориентирован на конкретные процедуры аудита. Следовательно, для проведения аудита эффективности производственной деятельности потребуются системная классификация аналитических методик и их спецификация в соответствии с конкретными целями и задачами.

Проведение аудита эффективности производственной деятельности требует внедрения новых методов организации, выдвигает дополнительные требования и к составу, и квалификации аудиторов, поскольку для его осуществления необходимы не только бухгалтеры и специалисты в области финансов, но также и экономисты, юристы, инженеры, а также специалисты в области управления и компьютерных технологий.

Для создания всех перечисленных условий потребуются достаточно длительное время, но это не означает, что уже сегодня нельзя начать работу по освоению аудита эффективности производственной деятельности. Для этого следует активно использовать опыт внедрения аудита эффективности зарубежных стран, применение которого

с учетом российских условий позволит сэкономить время и средства для освоения аудита эффективности производственной деятельности.

Выделить универсальную методику проведения аудита эффективности в рамках проведенного исследования не удалось, но, используя преимущества проанализированных методик, в каждом конкретном случае возможно сформировать более рациональную и методику ориентированную на результат аудита эффективности производственной деятельности предприятия, которая бы учитывала специфику его деятельности и была бы удобной в применении.

### **Библиографические ссылки**

1. Ахмедов А. З. Методические подходы к проведению аудита эффективности государственных расходов // Вестник Дагестан. гос. ун-та. 2011. Вып. 5. С. 123–128.
2. Белоусова С. В. Основные проблемы и направления развития аудита эффективности // Управленческий учет. 2010. №8. С. 88–97.
3. Гаврилова М. Е. Аудит эффективности металлургических предприятий : курсовая работа. Красноярск, 2010.
4. Иванова Е. И., Мельник М. В., Шлейников В. И. Аудит эффективности в рыночной экономике: учеб. пособие. М. : КноРус, 2009.
5. Карякина Л. А. Сравнительный анализ методик проведения аудита эффективности в зарубежных странах [Электронный ресурс]. URL: [http://www. politanaliz. ru/articles\\_693. html](http://www.politanaliz.ru/articles_693.html).
6. Одаренко Т. Е. Организация производства [Электронный ресурс]. URL: <http://freqlist.ru/ekonomika/organizaciya-proizvodstva-odarenko/ponyatie-o-proizvodstvennom-processe.html>.
7. Осинцев А. Н., Каблашова И. В. Реализация механизма организации мониторинга производственных процессов // Вестник Воронеж. гос. технич. ун-та. 2009. №5. С. 235–238.
8. Панкова С. В., Киселева О. В. Применение инструментов комплексного экономического анализа хозяйственной деятельности предприятия в процессе аудиторской проверки // Вестник ОГУ. 2010. №13. С. 236–242.
9. Прокушева Ю. Н. Проблемы современного аудита // Научный потенциал студенчества в XXI веке : материалы III междунар. науч. студенч. конф. Ставрополь, 2009. Т. 3 (Экономика).
10. Рябухин С. Н. Аудит эффективности: учебник. М. : Экономика, 2009.
11. Сафохина М. А. Организация и методы производственного аудита : автореф. дис. ... канд. эконом. наук. М., 2007.
12. Смирнова Е. В. Аудит эффективности в планировании // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 35. С. 41–47.
13. Смирнова Е. В. Механизм аудита эффективности систем планирования промышленных предприятий // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 36. С. 39–45.
14. Счетная палата РФ. Аудит эффективности использования государственных средств : учеб. пособие. М., 2004.
15. Чулкина О. В. Формирование методики аудита эффективности логистических предприятий : курсовая работа. Красноярск, 2010.

© Искрова В. Ю., Федоренко И. В., 2012

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

## КРИТЕРИИ, ПРИМЕНЯЕМЫЕ ПРИ АУДИТЕ ЭФФЕКТИВНОСТИ

*Рассматриваются понятие, цели и функции критериев аудита эффективности, определены источники их формирования и виды. На основе критериев описаны показатели, применяемые при аудите эффективности.*

*Ключевые слова:* аудит, эффективность, критерий, показатели эффективности.

Основная трудность, с которой приходится сталкиваться при аудите эффективности, – выбор специальных критериев для оценки эффективности. Аудит финансовой отчетности проводят на базе общепринятых бухгалтерских принципов, а для аудита эффективности подобных четко определенных критериев нет [3].

Проблема выбора критериев состоит в противоречии между необходимостью иметь универсальный критерий и стремлением учесть специфические особенности каждой из сторон предприятия. Определение критериев прежде всего связано с целью, масштабом и направлением аудита, отраслью, в которой действует предприятие.

При финансовом аудите исследуемые операции могут быть оценены аудитором как «правильные» или «неправильные», «законные» или «незаконные». Такие критерии оценки имеют тенденцию быть относительно закрытыми и достаточными для формирования заключительного мнения аудитора. Для аудита эффективности, однако, выбор критериев оценки обычно более открыт. Он зависит прежде всего от целей проводимого аудита, потребностей количественной оценки проверяемых предметов. Этот выбор также может предопределяться законодательством или установленными нормами, но может быть сделан аудитором и непосредственно [2].

Целями разработки критериев аудита эффективности являются [5]:

- определение обоснованности, наличие целей и конечных результатов выделения средств на осуществление каких-либо расходов;
- проверка наличия собственных ресурсов и необходимость возможности привлечения дополнительных источников средств;
- определение экономичности, эффективности и результативности расходования ресурсов;
- возможность разработки предложений по эффективному использованию ресурсов.

В рамках проведения аудита эффективности критерии выполняют следующие функции [4]:

- создаются условия для коммуникации между членами команды по проведению аудита эффективности, а также с руководством предприятия по вопросу о характере аудита;
- формируются основы для этапа сбора данных и аудиторских доказательств;
- обеспечивается база для выработки, анализа результатов аудита, и систематизация наблюдений.

Для выполнения вышеперечисленных функций критерии должны обладать такими характеристиками [4], как надежность; объективность; независимость; полнота; понятность; сопоставимость; достижимость; приемлемость; универсальность.

В зависимости от целей проверки можно применять два вида критериев оценки эффективности: критерии, характеризующие прямые результаты деятельности объектов проверки; критерии, отражающие конечные социальные результаты их деятельности [2].

В качестве критериев оценки эффективности прямых результатов деятельности объектов проверки может использоваться соотношение между произведенными затратами ресурсов (в стоимостном выражении) и полученными при этом результатами (объемом выпуска продукции, выполненными работ, оказанными услуг).

Критерии оценки эффективности конечных социальных результатов деятельности характеризуют для общества, какой-либо части населения или определенной группы людей последствия выполнения проверяемыми организациями возложенных на них функций, реализацию программ или решения поставленных задач. Если критерии отражают качественную характеристику оцениваемого явления и служат способом оценки достижения цели, то показатели отражают различные количественное измерение самого критерия.

Существует ряд источников, которыми можно пользоваться для разработки специальных критериев аудита эффективности [3].

1. *Сложившаяся характеристика.* Простой комплекс критериев может базироваться на фактических результатах за предшествующие периоды. Достоинство этих критериев в том, что их легко установить, однако они могут не дать глубокого понимания того, эффективно или неэффективно функционирует аудируемая хозяйственная система.

2. *Сопоставимая производительность.* Хозяйствующие объекты, для которых выполняется аудит, по большей части не являются единственными в своем роде: существует множество хозяйственных сходных систем (подсистем) в рамках объединения или за его пределами. В подобных случаях данные о производительности сопоставимых хозяйствующих субъектов могут служить источником для разработки критериев.

3. *Инженерные стандарты.* Для множества видов договоров об операционном аудите можно и целесообразно разрабатывать критерии, основанные на инженерных стандартах. На разработку подобных критериев часто уходит много времени и денег, так как требуется серьезная экспертиза. Тем не менее, она может оказаться весьма эффективной при решении главной производственной проблемы и оправдать понесенные затраты.

4. *Обсуждение и согласование.* Иногда разрабатывать объективные критерии сложно и дорого, тогда их получают путем обсуждения и согласования. Сторонами, вовлеченным в этот процесс, должны быть администрация аудируемого клиента, аудитор, а также лица, для которых должно быть составлено аудиторское заключение.

Источниками критериев для проведения аудита эффективности могут также являться механизмы внутреннего контроля, стандарты, меры, обязательства достичь определенных результатов и целей, утвержденные руководством проверяемой организации. Если данная организация разработала разумные и конкретные критерии для оценки собственной работы, проверяющим необходимо изучить те из них, которые имеют отношение к данной проверке, и удостовериться в том, что эти критерии являются обоснованными и достаточными. Группа проверяющих может проконсультироваться с профессиональными организациями или иными организациями, осуществляющими аналогичную деятельность или выполняющими аналогичные виды работ, для того чтобы проверить качество стандартов, применяемых проверяемой организацией, или выявить передовые методы работы [2].

В зависимости от подхода к объекту проверки и от уровня детализации различают следующие виды критериев аудита эффективности (см. таблицу) [4].

### Виды критериев аудита эффективности

| Признак классификации                                             | Виды критериев аудита эффективности                                                                                                                                           |
|-------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| В зависимости от подхода к объекту проверки                       | Локальные (проверка деятельности отдельных элементов объекта).<br>Интегральные (комплексная оценка рассматриваемой проблемы)                                                  |
| В зависимости от уровня детализации                               | Общие (связаны с основными целями и задачами проведения аудита эффективности).<br>Специальные (связаны с оценкой отдельных деталей деятельности объекта аудита эффективности) |
| В зависимости от показателей, разрабатываемых на основе критериев | Абсолютные.<br>Индивидуальные.<br>Обобщающие.<br>Относительные.<br>Качественные.<br>Показатели сравнения                                                                      |

Локальные критерии – критерии, используемые при оценке деятельности отдельных элементов объекта. Они связаны с частным подходом, при котором управление базируется на каком-либо одном показателе, и не всегда применимы из-за многофакторности экономических и социальных процессов.

Интегральные критерии – критерии, реализующие идею комплексной оценки рассматриваемой проблемы. Представляют собой комбинацию подчиняющихся им локальных критериев (взаимосвязанных между собой с помощью весомости, значимости), используются в рамках универсального подхода.

Общие критерии – критерии, связанные с основными целями и задачами проведения аудита эффективности, предусмотренными программой.

Специальные критерии – критерии, связанные с оценкой отдельных деталей деятельности объекта аудита эффективности.

Сами по себе критерии носят достаточно общий характер. В связи с этим в целях оценки эффективности для каждого критерия разрабатываются различные показатели [1].

Абсолютные показатели – это показатели, которые характеризуют достижение поставленных целей или запланированных результатов в натуральных или стоимостных показателях. Абсолютные показатели являются количественными характеристиками соответствующего экономического явления и в свою очередь подразделяются на индивидуальные и обобщающие.

Индивидуальные показатели характеризуют отдельные объекты или процессы и являются результатом первичного финансового учета.

Обобщающие показатели характеризуют несколько объектов и получаются в результате суммирования и (или) обобщения индивидуальных показателей.

Относительные показатели – это показатели, которые показывают «цену» результативности с точки зрения затрат на единицу продукции или услуги.

Среди относительных показателей наиболее часто используются следующие [4]: динамические, структурные, показатели сравнения. Динамические показатели – это показатели, которые раскрывают динамику как абсолютных, так и относительных показателей во времени. Они характеризуют темпы роста или падения за ряд лет.

Структурные показатели применяются для определения удельного веса составных частей объекта изучения.

Показатели сравнения характеризуют уровни различных явлений или процессов применительно к определенной базовой величине, принятой за основу сравнения.

Качественные показатели – это показатели, которые отражают качество работы объекта при использовании тех или иных ресурсов.

При оценке прямых результатов деятельности проверяемых организаций могут использоваться следующие показатели [2]:

- показатели затрат – финансовых, трудовых и материальных ресурсов – использованных для получения конкретных результатов;
- показатели непосредственных результатов произведенных затрат.

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 аудита.

Выбор соответствующих критериев оценки эффективности является залогом успешного проведения аудита, поскольку его выводы делаются на основе сравнения установленных критериев (что должно быть) с фактическими данными, полученными в процессе проверки (что есть на самом деле).

Используемые при проверке критерии оценки деятельности должны быть понятны и руководителям проверяемых организаций, и потенциальным пользователям отчета о результатах аудита эффективности.

Таким образом, для проведения аудита эффективности конкретного предприятия требуется установить соответствующие стандарты измерения – критерии, с помощью которых можно осуществлять целенаправленные проверки, давать оценки эффективности и которые послужат основой для выводов и заключений.

В широком смысле критерий – это признак на основании которого производится оценка, определение, классификация чего-либо. Для целей аудита эффективности критерии – это приемлемые и достижимые стандарты выполнения, с помощью которых можно оценить результативность, экономичность и эффективность деятельности аудируемых предприятий [2]. Критерии обеспечивают целенаправленность и практическую ориентацию аудита эффективности, они являются эталонами, в сравнении с которыми будет оцениваться реальная ситуация в работе проверяемого предприятия. Значительные отклонения реальных показателей от критериев составляют основу аудиторских выводов и рекомендаций. Системный анализ всех перечисленных критериев и показателей позволит создать целостную картину эффективности деятельности предприятия.

### **Библиографические ссылки**

1. Гаврилова М. Е., Чулкина О. В. Теоретические и методические основы аудита эффективности // Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики : сб. науч. тр. ; Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. 2010. Вып. 4. С. 43–49.
2. Иванова Е. И., Мельник М. В., Шлейников В. И. Аудит эффективности в рыночной экономике : учеб. пособие. М. : КноРус, 2009.
3. Ковалева А. П., Чаицкая, Е. П. Операционный аудит в системе управления организацией [Электронный ресурс]. URL: <http://www.orelgiet.ru/monah/3.kch.pdf>.
4. Рябухин, С. Н. Аудит эффективности : учебник. М. : Экономика, 2009.

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

## **ПОДХОДЫ И ПРОБЛЕМЫ В ОЦЕНКЕ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ОРГАНИЗАЦИИ**

*Рассматривается содержание понятия «система внутреннего контроля», обобщаются подходы к ее оценке. Выявлены актуальные проблемы при оценке системы внутреннего контроля и предложены рекомендации для их решения.*

*Ключевые слова:* система внутреннего контроля, оценка системы внутреннего контроля.

Внутренний контроль в той или иной форме существует на каждом предприятии. В России практика формирования полноценных систем внутрихозяйственного контроля только начинает складываться. Чем крупнее компания и чем сложнее ее организационная структура, тем масштабнее задачи и жестче требования к системам внутреннего контроля [22].

Значение внутреннего контроля трудно переоценить: при его помощи обеспечивается защита имущества, качество учета и достоверность отчетности, выявление и мобилизация имеющихся резервов в сфере производства, финансов и т. п. [16]. Организация системы внутреннего контроля на предприятии сводится к осуществлению упорядоченной и эффективной деятельности предприятия, включая рентабельность и защищенность от убытков, обеспечению соблюдения политики руководства каждым работником предприятия, обеспечению сохранности имущества и др. [17].

В настоящее время разработка, оптимизация и оценка систем внутреннего контроля является одним из актуальных вопросов теории и практики аудита. Это объясняется тем, что при организации систем внутреннего контроля на должном уровне аудиторские процедуры, направленные на подтверждение достоверности показателей финансовой и управленческой отчетности, значительно упрощаются [20]. Внутренний контроль является неотъемлемой частью системы регулирования хозяйствующего субъекта, любые нарушения в организации и функционировании внутреннего контроля могут привести к нарушениям и искажениям показателей бухгалтерской финансовой отчетности, что в последствии может привести к убыткам, недостаткам и прочим негативным явлениям [11].

Большинство авторов рассматривают внутренний контроль с позиции системности. Как система внутренний контроль обладает необходимыми признаками: параметрами, определяющими входы и выходы из системы; совокупностью показателей, характеризующих систему и, кроме того, представляет собой единство закономерно расположенных и находящихся во взаимной связи частей. Поэтому в современной экономической литературе чаще применяется термин «система внутреннего контроля» (СВК).

В настоящее время единого общепринятого определения СВК не существует. В табл. 1 рассмотрены определения СВК, представленные в российских и международных нормативных документах, а также в научной литературе.

Определение, данное в стандарте РФ №8 2008 г. (в отличие от стандарта 2002 г.), практически идентично определению, приведенному в докладе COSO и MCA 315, что соответствует цели российского законодательства по регулированию аудиторской деятельности – сближению с международными стандартами.

## Определения понятия СВК

| Источник                             | Определение                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|--------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Нормативные документы                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| ФП(С)АД РФ<br>№8 2002 г.             | Совокупность организационных мер, методик и процедур, используемых руководством аудируемого лица в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажения информации, а также своевременной подготовки достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности [9]                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| ФП(С)АД РФ<br>№8 2008 г.             | Процесс, организованный и осуществляемый представителями собственника, руководством, а также другими сотрудниками аудируемого лица, для того чтобы обеспечить достаточную уверенность в достижении целей с точки зрения надежности финансовой (бухгалтерской) отчетности, эффективности и результативности хозяйственных операций и соответствия деятельности аудируемого лица нормативным правовым актам. Это означает, что организация системы внутреннего контроля и ее функционирование направлены на устранение каких-либо рисков хозяйственной деятельности, которые угрожают достижению любой из этих целей [8]                                                                                              |
| Доклад COSO                          | Процесс, осуществляемый советом директоров компании, руководством или другими сотрудниками, направленный на представление разумных гарантий достижения целей в следующих сегментах деятельности: эффективность и производительность деятельности, надежность и достоверность финансовой отчетности, соответствие применимым законодательством и нормам права [3]                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| MCA (ISA 315)                        | Совокупность процессов, разработанных и осуществляемых лицами, наделенными руководящими полномочиями, руководством субъекта и прочим персоналом, с целью обеспечения разумной уверенности в достижении целей субъекта в контексте надежности финансовой отчетности, эффективности и производительности операций, и соблюдения законодательства и нормативных актов.<br>Эффективная система внутреннего контроля должна обеспечивать защиту и сохранность активов, регистров и информации, предотвращение и обнаружение ошибок и искажений, исполнение приказов и распоряжений руководства компании, обеспечение точности и полноты учетных записей и своевременной подготовки достоверной финансовой отчетности [5] |
| Глава 404 закона Сарбейнса–Оксли     | Процесс контроля за составлением финансовой отчетности посредством применения информационных технологий с целью обеспечения качества финансовой отчетности и определения рейтинговой оценки компании Цели: обеспечение эффективности процесса составления финансовой отчетности; целесообразность, целостность и доступность информации; функционирование с помощью ИТ; предотвращение мошенничества [2]                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| Аудиторские стандарты SAS 55, SAS 78 | Процесс, осуществляемый советом директоров организации, менеджментом, другим персоналом, предназначенный для обеспечения гарантии достижения целей: надежность финансовой отчетности; эффективность и целесообразность операций; соблюдение соответствующих законов и правил [7]                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| Стандарт COBIT                       | Нормы, процедуры, приемы и организационные структуры, разработанные для обеспечения гарантии в том, что бизнес-цели будут достигнуты, а нежелательные события будут предотвращены или обнаружены и исправлены. Цели: эффективность, целесообразность, целостность, доступность, надежность, законность и конфиденциальность информации [6]                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |

| Источник            | Определение                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|---------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Доклад SAC          | Совокупность процессов, функций, действий, подсистем и людей, объединенных вместе или сознательно разделенных, предназначенная для обеспечения эффективного достижения целей и задач: обеспечение информационного единства; обеспечение соответствия установленным требованиям; обеспечение меры надежности                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| Директива Евросоюза | Процесс, осуществляемый под надзором высшего менеджмента компаний и аудиторов, предназначенный для создания сильной и сопоставимой в международном масштабе системы корпоративного управления. Цели: контроль процесса подготовки финансовой отчетности; улучшение качества годовой отчетности, повышение ее надежности и достоверности [1]                                                                                                                                                                                                                                                               |
| Научная литература  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| Бурцев В. В.        | Система, состоящая из элементов входа (информационное обеспечение контроля), элементов выхода (информация об объекте управления, полученная в результате контроля) и совокупности следующих взаимосвязанных звеньев: среда контроля, центры ответственности, техника контроля (информационно-вычислительная техника и технология), процедуры контроля, система учета. СВК – это основа функционирования управленческой информационной системы (УИС), т. е. системы обработки и интеграции разнообразной внутренней и внешней информации, необходимой для принятия решений на всех уровнях управления [10] |
| Садыкова Т. М.      | СВК включает комплекс разнообразных взаимосвязанных методик и процедур, которые разрабатывает и использует администрация, чтобы обеспечить снижение нежелательного риска в деловой и финансовой деятельности, а также в учете и отчетности. Одновременно с этим нельзя забывать, что контроль необходим для получения информации о ходе и качестве выполнения принятого решения, подготовки предложений об осуществлении своевременного управляющего воздействия [18]                                                                                                                                     |
| Жминько С. И.       | Процесс, направленный на достижение целей компании и являющийся результатом действий руководства по планированию, организации, мониторингу деятельности компании в целом и ее отдельных подразделений [12]                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| Чистякова Ю. Е.     | Система контроля, организованная в интересах собственников и (или) руководителей организации и регламентируемая внутренними документами [22]                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| Крамаренко Е. А.    | Процесс, инициируемый высшим руководством организации, в который вовлечены все сотрудники организации для целей формирования достоверной финансовой отчетности, эффективности деятельности, соблюдения законодательства, мониторинга внешних и внутренних рисков организации, который осуществляется систематически на основании политик и процедур, утвержденных в организации [13]                                                                                                                                                                                                                      |

Помимо этого, практически все нормативные документы определяют СВК как процесс, направленный на достижение каких-либо целей (снижение рисков, надежность и достоверность финансовой отчетности и др.). И только стандарт СОВИТ видит СВК не в процессе, а конкретно в нормах, процедурах, приемах и организационных структурах.

Обобщая мнение авторов, можно сделать вывод, что на современном этапе СВК рассматривается с позиций *процесса контроля*, инициируемого высшим руководством организации, в который вовлечены все сотрудники с целью обеспечения разумной уверенности в достижении целей субъекта в контексте надежности финансовой отчетности,

эффективности и производительности операций, соблюдения законодательства и нормативных актов.

В настоящее время в России оценка эффективности СВК может проводиться с различными целями и различными исполнителями [13]:

1. Внутренний аудитор или внешний консультант могут проводить оценку эффективности СВК по заданию руководства или собственника организации (с целью повышения эффективности бизнес-процессов или получения возможности котируются на бирже).

2. Внешний аудитор может проводить оценку СВК в рамках аудита финансовой отчетности по собственной инициативе для уменьшения объема детальных аудиторских процедур.

3. Внешний аудитор может проводить оценку СВК как обязательный аудит системы внутреннего контроля за достоверностью финансовой отчетности по требованию зарубежных регуляторов (например, Комиссии по ценным бумагам США).

Существуют различные подходы к оценке СВК. В работе Е. И. Машкина представлен сравнительный анализ российского и зарубежных подходов (табл. 2).

Таблица 2

Сравнительный анализ подходов к оценке СВК [14]

| Документ                             | Критерий сравнения                                                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                        |                                                                                                                                                                                                                                |
|--------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                      | Принципы СВК                                                                                                                                                                                                                       | Состав СВК                                                                                                             | Оценка СВК                                                                                                                                                                                                                     |
| ФП(С)АД РФ №8 2008 г.                | Делает акцент на средства контроля, которые предотвращают и устраняют искажения при подготовке финансовой отчетности, остатках по счетам или случаях раскрытия информации. СВК направлена на финансовую (бухгалтерскую) отчетность | Контрольная среда.<br>Оценка риска.<br>Информационная система.<br>Контрольные действия.<br>Мониторинг                  | Допускается применение автоматизированного, с помощью ИТ, и ручного механизма функционирования СВК.<br>Проводится оценка эффективности средств и элементов контроля.<br>Проводится на определенный момент времени              |
| Глава 404 закона Сарбейнса–Оксли     | Допускается использование принципов построения СВК, изложенных в докладе COSO или стандарте COBIT, как источника данных о контрольных процедурах и методах контроля в сфере ИТ. СВК направлена на финансовую отчетность            | Контрольная среда.<br>Оценка риска.<br>Действия по осуществлению контроля.<br>Информация и коммуникации.<br>Мониторинг | Оценивается также раскрытие информации о недостатках СВК.<br>Руководство не должно давать положительную оценку СВК при наличии одного и более недостатков в функционировании.<br>Проводится за определенный промежуток времени |
| Аудиторские стандарты SAS 55, SAS 78 | В целом делают акцент на средства контроля, которые влияют на надежность финансовой отчетности организации                                                                                                                         | Контрольная среда.<br>Оценка риска.<br>Действия по осуществлению контроля.<br>Информация и коммуникации                | СВК считается эффективной, если все 5 компонентов функционируют в отношении установленных требований                                                                                                                           |

| Документ            | Критерий сравнения                                                                                                                                                                           |                                                                                                                        |                                                                                                                                                                                                                  |
|---------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                     | Принципы СВК                                                                                                                                                                                 | Состав СВК                                                                                                             | Оценка СВК                                                                                                                                                                                                       |
|                     | СВК направлена на финансовую отчетность                                                                                                                                                      | Мониторинг                                                                                                             | Внешние аудиторы предоставляют отчет о недостатках СВК, влияющих на отчетность. Проводится за определенный промежуток времени                                                                                    |
| Доклад COSO         | СВК – это инструмент управления.<br>СВК направлена на организацию (предприятие) в целом                                                                                                      | Контрольная среда.<br>Оценка риска.<br>Действия по осуществлению контроля.<br>Информация и коммуникации.<br>Мониторинг | Отчет о недостатках представляется ответственному и руководству. СВК считается эффективной, если все 5 компонентов функционируют в отношении установленных требований. Проводится на определенный момент времени |
| Стандарт COBIT      | Подчеркивает роль и влияние ИТ контроля, так как это имеет отношение к бизнес-процессам. Представляет структуру контроля для владельца бизнес-процесса. СВК направлена на ИС                 | Планирование и организация.<br>Приобретение и внедрение.<br>Доставка и поддержка.<br>Мониторинг                        | Процессы группируются по компонентам, которые и являются зонами ответственности. Проводится за определенный промежуток времени                                                                                   |
| Доклад SAC          | Делает акцент на оценку рисков, сравнение затрат и результатов контроля, выстраивание средств контроля в системы, вместо добавления их после внедрения систем контроля. СВК направлена на ИС | Контрольная среда.<br>Автоматические и ручные системы контроля.<br>Процедуры контроля                                  | Обеспечение адекватности СВК, надежности данных, эффективного использования ресурсов. Координация взаимодействия с внешними аудиторами. Проводится за определенный промежуток времени                            |
| Директива Евросоюза | Делает акцент на средства контроля, которые влияют на надежность и достоверность финансовой отчетности организации. СВК направлена на финансовую отчетность                                  | Элементы не выделяются                                                                                                 | Назначается аудиторский комитет, проводящий мониторинг эффективности системы контроля. Проводится за определенный промежуток времени                                                                             |

Все перечисленные концепции, как правило, делают акцент на средства контроля, разграничивая лишь их влияние на функционирование и оценку системы контроля. Приоритетными видятся принципы, изложенные в докладе COSO, который более универсален в выборе направленности и ориентирован на контроль организации в целом.

При оценке СВК можно выделить следующие проблемы:

1. Большинство авторов, описывающих аудит, определяют систему внутреннего контроля исходя не из ее логического предназначения, а посредством только нормативной базы аудита. Так, к примеру, Т. В. Миргородская утверждает, что для оценки системы внутреннего контроля аудитор должен ознакомиться с системой бухгалтерского учета, изучить организационную структуру подразделений, рассмотреть организацию подготовки документов и методы обработки данных и т. д. Подобной точки зрения придерживается и С. М. Бычкова. При таком подходе система внутреннего контроля в основном сводится к внутреннему аудиту либо приравнивается к организации учетного процесса, либо собственно учетному процессу [19].

2. Практика формирования в России полноценных систем контроля только начинает складываться. Во многих отечественных компаниях СВК чаще всего носит неформализованный или номинальный характер, контрольные функции рассредоточены между отдельными подразделениями и службами, что также затрудняет оценку эффективности и надежности всей системы в целом [16; 21]. Таким образом, большая часть предприятий и организаций России не имеет СВК, а аудиторские стандарты предписывают внешним аудиторам в начале проверки оценить эффективность ее функционирования, тем самым как бы предполагая ее обязательное наличие.

3. На сегодняшний день фактор субъективности, обуславливающий вероятность ошибок в учете и отчетности, остается без должного внимания, а аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности сводится к аудиту элементов системы бухгалтерского учета [19].

В настоящее время в российской и зарубежной практике для оценки системы внутреннего контроля в основном используется качественный метод (тестирование). Тем не менее, недостатки используемых тестов вызвали критику тестирования как метода диагностики по следующим показателям: тесты часто необъективны и неточно определяют то, что должны измерять; требуют больших затрат времени на разработку и проверку, т. е. не экономичны при контроле [15].

4. Отсутствуют методические рекомендации по применению ФП(С)АД № 8, что затрудняет практическую оценку СВК, так как при оценке необходимо определить ряд показателей, на выбор которых влияют многочисленные внешние и внутренние факторы (например, отраслевая принадлежность, размер предприятия, специфика деятельности).

Для решения вышеизложенных проблем необходимо развивать методологическую и нормативную базу оценки систем внутреннего контроля организации с учетом разносторонних факторов. Для устранения риска субъективизма оценки можно использовать комбинированный метод, включающий качественную (тестирование) и количественную (система показателей) оценки, который позволит более полно оценить систему внутреннего контроля.

Обобщая вышеизложенное, можно сделать вывод, что СВК является неотъемлемой частью системы регулирования организации, направленной на приведение деятельности предприятия к более эффективному виду, что позволяет предприятию быть гибким по отношению к будущим изменениям. Таким образом, наличие эффективной СВК в настоящее время является необходимостью [14]. Система внутреннего контроля, приве-

денная в соответствии принципам и политике руководства компании, интересам акционеров и участников, позволяет выявить и снизить коммерческие, финансовые и внутрипроизводственные риски в управлении предприятием, обеспечить эффективное функционирование и развитие предприятия, достижение поставленных целей.

### **Библиографические ссылки**

1. Восьмая Директива Евросоюза. 2006. [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Система внутреннего контроля за составлением финансовой отчетности, 404 гл. [Электронный ресурс] : закон Сарбейнса-Оксли, 2012. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Внутренний контроль: интегрированный подход» (COSO) [Электронный ресурс] : докл. подгот. Комитетом спонсорских организаций Комиссии Тридвзя, 1992. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Контроль и аудит систем» (SAC) [Электронный ресурс] : докл. подгот. Исследовательским фондом Института внутренних аудиторов, 1991 (с изм., 1994). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Выявление и оценивание риска существенного искажения финансовой отчетности в ходе получения понимания деятельности и среды, в которой действует организация [Электронный ресурс] : МСА 315. 2010. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Цели контроля при использовании информационных технологий» (COBIT), [Электронный ресурс] : разработан Ассоциацией аудита и контроля информационных систем ISACA, 1996. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Указание о рассмотрении структуры внутреннего контроля при аудите финансовой отчетности (SAS 55) [Электронный ресурс] : утв. Американским институтом дипломированных бухгалтеров, 1986 (с изменениями (SAS 78), 1995). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности [Электронный ресурс] : в ред. Постановления Правительства РФ от 19.11.2008 г. № 863. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
9. Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности [Электронный ресурс] : утв. Постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
10. Бурцев В. В. Внутренний аудит как форма контроля организацией // Проблемы теории и практики управления. 2007. №1. С. 41–48.
11. Бурых К. М., Бурых Д. Г. Совершенствование системы внутреннего контроля на предприятии // Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики : сб. науч. тр. ; Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. 2010. Вып. 4. С. 22–26.
12. Жминько С. И., Швырева О. И., Сафонова М. Ф. Внутренний аудит. Ростов н/Д : Феникс, 2008.
13. Крамаренко Е. А. Разработка и оценка системы внутреннего контроля коммерческой организации // Учет и статистика. 2009. № 15. С. 93–98.
14. Машкин, Е. И. Внутренний контроль в системе стандартов и правил // Наука и экономика. 2011. № 1(5). С. 17–21.

15. Медведева О. В. Развитие аудиторского тестирования системы внутреннего контроля товарных операций // Учет и статистика. 2007. №8. С. 183–191.
16. Плахотя, Т. В. Характеристика этапов формирования системы внутреннего контроля коммерческих организаций // Учет и статистика. 2008. № 12. С. 133–137.
17. Потылицына Е. А. Система внутреннего контроля на предприятии с филиальной структурой и ее взаимосвязь с бухгалтерским учетом // Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики : сб. науч. тр. ; Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. 2009. Вып. 3. С. 120–123.
18. Садыкова Т. М. Методология внутреннего контроля и его организация в системе управленческого учета. Саратов, 2004.
19. Тедозашвили Л. Т. Система внутреннего контроля и организация бухгалтерского учета предприятия: взгляд аудитора // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. 2010. № 8. С. 161–165.
20. Токаева Б. Б. Система бухгалтерского учета как составная часть системы внутреннего контроля // Учет и статистика. 2008. № 11. С. 191–194.
21. Хахонова Н. Н., Плахотя Т. В. Проблемы оценки эффективности службы внутреннего аудита // Учет и статистика. 2010. № 18. С. 71–75.
22. Чистякова Ю. Е. Организация системы внутреннего контроля в корпорации // Вектор науки ТГУ. 2010. № 3(13). С. 146–150.

© Искрова В. Ю., Лобанова Ю. С., Федоренко И. В., 2012

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

## **КЛАССИФИКАЦИЯ ФОРМ ВНУТРЕННЕЙ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

*Рассматриваются подходы различных авторов к классификации форм внутренней управленческой отчетности, классификация расширена и дополнена. Представлены требования, предъявляемые к внутренней управленческой отчетности.*

*Ключевые слова: внутренняя управленческая отчетность, виды внутренней управленческой отчетности.*

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.

Каждое предприятие разрабатывает формы внутренней отчетности, ориентируясь, прежде всего, на свои потребности в информации, необходимой для принятия управленческих решений. С одной стороны, не имея всей информации, руководство компании не сможет принимать рационально обоснованных решений, с другой стороны, если информации слишком много, то менеджеру труднее выделить самые важные данные, оказывающие наибольшее влияние на деятельность предприятия. Важным элементом в принятии решений является время, которое проходит от получения отчета до выработки решения и претворения его в управляющие действия.

Отечественную практику подачи учетной информации характеризует постоянное увеличение количества управленческой отчетности наряду с отсутствием системности в ее составлении.

Создание единой модели построения внутренней отчетности позволит решить ряд проблем, с которыми ежедневно сталкиваются российские предприятия. Волошин Д. А. и Локтев А. В. выделяют следующие проблемы [3]:

- ныне действующая на российских предприятиях система внутренней отчетности крайне фрагментарна и не отвечает требованиям (или принципам построения), предъявляемым в современных условиях (объективности и точности информации, ее сопоставимости, оперативности, краткости, целесообразности и т. п. – полный перечень представлен в табл. 1);
- отсутствует ряд форм аналитических отчетов;
- отсутствует иерархия форм отчетности для разных уровней управления, различных сегментов деятельности и т. д.;
- отсутствует подробный регламент периодичности составления аналитических отчетов для различных пользователей.

**Требования, предъявляемые к управленческой отчетности [5; 8]**

| Требования                                                                                                                                                                                                                                                                                    | Характеристика                                                                                                                                                                                          |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Формальные</b>                                                                                                                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                                         |
| Целесообразность                                                                                                                                                                                                                                                                              | Информация, обобщаемая во внутренних отчетах, должна отвечать цели, ради которой она была подготовлена                                                                                                  |
| Объективность и точность                                                                                                                                                                                                                                                                      | Во внутренних отчетах должны быть исключены различного рода субъективные точки зрения, предвзятость, погрешности в ее формировании, которые могут помешать принятию обоснованных управленческих решений |
| Оперативность (своевременность)                                                                                                                                                                                                                                                               | Информация должна представляться к тому времени, когда она является актуальной и необходимой для принятия управленческих решений                                                                        |
| Краткость (лаконичность)                                                                                                                                                                                                                                                                      | Отчетность не должна содержать лишней информации, чтобы не препятствовать оперативному пониманию ее содержания и принятию необходимого решения                                                          |
| Сопоставимость                                                                                                                                                                                                                                                                                | Возможность использовать отчетную информацию для работы разных центров ответственности, отчетность должна быть сопоставима также с планами и сметами                                                    |
| Адресность                                                                                                                                                                                                                                                                                    | Внутренняя отчетность должна попасть к ответственному руководителю и другим заинтересованным лицам, но при условии соблюдения конфиденциальности                                                        |
| Эффективность                                                                                                                                                                                                                                                                                 | Издержки на составление внутренней отчетности должны быть сопоставлены с выгодами от полученной управленческой информации                                                                               |
| Достаточность                                                                                                                                                                                                                                                                                 | Данные, предоставляемые внутренними отчетами, должны быть полными, но при этом не содержать излишней информации                                                                                         |
| Достоверность (качество)                                                                                                                                                                                                                                                                      | Формирование учетной информации происходит в соответствии с законодательством по бухгалтерскому учету (не допускается сокрытие и искажение данных)                                                      |
| Целостность                                                                                                                                                                                                                                                                                   | Необходимо включать показатели финансово-хозяйственной деятельности филиалов и подведомственных подразделений                                                                                           |
| Существенность                                                                                                                                                                                                                                                                                | Включение наиболее существенных показателей, без наличия которых невозможно объективно оценить результаты финансово-хозяйственной деятельности                                                          |
| <b>Специальные</b>                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                         |
| Гибкая, но единообразная структура; понятность и обозримость информации; оптимальная частота представления; пригодность для анализа и оперативного контроля; должна приводиться первичная аналитическая информация: отклонения от целей, норм и смет доходов, ранжирование отклонений и т. п. |                                                                                                                                                                                                         |

По мнению Е. Э. Гусевой, исследование управленческой отчетности ряда российских предприятий позволило выявить следующие недостатки [4]:

- наличие избыточной информации в отчетности наряду с важными сведениями о деятельности структурных подразделений, которая не используется на последующих уровнях управления организации;

- обобщение информации в отчетности отдельных структурных подразделений производится, в основном, по показателям объема продаж или уровня издержек, т. е. имеет место недостаточность информации для других подразделений организации, деятельность которых оценивается по уровню дохода либо другим показателям;

- составление отчетности на оперативном уровне управления по многим показателям и, соответственно, отбор необходимой информации для анализа и разработки

управленческих решений, направленных на повышение эффективности работы данного структурного подразделения, представляет собой сложный процесс;

– отсутствие четко разработанных адресатов получения управленческой отчетности приводит к ситуациям, при которых она поступает работникам организации, не являющимся ответственными за выполнение тех или иных управленческих задач.

Для устранения вышеперечисленных недостатков и создания действительно эффективной системы внутренней отчетности, представляющей собой именно систему, а не совокупность разрозненных и дублирующих друг друга отчетов, непонятно для каких целей и пользователей предназначенных, требуется разграничивать виды внутренней управленческой отчетности.

Единого подхода к классификации форм внутренней отчетности в настоящее время не существует. В табл. 2 рассмотрены классификационные признаки, выделяемые различными авторами.

Таблица 2

**Классификация форм внутренней управленческой отчетности**

| Автор                                     | Классификационные признаки                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|-------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Палий В. Ф. [8]                           | По содержанию информации (комплексные, тематические, аналитические).<br>По уровням управления (оперативные, текущие, сводные).<br>По объему информации (сводки, итоговые отчеты, общие (сводные) отчеты).<br>По формам представления (табличная, графическая, текстовая форма)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| Адамов Г.,<br>Адамова Н. [1]              | По форме представления (табличные, графические, текстовые отчеты).<br>По сферам деятельности (отчеты по закупке и заготовлению, отчеты по производству, отчеты по реализации).<br>По уровню представления (отчеты для высшего руководства, отчеты для менеджеров структурных подразделений, отчеты для менеджеров нижнего звена).<br>По объему информации (оперативные, текущие, сводные отчеты).<br>По содержанию (комплексные отчеты, отчеты по ключевым позициям, аналитические отчеты)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| Бреславцева Н. А.,<br>Сверчкова О. Ф. [2] | Дополняют классификации Палия В. Ф., а также Адамова Г. и Адамовой Н. следующими признаками:<br>1) по степени эффективности функционирования системы управленческого учета:<br>– оценочные (для диагностики эффективности существующей системы управленческого учета);<br>– скорректированные (составляются после внедрения более эффективной системы управленческого учета);<br>– пробные (составляют после внедрения системы управленческого учета на предприятие, на котором ранее данная система не функционировала);<br>– текущие (составляются при стабильно и эффективно функционирующей системе управленческого учета);<br>2) по задачам управления:<br>– плановые (отражают перспективы развития предприятия, делятся на стратегические и тактические);<br>– текущие (фактические сведения в зависимости от потребности управления);<br>– контролирующие (специальные формы (например, тесты) для проведения диагностики и контроля за деятельностью предприятия и запланированных задач) |

| Автор                              | Классификационные признаки                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                    | 3) в зависимости от стабильности функционирования предприятия:<br>– отчеты, составленные в условиях определенности;<br>– отчеты, составленные в условиях неопределенности (например, при реорганизации);<br>– отчеты, составленные в кризисной ситуации, при банкротстве (например, при ликвидации).<br>Также предложена следующая классификация:<br>1) обязательные (предусмотренные системой управленческого документооборота предприятия) и дополнительные (составляются в зависимости от потребности управления);<br>2) оперативные (совокупность данных в определенном разрезе), агрегированные (фактическое значение показателей, сформированных из оперативных отчетов), сравнительные (сопоставление показателей – фактических и плановых, фактических и базовых, фактических и аналогичных по отрасли) |
| Лысенко Д. [7]                     | Управленческая отчетность о финансовом положении, результатах деятельности и изменении финансового положения предприятия (бюджет доходов и расходов (БДР), сметы расходов подразделений, производственный план, бюджет движения денежных средств (БДДС), платежный календарь, инвестиционный план и пр.).<br>Управленческая отчетность по ключевым показателям деятельности;<br>Управленческая отчетность об исполнении бюджетов предприятия (отчет о движении денежных средств (кэш – флоу), отчет о доходах и расходах, отчет о произведенных капитальных вложениях и др.)                                                                                                                                                                                                                                    |
| Гусева Е. Э. [4]                   | По содержанию информации (комплексные, тематические, аналитические отчеты).<br>По уровням управления (центры затрат, центры прибыли, центры инвестиций).<br>По объему информации (сводки, итоговые отчеты, общие отчеты)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| Волошин Д. А.,<br>Локтев А. В. [3] | Виды деятельности (операционная, инвестиционная, финансовая).<br>Материальные потоки (закупки, производство, продажи)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |

Согласно табл. 2, наиболее распространенными классификационными признаками внутренней управленческой отчетности являются содержание информации, уровень управления (представления), объем информации, формы представления, сферы деятельности (материальные потоки), виды деятельности.

Далее более подробно рассмотрим каждый из этих признаков:

#### 1. Содержание информации:

а) комплексные отчеты составляются в целом по предприятию и его филиалам. Сроки представления устанавливаются заранее, и, как правило, их периодичность связана с итогами работы предприятия за месяц, квартал или год. Содержат информацию о выполнении планов, структуре доходов и расходов организации, величине задолженности, движении денежных средств, показатели рентабельности и иные показатели для общей оценки и контроля [4];

б) тематические отчеты по ключевым показателям представляются по мере возникновения отклонений по наиболее важным для успешного функционирования показателям, таким как объем продаж, потери от брака, недопоставки по заказам, график производства продукции и другим, не входящим в оценочные, плановым показателям, подконтрольным центру ответственности [8];

в) аналитические отчеты подготавливаются обычно по запросам руководителей и представляют собой совокупность информации, позволяющей раскрыть отдельные аспекты деятельности, провести их анализ и выявить результаты этой деятельности для определения факторов снижения эффективности хозяйствования. Например, в таких отчетах могут отражаться причины, влияющие на перерасход ресурсов, уровень продаж по секторам рынка, всесторонняя оценка причин изменения рентабельности, анализ рынка и использования производственной мощности, факторы риска деятельности в определенных направлениях и т. п. [4; 8].

## 2. Уровень управления [8]:

а) оперативные отчеты формируются ежемесячно, еженедельно или ежедневно и представляются на нижнем уровне управления, содержат подробную информацию для принятия оперативных решений (по согласованию и выполнению производственных планов, использованию ресурсов подразделения и т. д.);

б) текущие отчеты содержат агрегированную информацию для среднего уровня управления в центрах прибыли, центрах инвестиций, составляются с периодичностью от ежемесячного до ежеквартального;

в) сводные отчеты представляются для высшего управленческого персонала организации, по которым принимаются стратегические решения и осуществляются общий контроль деятельности и контроль управленческого персонала на среднем, иногда – на нижнем уровне. Периодичность колеблется от ежемесячных до ежегодных отчетов.

По мнению Гусевой Е. Э., организационная структура предприятий представляет собой совокупность различных центров ответственности, связанных линиями ответственности, по которым составляется внутренняя управленческая отчетность [4]. Поэтому в классификации отчетности по уровням управления она выделяет центры затрат (нижний уровень управления), прибыли (менеджмент среднего звена) и инвестиций (высшее руководство), но такое деление не всегда обоснованно. Следовательно, целесообразно центры ответственности выделить в отдельный классификационный признак.

## 3. Объем информации [8]:

а) сводка – это краткие сведения об отдельных показателях деятельности подразделения за короткий период, иногда за день, за неделю;

б) итоговые отчеты составляются за месяц или другой отчетный период. Они обобщают информацию о контролируемых показателях данного центра ответственности;

в) общие финансовые отчеты по организации в целом (представляют собой формы финансовой отчетности, приспособленные для целей внутреннего управления).

## 4. Форма представления [1]:

а) большая часть внутренней отчетной информации выражается цифровыми показателями, которые удобнее всего представлять в табличной форме. Нужно правильно структурировать отчетные показатели, разделить их на зоны и выделить главные. Для пояснений к отчету может быть приложена записка с комментариями и раскрытием основных показателей;

б) графическая форма наиболее наглядна, но не нужно перегружать графики и диаграммы излишней цифровой информацией;

в) текстовая форма приемлема, когда отсутствует цифровая информация, либо ее объем незначителен, но нужно подробно объяснить взаимосвязь и значение представляемой информации.

В дополнение к вышеперечисленным формам можно предложить использовать презентации, которые обеспечивают наглядное представление данных в виде информационных слайдов, сопровождаемых комментариями и детализациями специалиста.

5. Классификационный признак по сферам деятельности (материальным потокам) целесообразно назвать по-другому – по основным бизнес-процессам. Если детализировать описание процессов и выявить потоки информации, которые используются в ходе исполнения бизнес-процесса, то такое более детальное описание позволяет создавать диаграммы потоков данных и сформировать документооборот [6].

Основными бизнес-процессами производственного предприятия являются [6] маркетинг, разработка продуктов (услуг), планирование и организация производства, планирование и организация снабжения заданных объемов производства, производство продуктов (услуг), сбыт продукции и управление обслуживанием клиентов. Для разработки форм внутренней отчетности можно ограничиться тремя основными бизнес-процессами – снабжение, производство, сбыт.

6. Вид деятельности [3]:

а) операционная деятельность – основная приносящая доход деятельность предприятия и прочая деятельность, отличная от инвестиционной и финансовой деятельности;

б) инвестиционная деятельность – приобретение и выбытие долгосрочных активов и других инвестиций, не относящихся к эквивалентам денежных средств;

в) финансовая деятельность – деятельность, которая приводит к изменениям в размере и составе внесенного капитала и заемных средств предприятия.

Помимо вышеперечисленных классификационных признаков, можно выделить следующие:

1. Периодичность. Периодическая, составленная через определенные промежутки времени (день, неделя, месяц, квартал) и годовая.

2. Объем информации:

а) общая (характеризует деятельность хозяйствующего субъекта в целом);

б) частная (характеризует деятельность какого-либо структурного подразделения организации, отдельных направлений деятельности, отдельных изделий и т. д.).

3. Сегменты. Например, в соответствии с ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам», основой выделения сегментов могут быть:

а) производимая продукция, закупаемые товары, выполняемые работы, оказываемые услуги;

б) основные покупатели (заказчики);

в) географические регионы, в которых осуществляется деятельность;

г) структурные подразделения организации.

Классификация форм внутренней управленческой отчетности (см. рисунок) может производиться и по другим признакам, которые каждый хозяйствующий субъект определяет самостоятельно с учетом специфики деятельности и управленческих целей.

Периодичность составления внутренней отчетности, ее точность, подробность, состав индивидуальны для каждого предприятия, зависят от его специфики и управленческих целей. При решении всех этих вопросов менеджеры предприятия руководствуются принципом экономичности, в соответствии с которым затраты на подготовку внутренней управленческой отчетности не должны превышать экономический эффект от ее использования, а правильное разграничение ее видов и затем включение в отчетность необходимых показателей (без лишней информации) позволит этого добиться.

### **Библиографические ссылки**

1. Адамов Г., Адамова Н. Внутренняя управленческая отчетность: принципы, виды и методы составления // Финанс. газ. (Регион. вып.) 2007. № 30.

2. Бреславцева Н. А., Сверчкова О. Ф. Управленческая отчетность: классификация, идентификация и императивы // Управленческий учет. 2010. № 1. С. 3–11.

3. Волошин Д. А., Локтев А. В. Совершенствование системы управленческого учета [Электронный ресурс] // Корпоративный менеджмент. URL: [http://www.cfin.ru/management/controlling/mas\\_improvement.shtml](http://www.cfin.ru/management/controlling/mas_improvement.shtml).

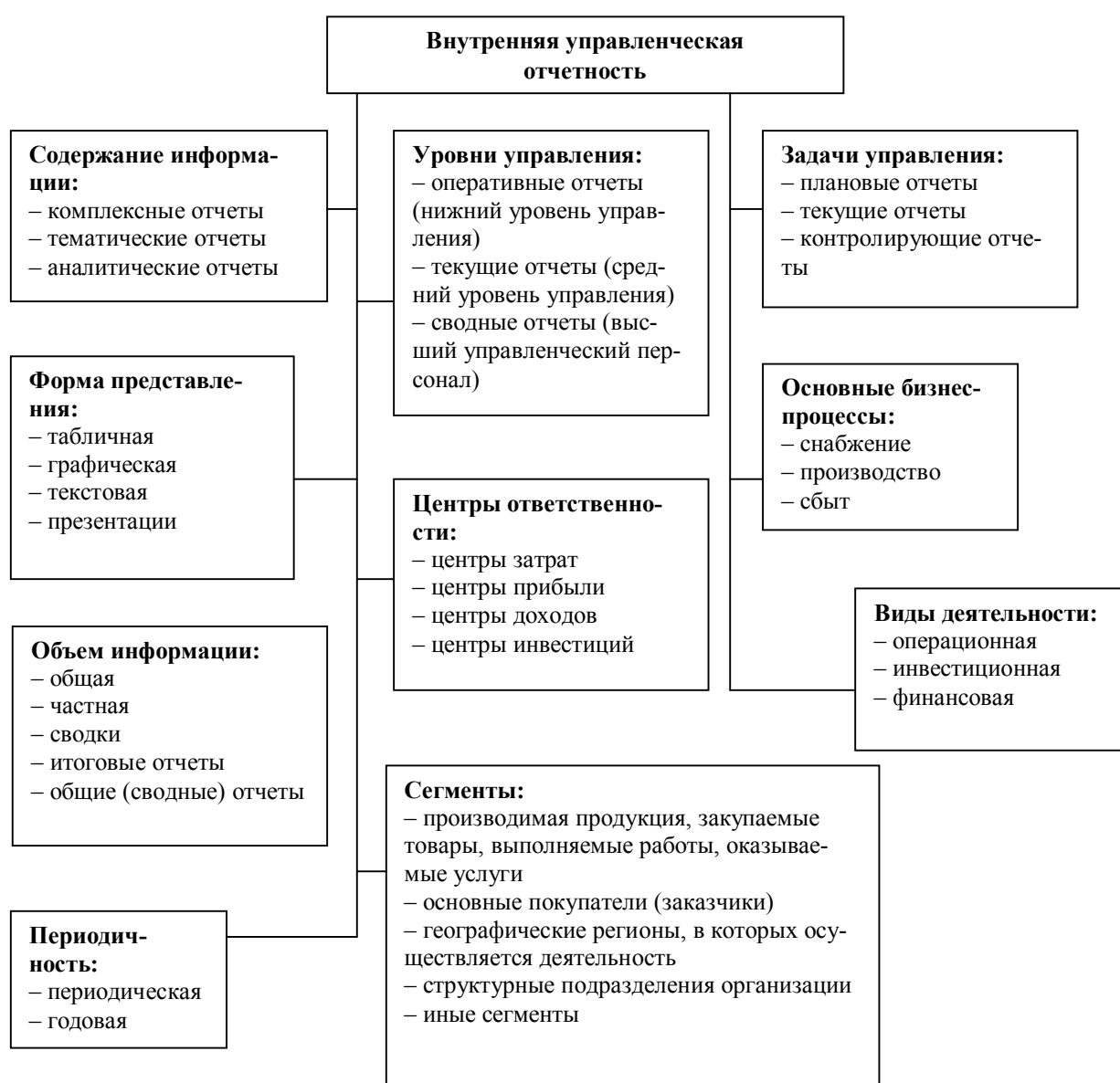
4. Гусева Е. Э. Управленческая отчетность и ее использование для принятия управленческих решений // Современный бухгалтер. 2005. № 1. С. 18–25.

5. Клычова Г. С., Закирова А. Р. Методика формирования внутренней управленческой отчетности в сельскохозяйственной организации // Вестник Казанского ГАУ. 2011. № 1(19). С. 44–48.

6. Кондратьев В., Кузнецов М. Н. Показываем бизнес-процессы. М. : Эксмо, 2008.

7. Лысенко Д. Управленческая отчетность // Аудит и налогообложение. 2009. № 3.

8. Палий В. Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета). М. : Инфра-М, 2009.



Классификация внутренней управленческой отчетности

Г. В. Максимова, А. О. Алексеев  
Байкальский государственный университет  
экономики и права, Россия, Иркутск

## **ОПЕРАЦИОННЫЙ АУДИТ НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИХ, ОПЫТНО-КОНСТРУКТОРСКИХ И ТЕХНОЛОГИЧЕСКИХ РАБОТ**

*Анализируются методы сбора и агрегирования доказательств в процессе операционного аудита. Предлагается схема и рабочие документы ориентированного применения методов операционного аудита на информационную базу научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (НИОКТР).*

*Ключевые слова: операционный аудит, рабочие документы аудитора, методы сбора доказательств в аудите.*

Операционный аудит отличается от прочих видов аудита комплексным характером предмета проверки, более масштабным набором критериев экономичности и эффективности, уникальных для каждого бизнес-процесса, процесса, подпроцесса и операции.

Для целей идентификации либо подтверждения указанных критериев аудитором при проверке научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (далее – НИОКТР) следует задействовать широкий спектр инструментов сбора и агрегирования данных.

Одним из инструментов является интервью. Значимость применения указанного метода предопределена практическим руководством к Международным стандартам внутреннего аудита № 1210-1, где указано, что внутреннему аудитору «...рекомендуется обладать навыками письменной и устной коммуникации с целью беспрепятственного и эффективного осуществления таких мероприятий, как постановка задачи проверки, проведение оценки, представление заключений и рекомендаций» [1].

Современные подходы к квалификации интервью как метода операционного аудита основаны на релевантных концепциях коммуникации и менеджмента. По мнению крупных практиков операционного аудита, указанный метод включает предварительное интервью, интервью с целью получения фактов, интервью по предварительным результатам аудита, заключительное интервью [2].

Каждый из указанных видов интервью включает в себя процедуры планирования, временного определения, инициирования, проведения записи и последующей оценки.

При аудите НИОКТР проведение предварительного интервью преследует цель доведения задач указанного аудита до заинтересованных лиц (руководителей проектов, инженерно-технологического состава и пр.) и установления конструктивных деловых контактов на период проверки. Результативность указанного интервью основана преимущественно на коммуникативных навыках аудитора.

Интервью с целью получения фактов является инструментом, непосредственно направленным на получение данных, выступающих объектом аудиторской проверки. Согласно действующим практикам, при условии соблюдения сбалансированности, такой вид интервью позволяет собрать более 40 % данных, указывающих на целый ряд индикаторов бесконтрольности: от формальных признаков наличия существенных недостатков в системе внутреннего контроля вплоть до признаков мошенничества.

Для того чтобы интервьюирование персонала, участвующего в проведении НИОКТР, привносило добавленную стоимость в процессе операционного аудита, по

нашему мнению, целесообразно оценить его уровень профессиональной осведомленности. Указанная оценка проводится на основании штатного расписания (замещения) и плана кадрового обеспечения. Результаты указанной оценки предлагается оформлять в рабочем документе, формат которого представлен в табл. 1.

Таблица 1

**Пример рабочего документа «Оценка уровня профессиональной осведомленности» для целей аудита проекта НИОКТР «Системы поддержки принятия решений в литейном производстве»**

| № п/п | Ф.И.О. работника | Должность | Дата принятия на работу | Процент занятости по проекту, % | Трудозатраты в месяц, чел.-дн. | Комментарий внутреннего аудита |
|-------|------------------|-----------|-------------------------|---------------------------------|--------------------------------|--------------------------------|
| 1     | 2                | 3         | 4                       | 5                               | 6                              | 7                              |
| ....  |                  |           |                         |                                 |                                |                                |

Формулировки вопросов в интервью с руководителем проекта не должны содержать варианты ответов ввиду недавнего приема на работу в сравнении с другими респондентами. В то же время, основываясь на уровне занятости и плановом расходе человеко-дней, состав указанных вопросов в данном случае должен быть обширнее.

Порядок проведения интервью по предварительным результатам аудита определяется уровнем критичности указанных результатов. В случае выявления признаков недобросовестных действий, указанный вид интервью следует проводить незамедлительно, с целью достижения эффекта внезапности. Во всех прочих случаях обсуждение предварительных результатов является, в первую очередь, одним из способов верификации аудиторских доказательств.

Заключительное интервью – это формальное представление результатов операционного аудита. Получение данных, релевантных для целей аудита, в данном случае является прецедентным и в первую очередь свидетельствует о недостаточном профессионализме проверяющих.

В случае необходимости оценок системы внутреннего контроля (СВК), которые являются типовыми и растиражированными на целый ряд проектов НИОКТР, целесообразно применить метод анкетирования. Указанный метод является документальным и зачастую используется как сопутствующий инструмент при процедуре получения аудиторских доказательств. Как отмечает Г. Р. Рэйдер, анкета является незаменимым средством при предварительной оценке средств контроля на предмет потенциальной «слабости» [3]. Как уже отмечалось, информативность анкеты весьма ограничена, поскольку формальное подтверждение наличия и эффективного функционирования средств контроля не может быть достаточным для верификации аудиторского доказательства. По нашему мнению, ключевыми факторами, определяющими эффективность метода анкеты являются: 1) профессиональная квалификация в области, подвергаемой анкетированию; 2) формулировка вопросов.

Первый фактор, бесспорно, не является методическим, и его управление осуществляет руководитель аудиторской проверки, поручая формирование анкеты компетентному должностному лицу, либо стороннему лицу, выступающему экспертом в указанной области.

Второй фактор вполне управляем методическим инструментарием операционного аудита. По нашему мнению, количество и постановка вопросов анкеты должны предопределяться идентифицируемыми средствами контроля в предметной области операционного аудита НИОКТР. Для этих целей аудитор в первую очередь устанавливает маршрутную карту средств контроля бизнес-процесса (процесса) (см. рисунок).

| Этап  | Блок - схема                                                                                                                                                                                  | Ответственный                                      | Результат выполнения/<br>документ                                    |
|-------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------|
|       | <div>Начало</div>                                                                                                                                                                             |                                                    |                                                                      |
| 2.5.1 | <div>Разработка задания на проведение Патентных исследований и регламента поиска</div> <div>Не более 2 дней</div>                                                                             | Руководитель Проекта /<br>Исполнитель НИР и<br>ОКР | Задание на проведение патентных исследований<br><br>Регламент поиска |
| 2.5.2 | <div>Поиск и отбор патентной и др. документации в соответствии с утвержденным регламентом</div> <div>Не более 15 дней</div> <div>Оформление отчета о поиске</div> <div>Не более 15 дней</div> | Менеджер-патентовед<br><br>Менеджер-патентовед     | Патентная и другая документация<br><br>Отчет о поиске                |
| 2.5.3 | <div>Систематизация и анализ отобранной документации</div> <div>Не более 15 дней</div> <div>Подготовка выводов и рекомендаций</div> <div>Не более 5 дней</div>                                | Менеджер-патентовед<br><br>Менеджер-патентовед     | Аналитическая часть отчета                                           |
| 2.5.4 | <div>Оформление результатов исследований в виде Отчета о патентных исследованиях</div> <div>Не более 5 дней</div>                                                                             | Менеджер-патентовед                                | Отчет о патентных исследованиях                                      |
| 2.5.5 | <div>Оформление Патентного формуляра</div> <div>Не более 5 дней</div>                                                                                                                         | Менеджер-патентовед                                | Патентный формуляр                                                   |
|       | <div>Конец</div>                                                                                                                                                                              |                                                    |                                                                      |

Маршрутная карта процесса НИОКТР  
Проверка результатов НИОКТР на патентную чистоту

На основании сформированной маршрутной карты аудитор определяет количество средств контроля и формулировки вопросов. Пример анкеты, сформированной на основании рисунка, приведен в табл. 2.

Таблица 2

**Пример анкеты к операционному аудиту процесса «ННОКТР  
«Проверка результатов ННОКТР на патентную чистоту»**

| №<br>п/п | Наименование вопроса                                                                | Ответ респондента |       |
|----------|-------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|-------|
|          |                                                                                     | «Да»              | «Нет» |
| 1        | Поиск патентной документации производится на основании соответствующего регламента? |                   |       |
| 2        | Период отбора патентной документации не превышает 15 дней?                          |                   |       |
| 3        | Отчет о патентных исследованиях содержит аналитическую часть?                       |                   |       |
| 4        | Отчет о патентных исследованиях сформирован в установленный срок?                   |                   |       |
| 5        | Патентный формуляр сформирован на основании отчета о патентных исследованиях?       |                   |       |

Таким образом, вопросы аудитора напрямую ориентированы на предметные области средств контроля соответствующих СВК. В данном случае ответы респондентов будут являться непосредственными доказательствами аудиторских наблюдений на этапе оценочных процедур.

**Библиографические ссылки**

1. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств : утв. пр. Минфина РФ № 49 от 13.06.1995 (с изм. от 08.11.2010) // Допуск из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Chambers A., Rand Gr. The Operational Auditing Handbook: Auditing Business and IT Processes. N. Y. : Wiley, 2010.
3. Reider R. Harry. The Complete Guide to Operational Auditing. N. Y. : John Wiley & Sons Inc, 1993.

П. В. Тимофеева  
Сибирский государственный аэрокосмический университет  
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

## АУДИТ ПЕРВИЧНОГО УЧЕТА

*Рассматриваются первичный учет и первичные документы. Их значение, важность полноты и своевременности отражения на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций, осуществляемых организацией в процессе своей деятельности. Значение проведения аудита первичного учета, позволяющего решить ряд научных и практических задач.*

*Ключевые слова: первичный учет; бухгалтерский учет; аудит; унифицированные формы; учетные регистры.*

Первичный учет – это самостоятельная система, требующая надлежащей организации и имеющая свои законы, особенности и связи (внутренние и внешние). Первичный учет является первичной стадией бухгалтерского учета, а также основой управленческого учета, базой для экономического анализа. В силу информационной важности, первичный учет служит предметом внутреннего и внешнего контроля.

Система первичного учета является информационной базой для оперативного экономического анализа деятельности предприятия. Вопросы реорганизации и модернизации действующих на предприятии систем первичного учета в настоящее время более чем актуальны. Поэтому с подобными вопросами все чаще обращаются к специалистам, среди которых лидирующие позиции занимают именно аудиторские компании. Востребованность такого рода консалтинга позволяет говорить о целесообразности выделения аудита первичного учета в самостоятельную услугу.

Не менее важным представляется использование аудита системы первичного учета в качестве значимой составляющей обязательного аудита, поскольку:

- первичный учет является базой бухгалтерского учета, результаты анализа состояния первичного учета на 70–80 % можно проецировать на всю систему бухгалтерского учета и систему внутреннего контроля на предприятии;
- в процессе проведения аудита первичного учета в конкретных числовых показателях определяются объемы первичной учетной документации, уровень автоматизации их создания и обработки, что позволяет оценить масштабы и характер предстоящей проверки;
- выявляются наиболее слабые участки учета, что влияет на состав и содержание процедур при проведении аудиторской проверки;
- исследование качеств аудиторских доказательств в значительной степени является страховкой для аудитора, проверяющего конкретный раздел учета. Аудитор определенно будет знать о том, с каких позиций ему подходить к предоставляемой подтверждающей документации по каждому разделу учета и какой объем выборки достаточен при аудите конкретного участка [4].

Основными задачами, стоящими перед бухгалтерской службой любой организации, являются:

1. Формирование полной и достоверной информации о хозяйственных процессах и финансовых результатах деятельности организации, необходимой для оперативного

управления, а также для ее использования инвесторами, кредиторами, налоговыми и финансовыми органами, банками и иными заинтересованными лицами;

2. Обеспечение контроля за наличием и движением имущества, использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

3. Своевременное предупреждение негативных явлений в финансово-хозяйственной деятельности, выявление и мобилизация внутрихозяйственных резервов [1].

Выполнение этих задач напрямую зависит от полноты и своевременности отражения на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций, осуществляемых организацией в процессе своей деятельности, что, в свою очередь, является следствием документального оформления совершенных операций. От правильности его выполнения зависит достоверность учетной информации, предоставляемой бухгалтерией организации ее пользователям.

Поэтому в организациях процессу документирования хозяйственных операций должно уделяться большое внимание со стороны не только работников бухгалтерских служб, но и работников других структурных подразделений, так как эффективность ведения бухгалтерского учета в организациях зависит от правильной организации работы с документами, являющимися письменным подтверждением факта совершения хозяйственных операций (их юридическая доказательность).

Юридическое значение документов состоит в том, что они обеспечивают доказательное обоснование показателей бухгалтерского учета и отчетности, устанавливают ответственность исполнителей за произведенные хозяйственные операции. Документы или данные документов используются в качестве получения аудиторских доказательств для составления аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта, а также в качестве свидетельств при разрешении хозяйственных и судебных споров, возникающих между организациями или между организацией и органами налогового контроля по поводу налоговых правонарушений и т. д. Контрольно-аналитическое значение документов заключается в том, что они служат источником контрольных данных при осуществлении внутрихозяйственного контроля за движением имущества с целью установления законности и экономической целесообразности осуществленных операций. Кроме того, документы являются источником получения аудиторских доказательств для внешних аудиторов при проведении ими как обязательных, так и инициативных аудиторских проверок с целью обоснованного решения целей и задач аудита, обусловленных договором между экономическим субъектом и аудиторской организацией. Документы служат также основанием проведения и источником информации контроля и ревизии [2].

Если в организации не создана система организации и ведения первичного учета, то не будет эффективно работать система управления при принятии необходимых управленческих решений.

Что касается документирования хозяйственных операций с точки зрения действующего законодательства, то согласно ст. 6 Федерального закона РФ от 21.11.96 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» все хозяйственные операции должны отражаться в учете на основании оправдательных документов. При этом первичные учетные документы могут быть приняты к учету только в том случае, если они составлены по формам, содержащимся в альбомах унифицированных форм первичной документации. Таким образом, очевиден один из основных принципов ведения бухгалтерского учета – хозяйственная операция, не оформленная надлежащим образом, как правовое экономическое событие места не имеет (нет объекта бухгалтерского учета) [1].

Каждый документ должен содержать общие показатели. Эти показатели называют реквизитами, и они обязательны при составлении любого документа.

К реквизитам, обязательным для составления документа, относятся:

- 1) название документа;
- 2) дата составления документа;
- 3) номер;
- 4) содержание хозяйственной операции;
- 5) основание для ее совершения;
- 6) измерители;
- 7) подписи ответственных лиц.

Установленный перечень и порядок расположения реквизитов в документе образуют его форму. Формы документов стандартны по размерам. Кроме обязательных реквизитов, принимаются и дополнительные. Дополнительные реквизиты уточняют или дополняют содержание операции.

Перечислим основные требования, которые предъявляются к первичной учетной документации:

- к учету принимаются только те документы, которые составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной документации. В процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности для оформления совершенных хозяйственных операций организациям необходимо применять типовые межведомственные формы первичных документов, утвержденные государственным комитетом Российской Федерации по статистике в установленном порядке. При необходимости организациям дано право самостоятельно разрабатывать отдельные формы первичных документов и учетных регистров. Кроме того, допускается внесение в действующие формы изменений, детализирующих и уточняющих их, а также дополняющих реквизиты форм при условии сохранения основных реквизитов без изменений;

- первичные документы должны быть составлены в момент совершения операции, в исключительных случаях – непосредственно после ее окончания;

- исправления, имеющиеся в первичной документации, должны быть подтверждены подписями лиц, подписавших этот документ, с указанием даты внесения исправления. Все записи в документах производятся четко, разборчиво, чернилами или с применением оргтехники (принтеров и т. д.). В банковских и кассовых книгах никакие исправления не допускаются. Ошибочные записи в других документах зачеркивают аккуратно, чтобы было видно зачеркнутое, а сверху надписывается правильный текст или сумма.

Документы, которыми оформляются хозяйственные операции с денежными средствами, подписываются руководителем организации и главным бухгалтером или уполномоченными ими на то лицами. Без подписи главного бухгалтера или уполномоченного им на то лица денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению (за исключением документов, подписываемых руководителем федерального органа исполнительной власти, особенности оформления которых определяются отдельными указаниями Министерства финансов Российской Федерации). Под финансовыми и кредитными обязательствами понимаются документы, оформляющие финансовые вложения организации, договоры займа, кредитные договоры и договоры, заключенные по товарному и коммерческому кредиту.

Проверка аудитором полученных в бухгалтерии документов проводится в соответствии с законом о бухгалтерском учете и другими нормативными документами. Проверка проводится по трем направлениям:

1. Устанавливается законность хозяйственной операции.
2. В соответствии с оформлением документов по установленным требованиям проверяется полнота и правильность заполнения всех реквизитов, наличие подписей ответственных лиц, своевременность составления и предоставления в бухгалтерию.
3. Правильность арифметических подсчетов.

Вся информация первичных документов после их проверки группируется и записывается на бухгалтерских счетах в определенном порядке. Документы, где регистрируются бухгалтерские записи на счетах, называют учетными регистрами. При хранении регистров бухгалтерского учета должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений. Исправление ошибки в регистре бухгалтерского учета должно быть обосновано и подтверждено подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты исправления. При использовании автоматизации в бухгалтерском учете можно отказаться от ряда первичных документов в виде бумажных носителей. Но документы, касающиеся движения денежных средств, и документы, в которых нужна подпись, должны быть бумажными.

Необходимым условием обеспечения высокого качества оказываемых услуг при проведении аудита первичного учета (собственно, как и любого другого объекта аудита) является разработка научно обоснованной методики его организации. Данная проблема тем актуальна, что до настоящего времени отсутствует достаточная научно – практическая база по предмету исследования, теоретически не обобщены вопросы организации и не определены методические подходы к проведению аудита первичного учета [3].

В силу этих причин целесообразно разработать методику проведения аудита системы организации первичного учета (СОПУ) на предприятиях.

Методика проведения аудита первичного учета позволяет решить ряд научных и практических задач:

- проанализировать и оценить эффективность функционирования системы организации первичного учета на предприятии и обосновать ее оптимальную структуру и задачи;
- выявить влияние факторов, прямо или косвенно воздействующих на организацию первичного учета;
- сформулировать основные принципы исследования состояния первичного учета на предприятии, соблюдение которых позволит обоснованно оценивать внутрихозяйственный риск, риск средств контроля, а также риск необнаружения существенных нарушений при аудите СОПУ;
- раскрыть необходимость и целесообразность предварительного аудита системы организации первичного учета с выявлением в процессе аудита сбоев и нарушений в этой системе на основе аналитических процедур;
- систематизировать типичные ошибки и нарушения, обнаруженные в ходе аудита первичного учета, и предложить рекомендации по их устранению [4].

При аудите первичного учета необходимо изучить и проанализировать законодательные акты и нормативные документы, регулирующие аудиторскую деятельность и определяющие правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации.

Надо отметить, что в настоящее время отсутствует системный подход к проведению аудита СОПУ. Теория российского аудита ограничивается анализом документооборота и правильностью оформления первичных учетных документов. При этом графики документооборота (а точнее их наличие) подвергаются проверке на этапе аудита учетной политики (и прочих общих вопросов), а проверка контроля за их соблюдением

и правильностью оформления первичных документов – в ходе проведения аналитических процедур по разделам бухгалтерского учета. В результате аудит системы организации первичного учета носит «лоскутный» характер, тогда как комплексная проверка этой системы могла бы принести гораздо больше пользы как на этапе планирования аудита, так и в ходе проведения аудиторских проверок и оказания сопутствующих аудиту услуг. Ведь помимо отсутствия графиков документооборота, их несоблюдения и неправильно оформленных документов в системе первичного учета существует целый ряд факторов, способных оказать негативное влияние на достоверность учета и отчетности.

Таким образом, информация, выходящая из системы первичного учета, может быть в той или иной степени недостоверной, поэтому при наличии общественной потребности необходимо и ее подвергнуть независимой проверке.

### **Библиографические ссылки**

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон № 129-ФЗ от 21 ноября 1996 г. (с изменениями от 23.07.1998 г., 28.03.2002 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. О первичных учетных документах [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ № 835 от 08.07.1997. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. О подтверждении хозяйственных операций первичными учетными [Электронный ресурс] : письмо ФНС РФ № 02-1-07/81 от 05.09.2005. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Аудит : учеб. пособие / Ю. А. Данилевский, С. М. Шапигузов и др. М. : ФБК-ПРЕСС, 2006.

© Тимофеева П. В., 2012

О. Н. Ткаченко, А. В. Гришина, М. В. Полубелова  
Сибирский институт бизнеса, управления и психологии, Россия, Красноярск

## **ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НЕГОСУДАРСТВЕННЫХ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ**

*Рассмотрены вопросы налогообложения негосударственных образовательных учреждений с учетом текущего состояния нормативной базы.*

*Ключевые слова: образовательные учреждения, налогообложение.*

Образовательная деятельность в России регулируется Федеральным законом «Об образовании» от 10 июля 1992 года № 3266-1 [2] (далее – Закон). Согласно Закону, образовательную (учебную) деятельность вправе осуществлять юридические лица, а также физические лица, зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей. Негосударственные образовательные учреждения могут создаваться в организационно-правовых формах, предусмотренных гражданским законодательством Российской Федерации для некоммерческих организаций.

Негосударственное образовательное учреждение (НОУ) – организация, созданная собственником для осуществления услуг некоммерческого характера с целью реализации образовательных программ.

Деятельность государственных и муниципальных образовательных учреждений регулируется типовыми положениями об образовательных учреждениях соответствующих типов и видов, утверждаемыми Правительством Российской Федерации и разрабатываемыми на их основе уставами этих образовательных учреждений. Для негосударственных образовательных учреждений типовые положения об образовательных учреждениях выполняют функции примерных.

НОУ ведут бухгалтерский учет в соответствии с учетной политикой, утвержденной в данной организации. В негосударственных образовательных учреждениях учет может вестись с использованием компьютерной техники и специальных бухгалтерских программ: 1С Бухгалтерия, 1С-Зарплата и кадры. Рабочий план счетов разрабатывается на основе типового плана счетов, утвержденного приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94 Н.

Негосударственные образовательные учреждения являются плательщиками следующих налогов:

- налог на имущество – налоговые ставки устанавливаются законами субъектов Российской Федерации и не могут превышать 2,2 %;

- налог на землю – налоговые ставки устанавливаются местными органами власти. Предельные размеры этих ставок, выше которых «местные» ставки быть не могут, установлены п. 1 ст. 394 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) [2]. В Красноярске ставка земельного налога составляет 1,5 % от кадастровой стоимости в отношении земельных участков;

- налог на добавленную стоимость (НДС) – начисление и уплата НДС регулируется гл. 21 НК РФ. Ставки НДС указаны в ст. 164 НК РФ. Основная ставка НДС составляет 18 %.

- страховые взносы в государственные внебюджетные фонды – тариф страховых взносов на 2012–2013 г. составляет ПФР – 22 %; ФСС – 2,9 %; ФОМС – 5,1 %.

Таким образом, тариф страховых взносов в внебюджетные фонды на 2012–2013 гг. составит 30 %.

Согласно ст. 284.1 НК РФ [2] для организаций, осуществляющих образовательную деятельность, предусмотрена ставка налога на прибыль 0 %. При этом Налоговым кодексом установлены четкие условия, при выполнении которых у организаций возникает право на применение нулевой ставки налога на прибыль.

1. Организации должна осуществлять образовательную деятельность. Образовательной признается деятельность, включенная в Перечень видов образовательной и медицинской деятельности, установленный Правительством Российской Федерации (утвержден Постановлением Правительства Российской Федерации от 10 ноября 2011 г. № 917).

2. Организации должна иметь лицензию (лицензии) на осуществление образовательной деятельности, выданную (выданные) в соответствии с законодательством Российской Федерации.

3. Доходы организации за налоговый период от осуществления образовательной деятельности, а также выполнения научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок, учитываемые при определении налоговой базы в соответствии с гл. 25 Налогового кодекса, составляют не менее 90 % ее доходов, либо организация за налоговый период не имеет доходов.

4. В штате организации непрерывно в течение налогового периода должно числиться не менее 15 работников.

5. Организация не совершает в налоговом периоде операций с векселями и финансовыми инструментами срочных сделок.

Для применения нулевой налоговой ставки, не позднее чем за один месяц до начала налогового периода, начиная с которого применяется налоговая ставка 0 %, необходимо подать в налоговый орган по месту своего нахождения заявление, копии лицензии (лицензий) на осуществление образовательной деятельности.

Однако Федеральным законом от 07.06.2011 № 132-ФЗ внесены дополнения, согласно которым для применения в 2011 г. нулевой ставки по налогу на прибыль срок подачи заявления продлен до 31 декабря 2011 г.

В случае, если организация подает заявление на применение нулевой ставки налога, начиная с 2011 г., то на 2012 г. такое заявление подавать не нужно – применение льготной ставки автоматически пролонгируется и на 2012 г.

Ставка 0 % применяется ко всей налоговой базе, определяемой налогоплательщиками (за исключением налоговой базы, налоговые ставки по которой установлены пп. 3 и 4 ст. 284 Налогового кодекса) в течение всего налогового периода.

Форма, по которой сведения предоставляются в налоговые органы, утверждена приказом Федеральной налоговой службы от 21.11.2011 № ММВ-7-3/892.

При несоблюдении организациями, перешедшими на применение налоговой ставки 0 %, хотя бы одного из условий с начала календарного года, в котором имело место несоблюдение условий, применяется общеустановленная налоговая ставка.

При этом «недоплаченная» по причине применения нулевой ставки сумма налога подлежит восстановлению и уплате в бюджет в установленном порядке с уплатой соответствующих пеней.

Организации, применяющие налоговую ставку 0 % в соответствии с настоящей ст. 284 Налогового кодекса, по окончании каждого календарного года, в течение которого они применяют налоговую ставку 0 %, предоставляют в налоговый орган по месту своего нахождения следующие сведения:

- о доле доходов организации от осуществления образовательной деятельности, в общей сумме доходов организации;
- численности работников в штате организации.

При непредоставлении сведений, с начала налогового периода, применяется общеустановленная налоговая ставка.

При этом сумма налога подлежит восстановлению и уплате в бюджет с взысканием с налогоплательщика соответствующих сумм пеней.

Организации, применяющие налоговую ставку 0 %, вправе перейти «обратно» на применение общеустановленной налоговой ставки, направив в налоговый орган по месту своего нахождения соответствующее заявление.

Также НОУ при желании или, если они соответствуют критериям, установленным гл. 26.2 Налогового кодекса РФ, вправе применять упрощенную систему налогообложения.

Из писем Минфина России от 20.10.2009 № 03-11-06/2/216 и от 28.07.2008 № 03-11-03/15, следует что, негосударственные образовательные учреждения не являются бюджетными учреждениями, и запрета на применение упрощенной системы налогообложения для некоммерческих организаций в Налоговом кодексе РФ нет [3].

В ходе изучения данной проблемы можно сделать вывод, что в настоящее время для негосударственных образовательных учреждений налоговая нагрузка высока, и много средств уходит из бюджета НОУ на отчисление налогов в различные уровни бюджетов. Хотя могло бы быть более рациональное использование бюджета НОУ, и эти средства могли быть направлены на внутренние нужды, такие как:

- увеличение заработной платы преподавателям и сотрудникам вуза;
- обеспечение НОУ современным оборудованием, а также совершенствование и модернизация уже существующего оборудования;
- стимулирование научной деятельности студентов и преподавателей;
- поддержка студентов во внеучебной деятельности и помощь иногородним студентам.

В целях оптимизации механизма налогообложения НОУ для формирования финансовых ресурсов и развития инфраструктуры целесообразно:

- 1) предоставлять негосударственным образовательным учреждениям бюджетных мест учащимся с целью получения дополнительного финансирования из государственного бюджета;
- 2) освобождать от НДС сопутствующие услуги, связанные с учебным процессом, например, оплата практики студентов, типографские услуги и т. д.;
- 3) предусматривать льготное налогообложение для негосударственных вузов (налоги на имущество и пользование земельными участками).

### **Библиографические ссылки**

1. Налоговый кодекс РФ (части первая, вторая) [Электронный ресурс] : принят ГД ФС РФ 19.07.2000, с изм. от 30.03.2012. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Российская Федерация. Законы. Об образовании [Электронный ресурс] : принят 10.07.1992 № 3266-1 (ред. от 01.04.2012). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Шишкоедова Н. Н. Особенности бухгалтерского и налогового учета в НОУ и автономных образовательных учреждениях // Советник в сфере образования. 2009. № 6. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Ю. А. Трегубович, Д. Е. Смолякова, Л. И. Анисимова  
Сибирский государственный аэрокосмический университет  
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

## **ПРОБЛЕМЫ ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА**

*Рассмотрены модели существования и проблемы взаимодействия двух подсистем: бухгалтерского учета и налогового учета в информационной системе предприятия.*

*Ключевые слова: бухгалтерский учет, налоговый учет.*

Налоговый учет и бухгалтерский учет – разные подсистемы, которые непосредственно связаны друг с другом и являются единым целым в структуре управления предприятием.

Возникновение и развитие подсистем бухгалтерского и налогового учета произошло относительно независимо друг от друга, под воздействием разных экономических и политических реалий. Если причиной возникновения налогового учета стала возрастающая роль государства в жизни общества, то причиной возникновения бухгалтерского учета была хозяйственная деятельность.

Причинами возникновения существенных различий в построении взаимосвязи системы бухгалтерского и налогового учета могут быть социально-экономические, политические и даже географические факторы. Использование той или иной модели определено историей становления учетной системы и налоговой средой каждой отдельной страны.

В мировой практике в настоящее время наблюдается тенденция ориентации национальных систем бухгалтерского учета на общий комплекс подходов и правил, позволяющих одинаково интерпретировать информацию, отраженную в бухгалтерской отчетности предприятий. Так, тенденция перехода к использованию МСФО в европейских странах осуществляется с 80-х гг. XX в.

Таким образом, для стран, разрабатывающих свою концепцию взаимосвязи систем бухгалтерского и налогового учета, на первый план выходит проблема оптимизации интересов пользователей финансовой отчетности и фискальных интересов государства, реализуемых посредством налогового учета.

Принципы формирования современной российской налоговой системы первоначально определялись потребностями сложившихся отношений между доходами и расходами государственного бюджета начала 90-х гг. XX в., под воздействием социалистической экономики и командно-административной системы управления. В результате такого воздействия была сформирована внутренне несбалансированная налоговая система, не способная обеспечивать нормальные условия для предпринимательской деятельности [3].

Во многих случаях реально регулировались налоговые отношения не законодательными актами, а инструкциями, разъяснениями и рекомендациями налогового министерства. Зачастую положения этих документов противоречили нормам законов, а в ряде случаев устанавливали иной порядок налогообложения, отличный от того, который был определен законом. Как правило, корректировались положения налоговых законов по результатам налоговой практики, а не исходя из экономической целесообразности. Этот факт не мог не способствовать снижению эффективности налогового контроля и налоговой системы в целом.

Начиная с 1993 г. наблюдались активные попытки вмешательства налоговых органов не только в процесс регулирования налогового законодательства, но и в процесс регулирования бухгалтерского учета. Интерпретация налоговыми органами правил бухгалтерского учета крайне негативно повлияла на общее состояние последнего. Была нарушена общая целевая установка бухгалтерского учета, неадекватно стало пониматься его предназначение.

Основные проблемы взаимодействия бухгалтерского и налогового учета обусловлены их различными источниками данных.

Без дальнейшего реформирования налоговой системы стало невозможно формировать оптимальную модель сосуществования и взаимодействия систем бухгалтерского учета и налогообложения. Для создания такой модели в России необходимо четко определить построение ее ключевых принципов:

- единства систем бухгалтерского учета и налогообложения. Это не означает, что система бухгалтерского учета должна быть подчинена интересам налоговой политики. Наоборот, с целью создания системы учета, отвечающей современной экономике, и формирования соответствующего интереса со стороны широкого круга пользователей отчетности необходимо исходить из приоритета бухгалтерских правил;

- сохранения традиционной независимости нормативно-методической базы бухгалтерского учета от налогового законодательства;

- методика расчетов налоговых сумм и документальное оформление налоговых отношений в целом должны исходить из основ классического бухгалтерского учета, а не наоборот;

- системности накопления и обработки данных учета. Построение модели взаимоотношений бухгалтерского учета и налогообложения требует системности в процессе накопления и обобщения данных о налоговых обязательствах в учете, а также их отражения в отчетности. В ее основе должна лежать схема отражения данных на счетах бухгалтерского учета, которая бы, с одной стороны, не нарушала целостность учета, а с другой – приводила к системному формированию информации, нужной для налогообложения. Это позволит реализовать одну из основных целей бухгалтерской отчетности – обеспечить все группы заинтересованных пользователей данными, достаточными для дальнейшей обработки и интерпретации в интересах каждой из групп.

На данный момент современная система налогового учета не позволяет оценить влияние отдельных элементов и статей доходов (расходов) на величину отклонения налогооблагаемой прибыли от учетной. Это, в свою очередь, не позволяет инвесторам оценить влияние налоговой составляющей на финансовый результат деятельности организации. Более того, без знания факторов, которые влияют на величину налоговой базы, определять ее отклонение от финансового результата организаций.

Проводя анализ действующей системы налогообложения, можно определить те изменения, которые необходимы для дальнейшего ее совершенствования:

1. Гармонизация системы бухгалтерского учета и налогового учета. Оптимизация функционирования и дальнейшего развития бухгалтерского учета и налогообложения во многом определяется сопоставимостью и однородностью понятийного аппарата вышеуказанных систем. Гармонизация применяемых системами терминов и определений приведет к согласованию объектов учета и налогообложения и, как следствие, к ликвидации противоречий, возникающих между бухгалтерским учетом и налогообложением.

2. Правовое взаимодействие подсистем бухгалтерского учета и налогового учета.

3. Экономическая сбалансированность интересов налогоплательщика и государства. Превалирование контрольной функции налогообложения над остальными функциями налоговой системы недопустимо, так как ведет к игнорированию государством интересов хозяйствующих субъектов.

4. Прозрачность системы учета. Налоговый учет в современном его виде привел к усложнению систем учета на предприятиях. Существующая налоговая методика исчисления результатов деятельности организации приводит к усложнению процедуры расчета налоговых обязательств. Появление дополнительных учетных процедур требует от налогоплательщиков увеличения штата работников и расходов на оплату труда [4].

На современном этапе развития рыночной экономики одной из основных задач любой организации является совершенствование управления организацией в целях наиболее полного использования имеющихся возможностей для улучшения ее работы, повышения эффективности производства и получения максимальной прибыли.

Одним из важнейших элементов, способствующих такому совершенствованию является анализ внутренней информации, полученной на основе данных бухгалтерского и налогового учета.

Параллельное ведение двух систем учета (бухгалтерского и налогового) приводит не только к дополнительным затратам налогоплательщика, но и к снижению эффективности налогового контроля.

Разделение бухгалтерского и налогового учета в РФ окончательно оформилось с введением в действие с января 2002 г. гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль». Налоговый учет стал обязательным для всех российских предприятий, исчисляющих и уплачивающих налог на прибыль. Законодательное признание налогового учета объяснялось налоговыми органами тем, что иная система информации, в частности, система бухгалтерского учета не удовлетворяет в полной мере их фискальным целям.

Принятие гл. 25 НК РФ стало причиной большого количества споров, судебных исков, вызвало всплеск дискуссий в научных и в практических кругах. Это побудило государство искать новые пути взаимодействия бухгалтерской и налоговой информационной систем. Уже к концу 2002 г. было принято ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», в 2003 г. внесены соответствующие поправки в План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций. Данный стандарт, по сути, представляет собой алгоритм перехода от налога на бухгалтерскую прибыль к налогу на прибыль по законодательству о налогах и сборах. Как показала практика, введение стандарта хотя и способствовало повышению достоверности бухгалтерской финансовой отчетности, но не упростило, а усложнило работу бухгалтера, которому теперь приходилось иметь дело с несколькими сотнями постоянных и временных разниц, возникающих в результате разных правил учета и оценки активов, обязательств, доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете [2].

На государственном уровне в 2004 г. был взят курс на сближение бухгалтерского и налогового учета. Концепция развития бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности на среднесрочную перспективу (Приказ Минфина России от 01 июля 2004 года № 180) в качестве основного из возможных вариантов взаимодействия бухгалтерского учета и налогообложения определила путь, по которому «налоговая отчетность должна составляться на основе информации, формируемой в бухгалтерском учете, путем корректировки ее по правилам налогового законодательства» [1].

Ряд существенных изменений в гл. 25 «Налог на прибыль» НК РФ был внесен в 2005 г. Большинство внесенных изменений связано с тем, что практика применения гл. 25 НК РФ показала необходимость уточнения отдельных ее норм в целях упрощения учета отдельных объектов налогообложения, а также сближения налогового и бухгалтерского учета. Изменения коснулись вопросов организации налогового учета: порядка признания в целях налогообложения прямых и косвенных расходов, незавершенного производства, определения расходов по торговым операциям, а также учета отдельных объектов налогообложения: резерва по сомнительным долгам, неотделимых улучшений арендованного имущества, материально-производственных запасов, амортизационной

премии и др. По большей части эти новшества выгодны для организаций. Однако отдельные нововведения повлияли не только на налоговый, но и на бухгалтерский учет, поскольку отразились на размере отложенных налоговых активов и обязательств. Таким образом, приняв поправки в НК РФ, законодатель не учел положения Концепции развития бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности на среднесрочную перспективу – никаких кардинальных мер по определению статуса налогового учета как производного от бухгалтерского сделано не было.

На практике часто встречается ситуация, когда бухгалтеры стремятся применить одинаковые способы учета в бухгалтерском и налоговом учете, оптимизируя свою работу. Но полное сближение этих двух систем невозможно из-за наличия существенных расхождений в методологии учета.

Однако возможны два пути взаимодействия бухгалтерского и налогового учета.

*Первый путь* – это параллельное ведение двух подсистем на основе единой информационной системы предприятия, что и предусмотрено действующим российским законодательством.

*Второй путь* – это учет по отклонениям. За основу берется та учетная система, которая наиболее полно, достоверно, максимально удовлетворяет требования основных потребителей информации, и на ее основе корректируются отклонения для нужд иных пользователей.

Наиболее значительные отличия налогового учета от бухгалтерского учета связаны с применением разных правил формирования информации о доходах и расходах, учитываемых при налогообложении прибыли и отражаемых в системе бухгалтерского учета. Доходы и расходы признают при налогообложении прибыли по правилам, установленным гл. 25 НК РФ, а в бухгалтерском учете – в соответствии с положениями по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, «Расходы организации» ПБУ 10/99 и др. При этом отличие налогооблагаемой прибыли (убытка), исчисленной в соответствии с НК РФ, от бухгалтерской прибыли (убытка), рассчитанной по правилам бухгалтерского учета, выявляют и отражают в учете и отчетности в порядке, установленном ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» [2].

Принимаемые изменения и дополнения в НК РФ, Положения по бухгалтерскому учету и другие нормативные акты бухгалтерского и налогового законодательства существенно сближают правила признания доходов и расходов в налоговом и бухгалтерском учете и вносят существенный вклад в интеграцию этих видов учета. Однако и после этих изменений остаются существенные и не всегда оправданные различия в правилах формирования одной и той же информации для целей налогообложения и для ее отражения в системе бухгалтерского учета, продолжается параллельное ведение бухгалтерского и налогового учета, отвлекающее значительные силы учетных работников.

Многообразие различий в правилах учета доходов и расходов в системе бухгалтерского учета и при налогообложении прибыли отрицательно сказывается и на функционировании налоговой системы страны. Информацию, необходимую для налогообложения прибыли, формируют в регистрах налогового учета, отличных от регистров бухгалтерского учета. При этом в налоговом учете отсутствуют такие встроенные в систему бухгалтерского учета и надежные способы контроля достоверности учетной информации, как проверка тождества данных аналитического и синтетического учета, балансовое обобщение и другие способы. Это создает дополнительные возможности для уклонения от уплаты налогов путем различных манипуляций с учетными данными о доходах и расходах и усложняет работу налоговых органов по проверке правильности расчета налогов.

Обилие несовпадений в правилах учета доходов и расходов в системе бухгалтерского учета и при налогообложении прибыли затрудняет анализ эффективности дейст-

вующей системы налогообложения. Интеграция бухгалтерского и налогового учета позволит сконцентрировать аналитическую работу на принципиальных расхождениях правил признания доходов и расходов в бухгалтерском учете и при налогообложении прибыли и обеспечит не только упрощение анализа, но и повышение его качества.

Специалистами в данной области определены два направления, по которым должна осуществляться такая интеграция:

- приближение правил признания доходов и расходов в налоговом учете к правилам, принятым в бухгалтерском учете. Только в этом случае правила признания доходов и расходов при налогообложении прибыли будут понятны налогоплательщикам, они перестанут восприниматься ими как механический набор многочисленных, отличающихся по непонятным причинам от бухгалтерского учета правил, следование которых требует ведения самостоятельного налогового учета, обособленного от системы бухгалтерского учета;

- устранение случайных, не принципиальных и неоправданных различий в суммах доходов и расходов, признаваемых в налоговом и бухгалтерском учете по одним и тем же правилам [4].

Бесспорно, чем больше правила налогового учета соответствуют правилам бухгалтерского учета, тем проще подготавливать налоговые декларации, расчеты налогового обязательства, а также налоговое администрирование. Конечно, всегда будут существовать некоторые различия, поскольку налоговые правила отражают приоритеты налоговой политики, а правила бухгалтерского учета служат для измерения экономического благосостояния организации.

Одним из главных рычагов создания единой системы налогового и бухгалтерского учета является разработка общей учетной политики для целей налогообложения и бухгалтерского учета. При этом наиболее целесообразным будет построить учетную политику налогового учета на основе учетной политики для целей бухгалтерского учета.

Чтобы облегчить ведение учета, основные положения учетной политики для бухгалтерского и налогового учета должны совпадать.

Следует отметить, что подлинная интеграция налогового и бухгалтерского учета будет способствовать развитию и совершенствованию не только бухгалтерского учета, но и налоговой системы страны.

### **Библиографические ссылки**

1. Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон № 129-ФЗ : принят ГД ФС РФ 21 ноября 1996 г. (в редакции от 1 января 2011 г. № 261-ФЗ). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс: Высшая школа».

2. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс] : Часть первая : федер. закон № 146-ФЗ : принят ГД ФС РФ 16 июля 1998 г. (в редакции от 19.07.2011). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс: Высшая школа».

3. Кругляк З. И. Взаимодействие систем бухгалтерского и налогового учета: международный опыт и российская практика [Электронный ресурс] // Все для бухгалтера. 2008. № 15. С. 18–27. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс: Высшая школа».

4. Сухарев И. Р. Возможности сближения налогового и бухгалтерского учетов [Электронный ресурс] // Бухгалтер и закон. 2008. № 7–12. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс: Высшая школа».

Ю. С. Турова, М. В. Полубелова  
Сибирский государственный аэрокосмический университет  
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

## **ОСОБЕННОСТИ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ В СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

*Рассматриваются особенности бюджетирования в строительных организациях.*

*Ключевые слова: бюджет, бюджетирование, строительная организация.*

Рыночное окружение диктует строительным и инвестиционно-строительным организациям особый подход к методике бюджетирования: планирование производится не от предполагаемого объема продаж (как обычно происходит в торговле и производстве), а от намеченных объемов строительства и затрат. При этом крайне важным фактором является получение площадей под застройку и утверждение исходно-разрешительной и сметной документации.

Создание системы бюджетирования в строительстве осложняется рядом факторов, связанных со спецификой отрасли, а именно:

- основной объем производства обеспечивается выполнением заказов;
- строительство и завершение объекта представляют собой отдельные технологические этапы;
- потребность в оборотных средствах в процессе строительства объекта неравномерна;
- применяется особый порядок оплаты работ (авансовые платежи, текущие платежи, погашение задолженности);
- формирование финансового результата деятельности подрядных организаций имеет ряд особенностей.

Строительство может осуществляться двумя способами: хозяйственным и подрядным. Объект строительства – отдельно возводимое здание или сооружение, вид или комплекс работ, для выполнения которых должны быть составлены проект и смета. При подрядном способе строительство осуществляется на договорных условиях по заказу другой организации. К подрядным относятся работы, выполняемые подрядчиком (генеральным подрядчиком, субподрядчиком). Это могут быть строительные, монтажные работы, работы по ремонту зданий и сооружений и другие виды работ, согласно договору на строительство. Договор подряда регламентирует обязательства сторон, участвующих в его заключении и выполнении, в части нового строительства, реконструкции, расширения, технического перевооружения, производства отдельных видов и комплексов подрядных работ, являющихся объектами строительства [1].

На стоимость строительной продукции влияют место нахождения объекта, затраты по развертыванию строительства, строительно-монтажные работы, затраты на приобретение оборудования и т. д. Возведение объектов занимает длительный срок, в связи с этим в составе структуры оборотных средств подрядной организации велик объем незавершенного производства. Размеры его определяются не только условиями производства, но и действующим порядком расчетов между заказчиком и подрядчиком.

Все вышеуказанные особенности находят отражение в бюджетном регламенте строительной организации. Бюджетный регламент – это установленный в организации

порядок разработки, представления, согласования, обработки, оперативного контроля и оценки исполнения бюджетов [2].

Главная задача бюджетного регламента – обеспечение возможности контролировать ход исполнения бюджетов различных видов и уровней управления. Основные положения регламента необходимо закрепить во внутренних документах организации.

Бюджетный процесс в строительстве регламентируется методическими рекомендациями по формированию бюджетов, утверждаемыми руководителем организации. Рекомендации предназначены для описания принципов и последовательности заполнения бюджетных форм, их взаимосвязи друг с другом, а так же принципов формирования контрольных отчетов. В рекомендациях раскрывается сущность бюджетных показателей, методика их расчета, взаимосвязи и отражаются:

- перечень бюджетных форм;
- комментарии к содержанию бюджетных показателей;
- взаимосвязи показателей бюджетных форм;
- основные принципы формирования показателей бюджетных форм;
- принципы формирования показателей фактического исполнения бюджетов.

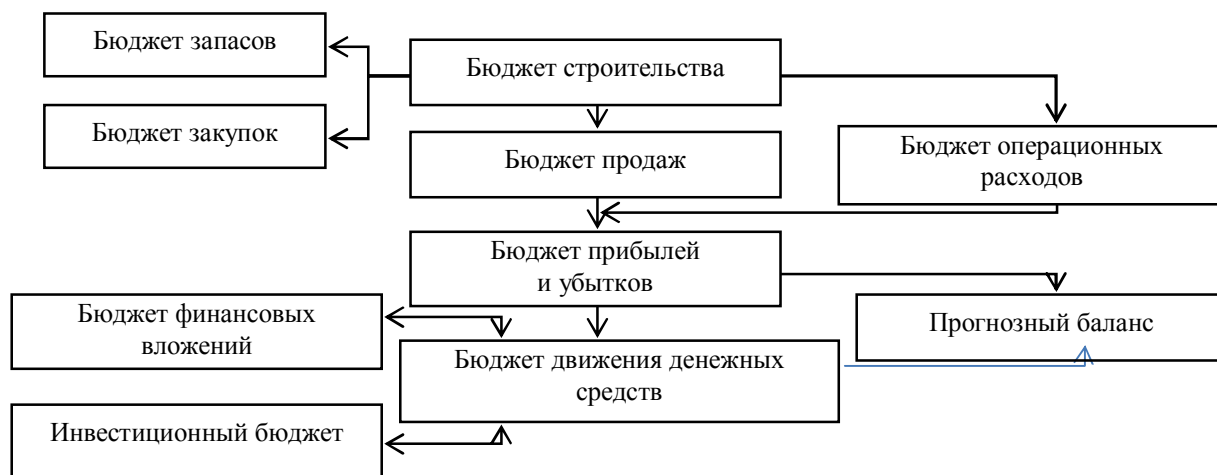
Стандартный минимальный перечень основных бюджетов строительной организации выглядит следующим образом:

- бюджет строительства,
- бюджет операционных расходов,
- бюджет продаж,
- бюджет прибылей и убытков (БПУ),
- бюджет движения денежных средств (БДДС),
- инвестиционный бюджет,
- бюджет финансовых вложений,
- прогнозный баланс (ПБ).

Также, как правило, составляются вспомогательные бюджеты:

- бюджет закупок,
- бюджет запасов,
- бюджет прочих доходов и расходов,
- прочие бюджеты центров финансовой ответственности, не принимающих непосредственного участия в реализации инвестиционно-строительного проекта.

Методика формирования бюджетов и их взаимосвязь является одним из ключевых моментов построения системы бюджетирования (см. рисунок).



Взаимосвязи бюджетов строительной организации

Особенностью бюджетов строительных организаций является то, что планирование необходимо производить не только по статьям бюджета, но и обязательно в привязке к конкретному проекту (поскольку у каждого строительного проекта есть четкие графики строительства, сметы, которые нельзя нарушать). В большей степени бюджеты затрат на строительство аналогичны строительной смете проекта. Степень детализации статей бюджетов зависит от индивидуальных потребностей менеджеров организации для принятия решений [3].

Для контроля исполнения бюджетов необходимо обеспечить сопоставимость показателей бюджетов с данными финансового и управленческого учета и отразить возникшие отклонения. Итоговая форма отчета об исполнении бюджета заполняется по истечении отчетного периода (месяц, квартал, год) и используется для анализа отклонений. В отчете об исполнении бюджета сопоставляются фактические данные с плановыми за каждый месяц нарастающим итогом с начала года и данными предыдущего года. В результате анализа план-фактных отклонений оценивается деятельность каждого центра ответственности и его руководителя.

Внедрение системы бюджетирования позволяет повысить эффективность производства и конкурентоспособность строительных организаций. Анализ исполнения бюджетов обеспечивает прозрачность хозяйственной деятельности организации, что является важным условием увеличения ее инвестиционной привлекательности [4].

#### **Библиографические ссылки**

1. Управленческий учет по видам деятельности: лекции и практикум в таблицах и схемах / Т. Е. Гварлиани, Е. А. Быков, Е. В. Мостовая, С. В. Черемшанов ; под ред. проф. Т. Е. Гварлиани. М. : Финансы и статистика, 2007.
2. Хруцкий В. Е., Гамаюнов В. В. Внутрифирменное бюджетирование: настольная книга по постановке финансового планирования. 2-е изд. М. : Финансы и статистика, 2008.
3. Седова О. Бюджетирование в строительстве [Электронный ресурс]. URL: <http://lcsuso.ru/content/files/budg.pdf> (дата обращения: 05.05.2012).
4. Расторгуева Н. Ф. Особенности бюджетирования в строительных организациях [Электронный ресурс]. URL: [http://www.sifbd.ru/files/magazin/2009/06/safbd-2009-6\\_044-051.pdf](http://www.sifbd.ru/files/magazin/2009/06/safbd-2009-6_044-051.pdf) (дата обращения: 25.04.2012)

И. В. Федоренко  
Сибирский государственный аэрокосмический университет  
имени академика М. Ф. Решетнева, Красноярск

## МЕТОДОЛОГИЧЕСКАЯ МОДЕЛЬ АУДИТА

*Рассматривается предложенная автором методологическая модель аудиторской проверки. Определяется место профессионального суждения в методологии аудита.*

*Ключевые слова: аудит, методология, профессиональное суждение.*

Развитие аудита как науки невозможно без понимания его методологии. Рассмотрим методологическую схему аудиторской проверки (рис. 1).

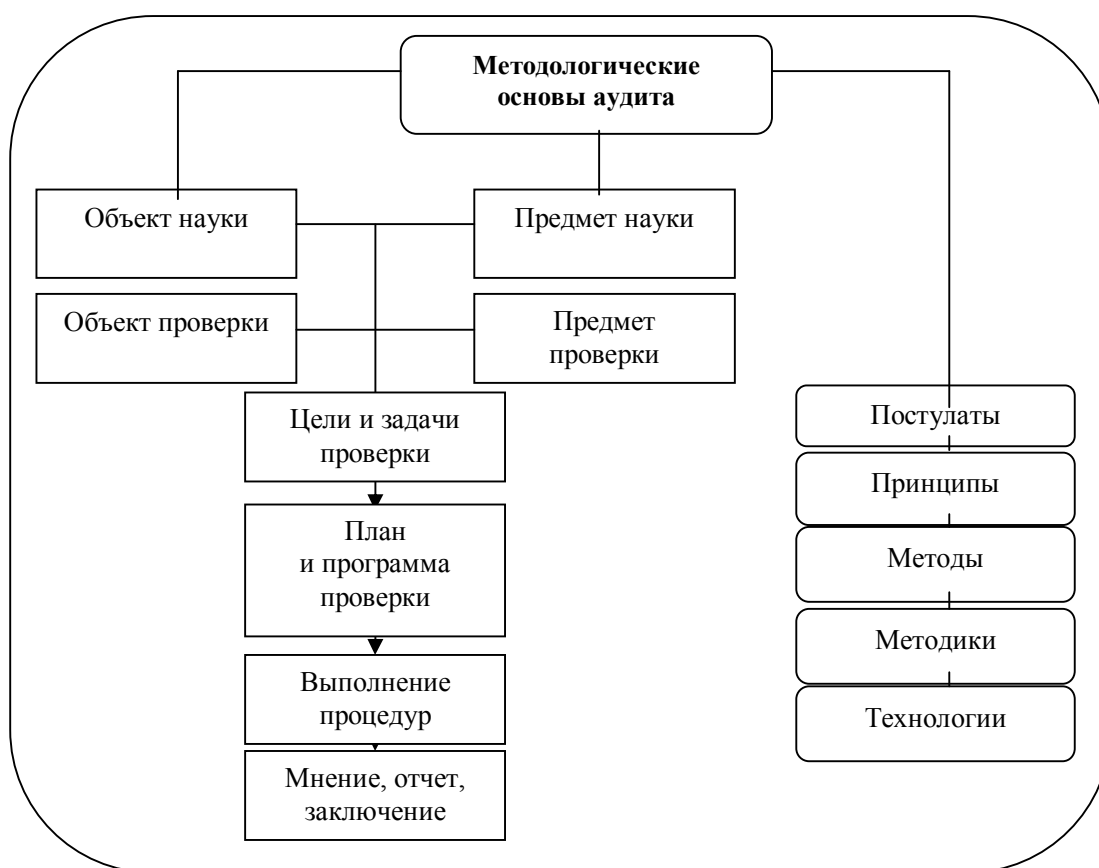


Рис. 1. Методологическая схема аудиторской проверки

Постулаты и принципы аудита обеспечивают базовые условия его осуществления, закладывают фундамент для аудита и аудиторской деятельности. Их можно отнести к базовому методологическому уровню.

Методы аудита представляют возможность проведения проверки, выступают в качестве инструментов аудита. Методы аудита составляют его основной методологический уровень.

Методики и технологии проверки включают взаимосвязанное и последовательное применение методов и процедур проверки, формируя прикладной методологический уровень.

Применительно к уровневой классификации методологии, предложенной И. В. Блаубергом и Э. Г. Юдиным [2, с. 68–69], постулаты и принципы аудита относятся к третьему уровню – конкретно-научной методологии. Методики и технологии аудита принадлежат четвертому уровню – технологической методологии. А вот методы аудита относятся в этой классификационной модели одновременно к двум уровням: ко второму уровню – общенаучной методологии – относятся общенаучные методы, используемые в аудите, а к третьему уровню – специальные методы аудита (рис. 2).

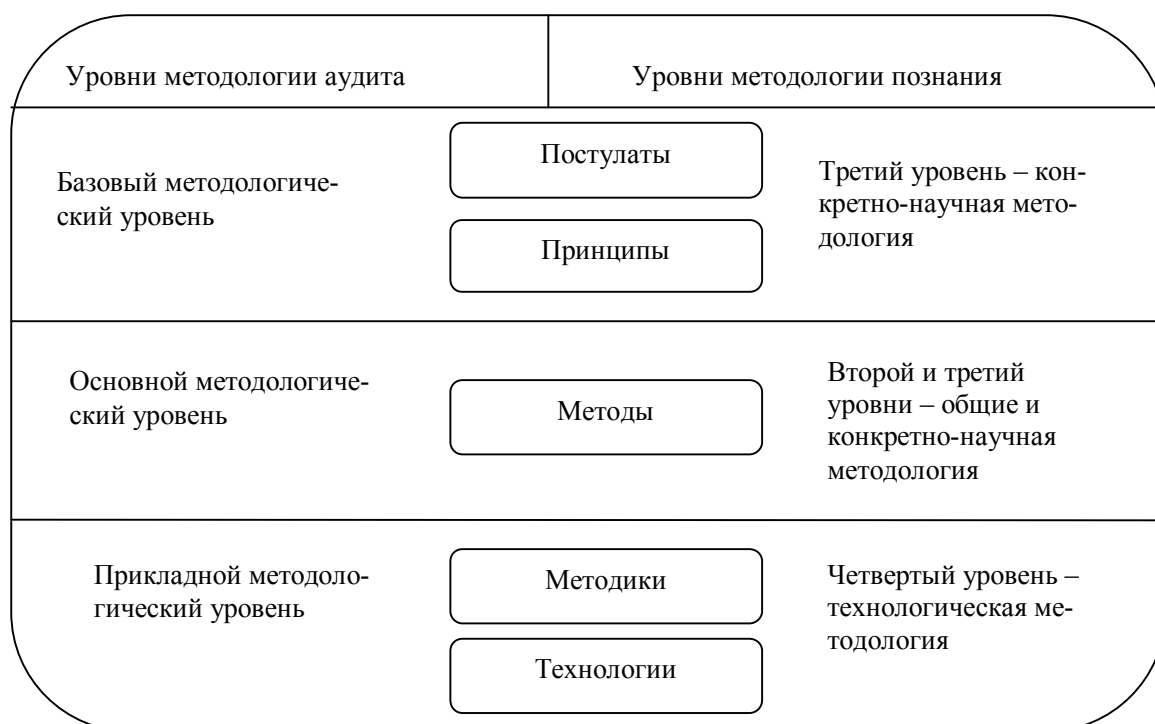


Рис. 2. Уровневая методологическая модель аудита

Наиболее важным в представленной модели является основной уровень, который обеспечивает возможность проведения аудиторской проверки по различным методикам. Сама совокупность методов формируется на основном уровне, а методика лишь обеспечивает наиболее эффективное и рациональное применение методов в ходе проверки.

Рассмотрим методологическую модель аудита, показывающую взаимосвязи основных элементов схемы аудиторской проверки и методов, применяемых в аудите (рис. 3).

Левая часть рисунка представляет собой схему аудиторской проверки, а правая – используемые на конкретных этапах проверки методы.

Важнейшее место в этой модели занимает профессиональное суждение (ПС) аудитора.

Профессиональное суждение активно используется аудиторами на всех этапах проверки: при планировании – для оценки аудиторского риска, определения объема

аудита, оценки существенности; в ходе проверки – для определения объема доказательств и формирования выводов; на этапе завершения проверки – при оценке собранных доказательств, в том числе существенности выявленных ошибок, искажений и недостатков при формировании мнения о достоверности отчетности (см. таблицу).



Рис. 3. Методологическая модель, показывающая взаимосвязь этапов и методов аудита

### Определение сущности профессионального суждения аудитора

| № п/п | Автор или источник                    | Сущность термина                                                          |
|-------|---------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------|
| 1     | Перечень терминов и определений [3]   | <i>Точка зрения аудитора</i>                                              |
| 2     | Е. М. Гутцайт [4]                     | <i>Обобщение представлений о доказательстве с использованием интуиции</i> |
| 3     | А. А. Шапошников и Т. В. Сеницина [7] | <i>Экспертный метод оценки и выбор из имеющихся вариантов</i>             |
| 4     | Е. Л. Сквирская [6] и др.             | <i>Ответ на вопрос, не имеющий однозначного стандартного решения</i>      |
| 5     | С. В. Панкова и Е. В. Саталкина [5]   | <i>Суждение специалиста в условиях неопределенности</i>                   |

Определения Е. М. Гутцайт, А. А. Шапошникова и Т. В. Сенициной рассматривают профессиональное суждение с точки зрения *технологии и методологии* его применения в работе аудитора, как *метод, выбор варианта, обобщение представлений*, дополняя сущностное определение профессионального суждения аудитора.

По результатам исследования сделан вывод, что *мнение* аудитора можно рассматривать как синоним *профессионального суждения* (по частным вопросам аудита – конкретным фактам, вопросам, доказательствам и т. п.), а также как *реализацию* профессионального суждения по результатам проверки, т. е. как ее конечный результат. Ведь именно формирование мнения является целью аудита финансовой отчетности (п. 3 ст. 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ), и это мнение оформляется в аудиторском заключении (ст. 6 того же Закона). [1]

Профессиональное суждение можно рассматривать и как специальный метод аудита, обеспечивающий адекватность применения других методов на всех этапах аудита, т. е. как «метод применения методов». Таким образом, профессиональное суждение является важнейшим, системообразующим элементом методологии аудита. ПС диффузирует в другие методы, используемые в проверке (как общенаучные, так и специальные), в результате чего эти методы позволяют провести проверку эффективно и с минимальным приемлемым риском.

Рассмотрим методологическую модель аудита, показывающую взаимосвязи основных элементов схемы аудиторской проверки с субъектами проверки и документированием ее проведения (рис. 4).

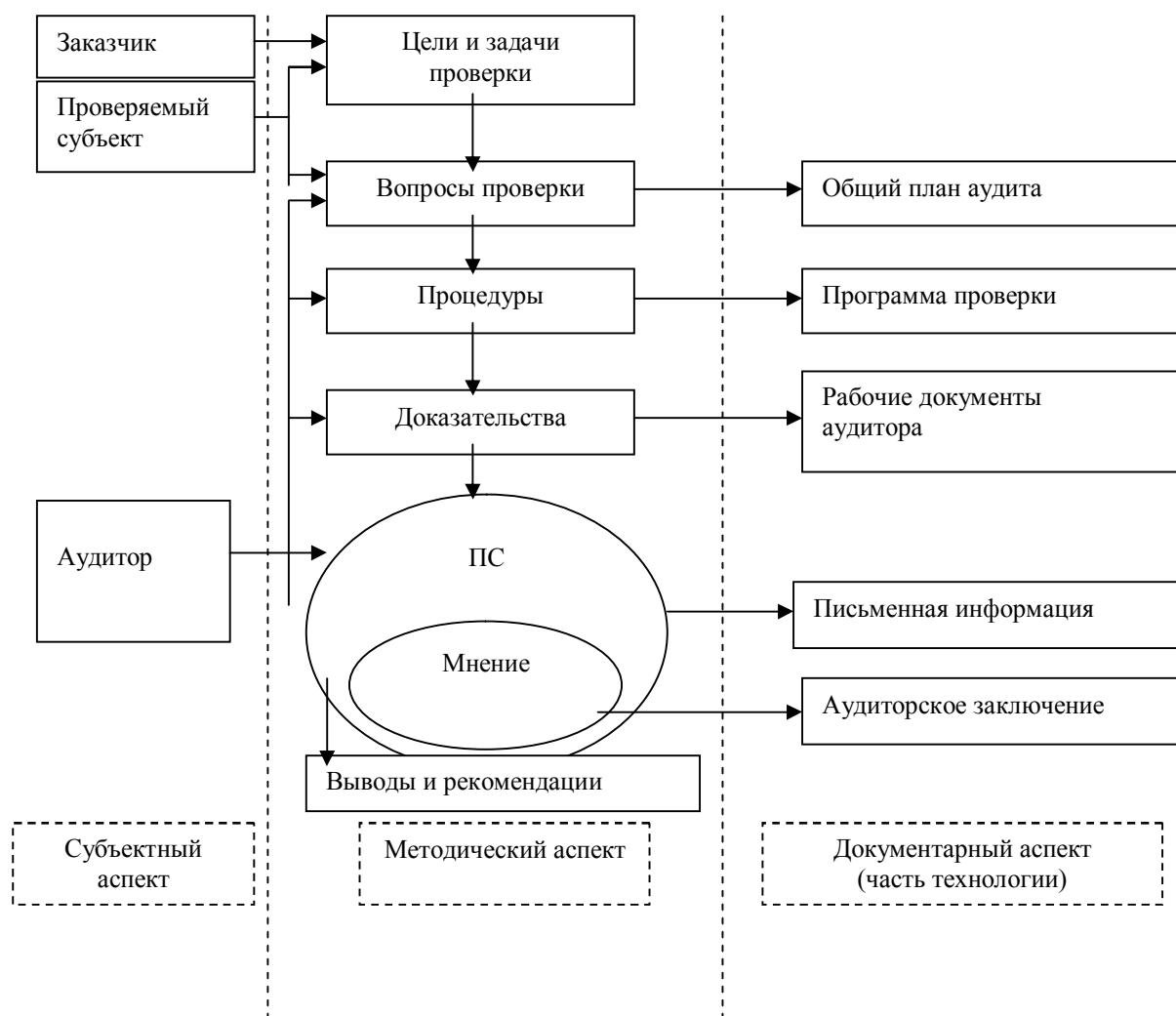


Рис. 4. Методологическая модель, показывающая взаимосвязь трех аспектов аудита

Основными субъектами проверки являются аудитор и проверяемый экономический субъект (организация). В части случаев проверяемый субъект сам выступает в качестве заказчика аудита, но иногда в качестве заказчика могут выступать другие лица (собственники, государственные органы). Заказчик и проверяемый субъект влияют на цели и задачи аудиторской проверки. Саму проверку планирует и проводит аудитор, используя методы аудита, которые трансформируются в набор стандартизованных документов, что представлено на рисунке с правой стороны – документарный аспект проверки. Документирование является важной составляющей методологии аудита: многие документы обязательны к заполнению в соответствии с требованиями стандартов аудита, другие же необходимы в качестве подтверждений хода проверки и сделанных выводов, в том числе для внутреннего и внешнего контроля качества аудита.

### **Библиографические ссылки**

1. Российская Федерация. Законы. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 30.12.08 № 307-ФЗ [принят Гос. Думой 24.12.2008: по состоянию на 01 янв. 2012 г.]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Блауберг И. В., Юдин Э. Г. Становление и сущность системного подхода. М. : Наука, 1973.
3. Перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности, утвержденный Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 25 декабря 1996 г. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Гутцайт Е. М. Аудиторская проверка с позиций теорий принятия решения в условиях неопределенности [Электронный ресурс] // Аудиторские ведомости. 2001. № 8. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Панкова С. В., Саталкина Е. В. Профессиональное суждение бухгалтера и аудитора: сходства и различия [Электронный ресурс] // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 21. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Сквирская Е. Л. Вопросы аудита оценочных значений: требования к проверке профессионального суждения, выражаемого при подготовке финансовой отчетности [Электронный ресурс] // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2008. № 6. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Шапошников А. А., Синицина Т. В. Профессиональное суждение и его роль в аудите [Электронный ресурс] // Аудиторские ведомости. 2006. № 4. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

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

## НЕОБХОДИМОСТЬ РАЗВИТИЯ ЭКОЛОГИЧЕСКОГО АУДИТА

*Показаны экологическая обстановка в Красноярском крае, приведен пример расчета платы за негативное воздействие на окружающую среду, обозначена необходимость развития экологического аудита.*

*Ключевые слова: экологический аудит, экологическая обстановка, негативное воздействие на окружающую среду.*

В последнее время вопросам экологии уделяется большое внимание. Загрязнение окружающей среды несет в себе серьезную угрозу здоровью населения. Конституцией РФ закреплено право каждого гражданина на благоприятную окружающую среду, достоверную информацию о ее состоянии и на возмещение ущерба, причиненного его здоровью или имуществу экологическим правонарушением.

Мировой опыт развития экономики показывает, что недооценка экологических аспектов на практике препятствует самому экономическому развитию уже в среднесрочной перспективе. Загрязнение водного и воздушного бассейнов, городских земель приводит к удорожанию коммунального обслуживания, налагает дополнительные затраты на производство, в связи с чем возрастает себестоимость выпускаемой продукции, что неизбежно подрывает ее конкурентоспособность. Экологические риски уменьшают благосостояние населения и негативно влияют на качество трудовых ресурсов [1].

В докладе регионального управления Роспотребнадзора о санитарно – эпидемиологической обстановке в Красноярском крае в 2010 г. отмечается, что «по данным наблюдения наиболее неблагоприятная обстановка с загрязнением атмосферного воздуха... сохраняется во всех крупных промышленных городах Красноярского края, где в 2010 г. по одному или нескольким токсикантам регистрировалась пятикратное повышение максимально-разовых (среднесуточных) предельно допустимых концентраций загрязняющих химических веществ» [3].

Уровень загрязнения воздуха в 2010 г. по величине индекса загрязнения атмосферы в крупных промышленных городах Красноярского края характеризовался как «высокий» и «очень высокий» [3].

Но источниками загрязнения воздуха являются не только крупные промышленные предприятия. Существенную долю в общем объеме выбросов загрязняющих веществ составляет автотранспорт. В связи с увеличением количества автомобилей наблюдается рост объема выбросов загрязняющих веществ от автотранспорта. По своим масштабам загрязнение воздуха выбросами от стационарных и выбросами от передвижных источников становится сопоставимым [1]. В отдельных городах и районах выбросы от автотранспорта являются определяющими [3].

Одним из основополагающих принципов законодательства Российской Федерации в области охраны окружающей среды является принцип платности природопользования.

Плата за загрязнение представляет собой форму возмещения экономического ущерба от выбросов и сбросов загрязняющих веществ в окружающую природную среду Российской Федерации, которая возмещает затраты на компенсацию воздействия выбросов и сбросов загрязняющих веществ и стимулирование снижения или поддержание выбросов и сбросов в пределах нормативов, а также затраты на проектирование и строительство природоохранных объектов [2].

Рассчитаем на практическом примере плату за выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух от передвижных источников негативного воздействия на среднем предприятии.

На предприятии числятся 79 единиц передвижной техники. В год предприятие расходует 119 594 литров бензина АИ-92, 49 498 литров бензина АИ-80 и 498 358 литров дизельного топлива. Расчет платы за негативное воздействие на окружающую среду определен в приказе Ростехнадзора от 05.04.2007 № 204 (ред. от 27.03.2008) «Об утверждении формы Расчета платы за негативное воздействие на окружающую среду и Порядка заполнения и представления формы Расчета платы за негативное воздействие на окружающую среду».

Для расчета негативного воздействия от передвижных источников норматив платы установлен за 1 т топлива. На предприятиях расход бензина измеряется обычно в литрах. Поэтому переведем литры в тонны. Для этого используется показатель плотности топлива. В соответствии с разъяснениями налоговых органов в зависимости от марки автомобильного бензина можно принимать следующие средние значения плотности: для А-76 (АИ-80) – 0,715 г/куб. см, для АИ-92 – 0,735 г/куб. см, для АИ-95 – 0,750 г/куб. см, для АИ-98 – 0,765 г/куб. см [6]. Для дизельного топлива показатель плотности равен 0,769 г/куб. см.

Перевод литров в тонны осуществляется по следующей формуле:

Объем в тоннах = объем в литрах × показатель плотности/1000.

Расход бензина АИ – 80 составляет 35,39 т ( $49\,498 \text{ л} \times 0,715 \text{ кг/л} / 1000 \text{ кг}$ ),

Расход бензина АИ – 92 составляет 87,90 т ( $119\,594 \text{ л} \times 0,735 \text{ кг/л} / 1000 \text{ кг}$ ),

Расход дизельного топлива составляет 383,24 т ( $498\,358 \text{ л} \times 0,769 \text{ кг/л} / 1000 \text{ кг}$ ).

В соответствии с приказом Ростехнадзора от 05.04.2007 № 204 расчет платы за негативное воздействие на окружающую среду рассчитывается как произведение следующих данных:

- фактическое количество израсходованного топлива за отчетный период в тоннах;
- норматив платы, установленный для данного вида топлива, в соответствии с приложением 1 к постановлению от 12 июня 2003 г. № 344 (норматив платы для бензина равен 1,3, для дизельного топлива 2,5);
- коэффициент экологической значимости в соответствии с приложением 2 к постановлению от 12 июня 2003 г. № 344 (коэффициент экологической значимости для Восточно-Сибирского экономического района равен 1,4);
- дополнительный коэффициент для особо охраняемых природных территорий, в том числе лечебно-оздоровительных местностей и курортов, а также для районов Крайнего Севера и приравненных к ним местностей, Байкальской природной территории и зон экологического бедствия, установленный п. 2 постановления от 12 июня 2003 г. № 344 равен 2. Для остальных территорий он составляет 1;
- дополнительный коэффициент при выбросе загрязняющих веществ в атмосферный воздух городов в соответствии с приложением 2 к постановлению от 12 июня 2003 г. № 344 составляет 1,2;
- коэффициент к нормативу платы, применяемый в соответствии с федеральным законом о федеральном бюджете на текущий финансовый год (коэффициент учитывающий инфляцию на 2011 год для нормативов платы, установленных в 2003 г., равен 1,93, а для нормативов платы, установленных в 2005 г., равен 1,58).

Рассчитываем плату за негативное воздействие на окружающую среду:

плата за бензин АИ-80 составляет 149,17 руб. ( $35,39 \times 1,3 \times 1,4 \times 1 \times 1,2 \times 1,93$ );

плата за бензин АИ-92 составляет 370,51 руб. ( $87,90 \times 1,3 \times 1,4 \times 1 \times 1,2 \times 1,93$ );

плата за дизельное топливо составляет 3 106,54 руб. ( $383,24 \times 2,5 \times 1,4 \times 1 \times 1,2 \times 1,93$ ).

Итого, плата за негативное воздействие на окружающую среду на предприятии за 2011 год составляет всего 3 626,22 руб. Не смотря на несущественную величину платежа, многие предприятия не делают его расчет и не производят оплату.

На наш взгляд, в России необходимо внедрять экологический аудит. Экологический аудит – 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 подготовке рекомендаций по улучшению такой деятельности. Необходима проверка выполнения предприятием взятых на себя обязательств в отношении технических параметров, таких как соответствие размера вредных выбросов (сбросов, размещение отходов), заявленных предприятием, фактической массе загрязняющих веществ. С финансовой стороны необходимо проверить, компенсирует ли плата за загрязнение окружающей среды, за вред, наносимый природе, производится ли оплата за нормативные и сверхнормативные выбросы и сбросы вредных веществ, за размещение отходов и другие виды вредного воздействия на окружающую среду, в полном ли объеме оплачены сборы, штрафы, пени, неустойки.

Это позволит осуществлять проверку деятельности предприятий в комплексе и обеспечит возможность более жесткого технического и финансового контроля за экологически проблемными предприятиями. Развитие экологического аудита будет способствовать улучшению экологического состояния окружающей среды.

### **Библиографические ссылки**

1. Комплексная программа экологической безопасности города Красноярска на 2009–2011 гг. [Электронный ресурс] : офиц. сайт администрации города Красноярска URL: <http://www.admkrsk.ru/citytoday/ecology/Pages/ProgEcoSafe.aspx> (дата обращения: 04.09.2011).
2. Инструктивно-методические указания по взиманию платы за загрязнение окружающей природной среды: зарегистрировано в Минюсте РФ 24 марта 1993 г. «190 [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru>.
3. Доклад о санитарно-эпидемиологической обстановке в Красноярском крае в 2010 г. [Электронный ресурс] : Управление Федеральной службы по надзору в сфере защиты прав потребителей и благополучия человека по Красноярскому краю URL: <http://24.rospotrebnadzor.ru/directions/InfAnMat/gosdoklad/>.
4. Об утверждении формы Расчета платы за негативное воздействие на окружающую среду и Порядка заполнения и представления формы Расчета платы за негативное воздействие на окружающую среду [Электронный ресурс] : приказ Ростехнадзора от 05.04.2007 № 204 (ред. от 27.03.2008) (Зарегистрировано в Минюсте РФ 27.06.2007 № 9725). URL: <http://www.consultant.ru>.
5. О нормативах платы за выбросы в атмосферный воздух загрязняющих веществ стационарными и передвижными источниками, сбросы загрязняющих веществ в поверхностные и подземные водные объекты, размещение отходов производства и потребления [Электронный ресурс] : пост. Правительства РФ от 12.06.2003 № 344 (ред. от 08.01.2009). URL: <http://www.consultant.ru>.
6. О порядке пересчета количества нефтепродуктов из объемных единиц в весовые [Электронный ресурс] : письмо ФНС РФ от 24.03.2005 № 03-3-09/0412/23@. URL: <http://www.consultant.ru>.

М. Е. Шестернева, О. И. Кокова  
Сибирский государственный аэрокосмический университет  
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

## ПРИМЕНЕНИЕ ПОЛОЖЕНИЯ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ «УЧЕТ ЗАТРАТ НА ОСВОЕНИЕ ПРИРОДНЫХ РЕСУРСОВ» ПБУ 24/2011

*Начиная с отчетности за 2012 год, должно применяться новое ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов», которое дает возможность организациям – пользователям недр признавать поисковые затраты поисковыми активами.*

*Основные понятия: поисковые затраты, поисковые активы.*

Для совершенствования нормативно-правового регулирования в сфере бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности приказом Минфина России от 06.10.2011 № 125н утверждено новое ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» [2]. Приказ вступает в силу во время бухгалтерской отчетности 2012 года. При разработке приказа учитывались правила МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых».

ПБУ 24/2011 должно применяться организациями – пользователями недр, являющимися юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, (далее – организации). Согласно закону «О недрах», пользователями недр могут быть субъекты предпринимательской деятельности, в том числе участники простого товарищества, иностранные граждане, юридические лица, если иное не установлено федеральными законами. На кредитные организации и государственные (муниципальные) учреждения данный приказ не распространяется.

В новом ПБУ 24/2011 выделяют три группы затрат, указанные в таблице:

| Затраты, осуществленные до момента получения лицензии                                                                       | Поисковые затраты                                                                                                                                                                                                                                           | Затраты на добычу полезных ископаемых                                                                                                    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Наличие лицензии дает право на выполнение работ по поиску и оценке месторождений полезных ископаемых на данном участке недр | Это затраты на поиск, оценку месторождений и разведку полезных ископаемых включая расходы на получение лицензии, дающей право на выполнение работ по поиску и оценке месторождений полезных ископаемых и затраты, непосредственно связанные с ее получением | Затраты на геологоразведочные работы, выполняемые на участке недр, в отношении которого установлена коммерческая целесообразность добычи |

В ПБУ 24/2011 установлен порядок формирования в бухгалтерском учете и раскрытия в бухгалтерской отчетности организаций информации о поисковых затратах.

Согласно ПБУ 24/2011, «в составе информации об учетной политике организации подлежит раскрытию, как минимум, следующая информация:

– перечень видов поисковых затрат, признаваемых внеоборотными активами, либо указание на то, что все поисковые затраты признаются расходами по обычным видам деятельности;

- особенности классификации материальных и нематериальных поисковых активов;
- порядок начисления амортизации по поисковым активам;
- группировка поисковых активов в целях проверки их на обесценение;
- условия перевода поисковых активов в состав основных средств, нематериальных и иных активов организации».

Под коммерческой целесообразностью добычи понимается ситуация, когда:

- существует вероятность (более вероятно, чем нет) того, что экономические выгоды организации от добычи полезных ископаемых превысят понесенные ею затраты;
- добыча полезных ископаемых технически осуществима;
- у организации имеются ресурсы, необходимые для добычи полезных ископаемых.

Согласно положениям ПБУ 24/2011, организация обеспечивает документальное подтверждение коммерческой целесообразности добычи или признания бесперспективности добычи полезных ископаемых на участке недр. Для данного подтверждения требуется привлечение других служб организации, а не только бухгалтерии, поэтому представляется очень важным четко определить указанную процедуру в учетной политике организации.

*Поисковые затраты* должны быть классифицированы организацией следующим образом:

1. Признаваемые внеоборотными активами (поисковые активы).

Поисковые активы, как правило, относятся к отдельному участку недр, в отношении которого организация имеет лицензию, дающую право на выполнение работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и (или) разведке полезных ископаемых.

2. Признаваемые расходами по обычным видам деятельности.

Применяя ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (утв. приказом Минфина России от 30.03.2011 № 26н) и ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» (утв. приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н), организация не могла бы признать поисковые затраты внеоборотными активами, поскольку до момента определения коммерческой целесообразности неясна, например, способность этих затрат приносить доход (экономическую выгоду) в будущем.

Теперь же с помощью ПБУ 24/2011 организациям – пользователям недр предоставлена возможность с учетом их отраслевой специфики признавать поисковые затраты поисковыми активами.

В свою очередь, *поисковые активы классифицируются* организацией:

- на материальные поисковые активы (если поисковые затраты, признанные организацией внеоборотными активами, относятся, в основном, к приобретению (созданию) объекта, имеющего материально-вещественную форму);

К материальным поисковым активам, как правило, относятся используемые в процессе поиска оценки месторождений полезных ископаемых и разведки полезных ископаемых:

- а) сооружения (система трубопроводов и т. д.);
  - б) оборудование (специализированные буровые установки, насосные агрегаты, резервуары и т. д.);
  - в) транспортные средства.
- нематериальные поисковые активы (не классифицированные как материальные поисковые активы).

К нематериальным поисковым активам, как правило, относятся:

- а) право на выполнение работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и (или) разведке полезных ископаемых, подтвержденное наличием соответствующей лицензии;
- б) информация, полученная в результате топографических, геологических и геофизических исследований;
- в) результаты разведочного бурения;
- г) результаты отбора образцов;
- д) иная геологическая информация о недрах;
- е) оценка коммерческой целесообразности добычи.

Материальные и нематериальные поисковые активы учитываются на отдельных субсчетах к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Единица бухгалтерского учета материальных и нематериальных поисковых активов определяется каждой организацией применительно к правилам бухгалтерского учета основных средств и нематериальных активов соответственно.

Поисковые активы при признании в бухгалтерском учете оцениваются по сумме фактических затрат на их приобретение (создание).

Перечень таких затрат в целом аналогичен приведенным в ПБУ 6/01 и ПБУ 14/2007. Обратить внимание следует на то, что в их состав могут входить также амортизация иных внеоборотных активов (включая поисковые активы), использованных непосредственно при создании поискового актива; обязательства организации в отношении охраны окружающей среды, рекультивации земель, ликвидации зданий, сооружений, оборудования, возникающие в связи с выполнением работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и разведке полезных ископаемых, связанные с признаваемыми поисковыми активами.

Возможность включения указанных обязательств в стоимость актива определена ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», утвержденным приказом Минфина России от 13.12.2010 №167н.

Последующая оценка материальных и нематериальных поисковых активов осуществляется аналогично правилам последующей оценки основных средств и нематериальных активов, соответственно, с учетом следующих особенностей.

Во-первых, на каждую отчетную дату организация должна проводить анализ наличия признаков обесценения поисковых активов.

При этом, согласно пункту 17 ПБУ 24/2011, необходимо рассматривать, как минимум, следующие признаки обесценивания:

*«а) окончание в течение 12 месяцев после отчетной даты срока, на который организация получила лицензию, дающую право на выполнение работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и разведке полезных ископаемых на определенном участке, при отсутствии намерений и (или) возможности продления соответствующих прав;*

*б) существенные затраты, необходимые для выполнения работ по дальнейшему поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и разведке полезных ископаемых на определенном участке, не учтены в планах организации;*

*в) принятие решения о прекращении деятельности, связанной с поиском, оценкой месторождений полезных ископаемых и разведкой полезных ископаемых на определенном участке, вследствие того, что поиск, оценка месторождений полезных ископаемых и разведка полезных ископаемых на данном участке не привели к обнаружению промышленно значимых полезных ископаемых;*

*г) наличие признаков того, что при продолжении поиска, оценки месторождений полезных ископаемых и разведки полезных ископаемых на определенном участке стоимость поисковых активов с учетом накопленных амортизации и обесценения, вероятно, не будет возмещена в полной мере при добыче полезных ископаемых или переходе права пользования участками недр другим лицам».*

При наличии признаков обесценения организация должна проводить проверку поисковых активов на обесценение и учитывать изменение их стоимости вследствие обесценения в порядке, определенном Международными стандартами финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов» и (IFRS) 6 «Разведка и оценка полезных ископаемых». МСФО введены в действие для применения на территории РФ приказом Минфина России от 25. 11. 2011 №160н и опубликованы в официальном печатном издании – журнале «Бухгалтерский учет».

Во-вторых, затраты на получение лицензии, дающей наряду с правом на выполнение работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и (или) разведке полезных ископаемых право на добычу полезных ископаемых, не подлежат амортизации до подтверждения коммерческой целесообразности добычи.

В случае ее подтверждения или признания добычи бесперспективной организация прекращает признание поисковых активов в отношении определенного участка недр.

При подтверждении коммерческой целесообразности добычи организация должна:

- проверить поисковые активы на обесценение;
- перевести поисковые активы в состав основных средств, нематериальных или иных активов (по остаточной стоимости);
- прекратить признание последующих понесенных затрат на данном участке недр в качестве поисковых активов.

Стоимость материального или нематериального поискового актива, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды в будущем, списывается в порядке, установленном для списания, соответственно, основных средств или нематериальных активов.

Если в течение отчетного периода добыча полезных ископаемых на участке недр признана организацией бесперспективной, то в этой ситуации поисковые активы, относящиеся к данному участку недр, списываются, за исключением случаев, когда они продолжают использоваться в деятельности организации. Доходы или расходы от списания поисковых активов относятся на финансовые результаты организации.

При подтверждении коммерческой целесообразности добычи или при признании бесперспективности добычи полезных ископаемых на участке недр при условии дальнейшего использования в деятельности организации поисковые активы переводятся в состав основных средств, нематериальных и иных активов (включая поисковые активы, предназначенные для использования на других участках недр), исходя из их соответствия условиям признания, установленным нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету для данного вида активов.

Материальные поисковые активы, как правило, переводятся в состав основных средств, нематериальные поисковые активы – в состав нематериальных активов организации.

Иногда стоимость нематериального поискового актива может формировать фактическую стоимость основных средств организации.

Существенная информация о поисковых активах, а также обязательствах, доходах, расходах, денежных потоках от текущих и инвестиционных операций, возникающих при выполнении работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и раз-

ведке полезных ископаемых, отражается по отдельным группам статей бухгалтерского баланса, а также отдельным показателям отчета о прибылях и убытках и отчета о движении денежных средств.

В формы бухгалтерской отчетности организаций, утвержденных приказом Минфина России от 02. 07. 2010 № 66н внесены, в том числе, изменения, связанные с утверждением ПБУ 24/2011.

Информация о материальных и нематериальных поисковых активах раскрывается применительно к требованиям, установленным для раскрытия информации об основных средствах и нематериальных активах организации.

Кроме того, в отношении групп материальных поисковых активов организация должна раскрывать в бухгалтерской отчетности следующую информацию:

- о фактических затратах с учетом осуществленных переоценок, суммах накопленной амортизации и накопленного обесценения на начало и конец отчетного периода;
- остаточной стоимости активов, обесценившихся в отчетном году, на начало и конец отчетного периода и признанного за отчетных период обесценения.

Подводя итоги, можно сказать, что в связи с утверждением ПБУ 24/2011 организациям необходимо проанализировать и в случае необходимости уточнить свою учетную политику, уделив при этом особое внимание процедурам проверки поисковых активов на обесценение и раскрытия информации в бухгалтерской отчетности.

© Шестернева М. Е., Кокова О. И., 2012

Е. А. Шнюкова  
Сибирский федеральный университет, Россия, Красноярск

## **ЭКСПЕРТИЗА ФИНАНСОВОЙ ПОЛИТИКИ КОМПАНИИ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ МАТРИЦЫ ФИНАНСОВЫХ СТРАТЕГИЙ**

*Рассматривается потенциально доступный для практического применения матричный подход к анализу финансовой политики компании.*

*Ключевые слова: экономическая добавленная стоимость EVA, темпы устойчивого (сбалансированного) роста SGR, матрица финансовых стратегий.*

Для большинства развивающихся хозяйствующих субъектов в настоящее время стратегической задачей является увеличение рыночной стоимости компании. Поэтому цели финансового анализа следует переориентировать с оценки разрозненных финансовых индикаторов, выстроенных на базе стандартов бухгалтерского учета, на оценку качества принимаемых финансовых решений.

Стоимостной подход к управлению компанией стал активно развиваться, начиная с 80-х годов 20 в. Чтобы концепция управления стоимостью могла быть использована для принятия практических финансовых решений, необходимы конкретные инструменты, построенные на измерителях результата. Одним из них может стать матрица финансовых стратегий, которая и рассматривается в данной статье.

Построение матрицы финансовых стратегий базируется на двух основополагающих параметрах: экономической прибыли (или спреда доходности), характеризующей приращение ценности в рамках одного периода, и стратегическом разрыве в темпах устойчивого и фактического роста.

Приращение ценности компании в рамках одного периода характеризуется показателем экономической добавленной стоимости EVA (Economic Value Added). Положительная величина этого показателя свидетельствует об увеличении стоимости компании, отрицательная – о ее снижении. Расчет EVA осуществляется по одной из следующих формул:

$$EVA = NOPAT - C \cdot WACC, \quad (1)$$

или

$$EVA = (ROIC - WACC) C, \quad (2)$$

$$NOPAT = EBIT (1 - Taxes); \quad (3)$$

где NOPAT (Net Operating Profits After Taxes) – чистая операционная прибыль за вычетом налогов, но до выплаты процентов по заемным средствам; EBIT (Earning before interest and taxes) – операционная прибыль до вычета налогов и процентов по заемным средствам; Taxes – ставка налога на прибыль; C – задействованный капитал; WACC – средневзвешенная стоимость капитала (Weighted Average Cost of Capital); ROIC – рентабельность задействованного капитала ( $ROIC = EBIT / C$ );  $(ROIC - WACC)$  – спред доходности.

Если спред эффективности становится отрицательным, то стоимость компании снижается, и чем быстрее темпы роста продаж, тем меньше становится стоимость компании. Таким образом, для создания стоимости необходим рост, который сопровождается увеличением рентабельности от инвестиций, превышающих стоимость привлеченного капитала ( $ROIC > WACC$ ).

Докажем, что рост продаж может привести к снижению стоимости компании. Для этого воспользуемся формулой влияния факторов на стоимость компании Ю. Бригхема [1]:

$$V_n = C_n + \left[ \frac{B_n (1+g)}{WACC-g} \right] \left[ ROS - WACC \frac{CR}{(1+g)} \right]. \quad (4)$$

где  $V_n$  – стоимость компании на момент времени  $n$ ;  $C_n$  – вложенный капитал на момент времени  $n$ ;  $B_n$  – величина продаж в момент времени  $n$ ;  $g$  – темп роста за прогнозный период; WACC – средневзвешенная стоимость капитала; ROS – рентабельность продаж; CR – потребность в капитале.

Второе слагаемое в формуле (4) – это добавленная стоимость, которая образовалась в результате деятельности компании (MVA). В первой скобке представлена текущая стоимость возрастающих продаж, если не требуется дополнительных инвестиций. Но если для роста продаж потребуются значительные инвестиции, т. е. возрастет хотя бы один из показателей CR или WACC, то значение во второй скобке станет отрицательным, что приведет к снижению стоимости компании.

Вторым основополагающим параметром матрицы финансовых стратегий является сравнение фактического роста продаж с его сбалансированным уровнем. Темпы устойчивого (сбалансированного) роста SGR (Sustainable Growth Rate) – это такие темпы роста продаж, которые не истощают финансовые ресурсы. Другими словами, увеличение темпов оборота имеет смысл лишь тогда, когда это приводит к повышению нормы чистой прибыли.

Достижимый рост (SGR) характеризуется максимально возможным приростом объема продаж (в %), которого можно достичь без изменения финансовой политики компании (тот же финансовый рычаг, та же норма выплаты дивидендов, нет выпуска или выкупа акций) или модификации ее операционной политики (та же рентабельность и оборачиваемость активов).

Расчет устойчивого (сбалансированного) роста основан на следующих показателях:

- рентабельность продаж (ROS);
- коэффициент оборачиваемости общих активов ( $K_{об}$ );
- мультипликатор собственного капитала (M);
- коэффициент реинвестирования прибыли ( $K_{рп}$ ).

При заданных на уровне достигнутого показателей реинвестирования прибыли и рентабельности собственного капитала (ROE) прирост объема продаж ( $\Delta B$ ) составит

$$\Delta B = \frac{K_{рп} \cdot ROE}{1 - K_{рп} \cdot ROE}. \quad (5)$$

А так как

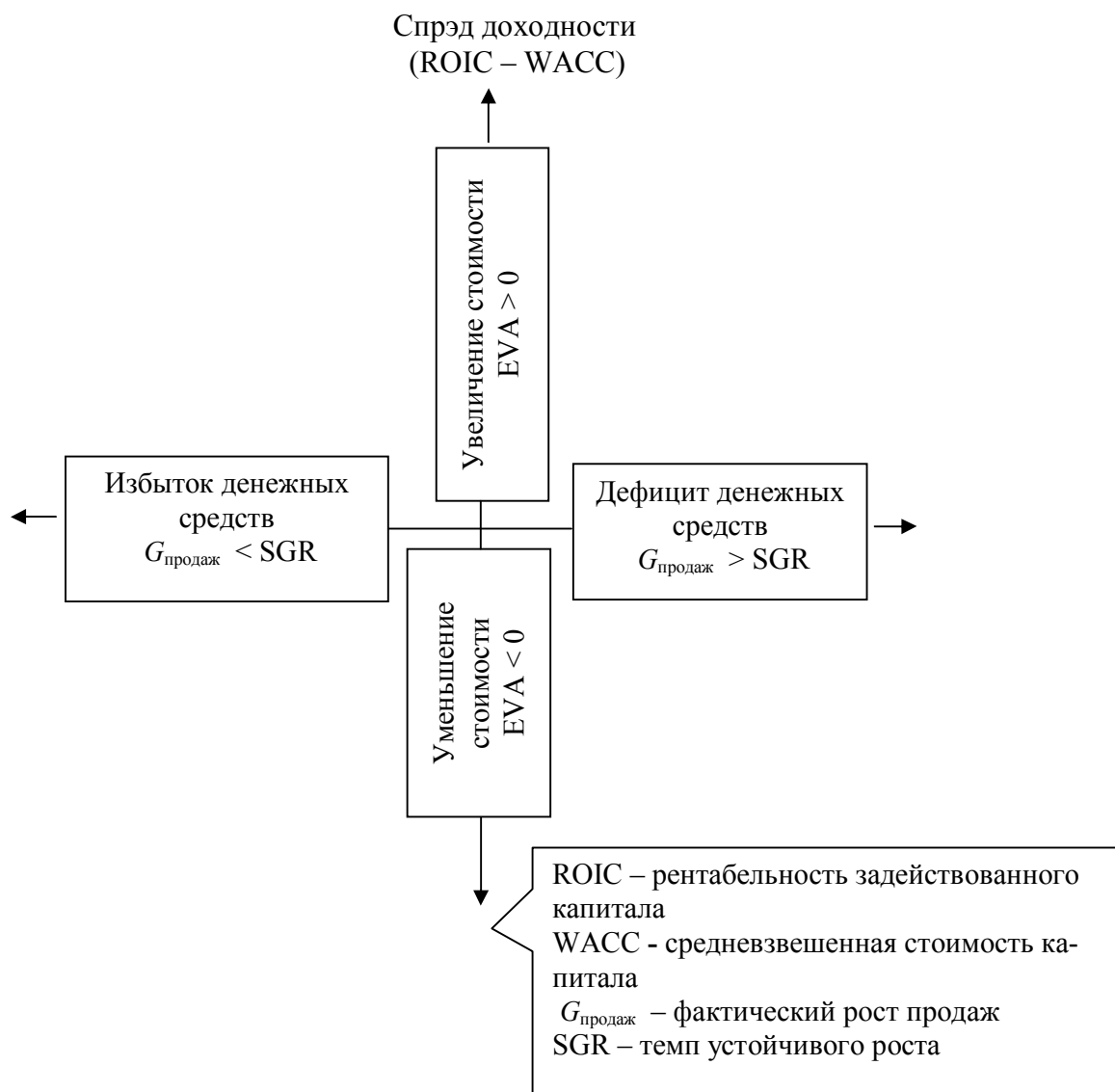
$$ROE = ROS \cdot K_{об} \cdot M, \quad (6)$$

то

$$SGR = \frac{K_{рп} \cdot ROS \cdot K_{об} \cdot M}{1 - K_{рп} \cdot ROS \cdot K_{об} \cdot M}. \quad (7)$$

Двумерная матрица финансовых стратегий состоит из четырех квадрантов, полученных в результате пересечения двух осей (см. рисунок) [2]. Вертикальная ось измеряет способность компании создавать стоимость. Эта способность измеряется величиной спреда доходности (ROIC – WACC) и показателем EVA. Если полученная разница положительная – стоимость компании увеличивается, если отрицательная – ее ценность снижается.

Горизонтальная ось измеряет способность компании финансировать свой рост продаж, которая оценивается разницей между фактическими темпами роста продаж и темпами устойчивого роста ( $G_{\text{продаж}} - \text{SGR}$ ). Если разница положительная, то компания испытывает дефицит денежных средств, если отрицательная – у компании наблюдается их излишек.



Матрица финансовых стратегий

Если в результате диагностики компания попадает в левый верхний квадрант, то у нее наблюдается положительный показатель EVA, избыток денежных средств, а темпы роста продаж ниже сбалансированного уровня. Такой компании следует использовать избыток денежных средств путем инвестирования в рост компании, увеличения дивидендных выплат или проведения обратного выкупа акций.

Правый верхний квадрант свидетельствует, что спрэд доходности больше 0, т. е. операционная доходность превышает средневзвешенную стоимость капитала, и, следовательно, значение EVA положительное. Если темпы роста продаж больше сбалансированного уровня, то наблюдается дефицит денежных средств. В этом случае управ-

ленческие решения должны быть направлены на сокращение роста продаж до устойчивого уровня, исключена из ассортимента продукция с низкой доходностью, уменьшены дивидендные выплаты, привлечены дополнительные источники финансирования. Следует, однако, с осторожностью относиться к стремлению решить проблему финансирования экономического роста опережающими темпами за счет лишь внешних заимствований. Высокие деловые риски, которыми характеризуется высокая скорость развития, требуют в первую очередь использования нераспределенной прибыли и увеличения собственного капитала компании [3].

Два нижних квадранта характеризуются отрицательным значением спреда доходности ( $ROIC - WACC < 0$ ) и уменьшением стоимости компании, так как  $EVA < 0$ .

Нахождение компании в левом нижнем квадранте свидетельствует об избытке денежных средств и низких темпах роста продаж. В этом случае следует изменить структуру капитала компании, повысить эффективность инвестирования, снизить операционные расходы, а возможно, и осуществить реструктуризацию.

Расположение компании в правом нижнем квадранте показывает, что наблюдается разрушение стоимости компании ( $EVA < 0$ ) при дефиците денежных средств, темпы роста продаж явно больше сбалансированного уровня. Привлечение дополнительных источников финансирования, покрытие недостатка денежных средств кредитными ресурсами в условиях разрушения ценности оказывается необоснованным. Если такая компания сумеет на время снизить темпы своего роста, затормозив на период скорость своего развития и снизив тем самым финансовые риски собственной неплатежеспособности, она окажется в левом нижнем квадранте матрицы финансовых стратегий. В противном случае менеджерам такой компании следует задуматься о реструктуризации или ее продаже.

Наличие в практике аналитической деятельности такого стратегически ориентированного инструмента, как матрица финансовых стратегий, позволит правильно формировать финансовую политику и принимать обоснованные решения, направленные на максимизацию рыночной стоимости компании.

### **Библиографические ссылки**

1. Финансовый менеджмент. Проблемы и решения : учебник / под. ред. А. З. Бобылевой. М. : Изд-во «Юрайт», 2011.
2. Hawawini G. Finance for Executives. Managing the value creation. South Western College Publishing. 2006. P. 207.
3. Сравнительный анализ стратегических моделей финансового менеджмента [Электронный ресурс]. URL: <http://referent.mubint.ru/security/8/6777/1>.

И. Якушевич, Л. А. Ополева  
Сибирский государственный аэрокосмический университет  
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

## **МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ НАЛОГОВОГО АУДИТА ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ**

*Рассматривается методика проведения налогового аудита по налогу на прибыль организаций.*

*Ключевые слова:* налог на прибыль, аудит налога на прибыль.

Актуальность методики по проверке налога на прибыль при проведении аудита связана с тем, что налоги представляют собой часть отношений экономического субъекта с государственными и контролирующими органами и нарушения в данной области могут повлечь за собой существенные последствия для экономического субъекта [3].

Налог на прибыль, оказывающий большое влияние на финансово-хозяйственную деятельность организации, является одним из самых сложных для расчета в силу законодательных норм, изложенных в гл. 25 Налогового Кодекса Российской Федерации (НК РФ). Аудит налога на прибыль представляет собой проверку правильности формирования налоговой базы по данному налогу, состояния расчетов перед бюджетом, применения льгот, способов ведения учета и составления налоговой отчетности. При проведении аудита налога на прибыль осуществляется анализ порядка ведения синтетического и аналитического учета расчетов по налогу, проводится оценка правильности формирования налоговой базы согласно нормам действующего законодательства, проводится оценка отражения текущих налоговых обязательств перед бюджетом в бухгалтерской и налоговой отчетности и отражения сумм отложенных налогов в бухгалтерской отчетности. Также проводится анализ порядка классификации и раскрытия в финансовой отчетности с должной степенью детализации информации о расходах, текущих налоговых обязательствах, отложенных налоговых активах и обязательствах. Оценивается полнота и своевременность уплаты в бюджет налогов. Аудит налога на прибыль является одним из самых ключевых в налоговом аудите, так как последствиями искажения налоговой базы оказываются искажение финансовых результатов и расчетов с бюджетом по налогу на прибыль.

Основные задачи и цели аудита по налогу на прибыль сформулированы в Методических рекомендациях по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом (одобрены Советом по аудиторской деятельности при Минфине России протоколом № 25 от 22. 04. 2004г.) (рис. 1, 2).

Источниками формирования отчетной информации по налогу на прибыль являются отчет о прибылях и убытках, бухгалтерский баланс, налоговая декларация по налогу на прибыль, регистры бухгалтерского и налогового учета (табл. 1).

Аудиторская проверка по налогу на прибыль и обязательств организации-налогоплательщика перед бюджетом осуществляется поэтапно (рис. 3).

При определении уровня существенности учитывается количественный и качественный аспекты искажений. К качественному аспекту относятся несоблюдение учетной политики; недостаточное или неадекватное описание учетной политики и раскрытие информации о налоге на прибыль в финансовой отчетности.

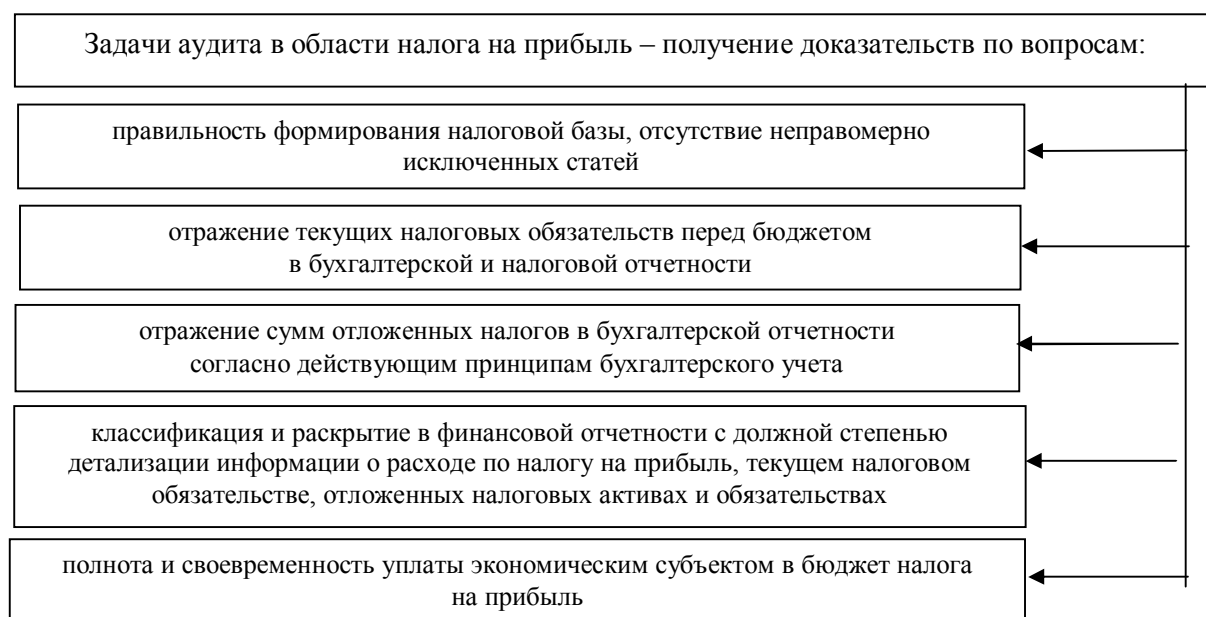


Рис. 1. Основные задачи аудита по налогу на прибыль



Рис. 2. Цели аудита по качественным аспектам отчетности

Таблица 1

**Источники формирования отчетной информации по налогу на прибыль**

| Показатель отчетности                                         | Форма отчетности                                           | Источник информации                        |
|---------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------|--------------------------------------------|
| 1                                                             | 2                                                          | 3                                          |
| Прибыль, рассчитанная по правилам бухгалтерского учета        | Отчет о прибылях и убытках                                 | Регистры бухгалтерского учета              |
| Прибыль, рассчитанная по правилам налогового законодательства | Декларация по налогу на прибыль                            | Регистры налогового учета                  |
| Текущий расход по налогу на прибыль                           | Отчет о прибыли и убытках. Декларация по налогу на прибыль | Регистры налогового учета                  |
| Текущее обязательство по налогу на прибыль                    | Баланс, Декларация по налогу на прибыль                    | Регистры бухгалтерского учета              |
| Отложенное налоговое обязательство или актив                  | Баланс                                                     | Регистры налогового и бухгалтерского учета |

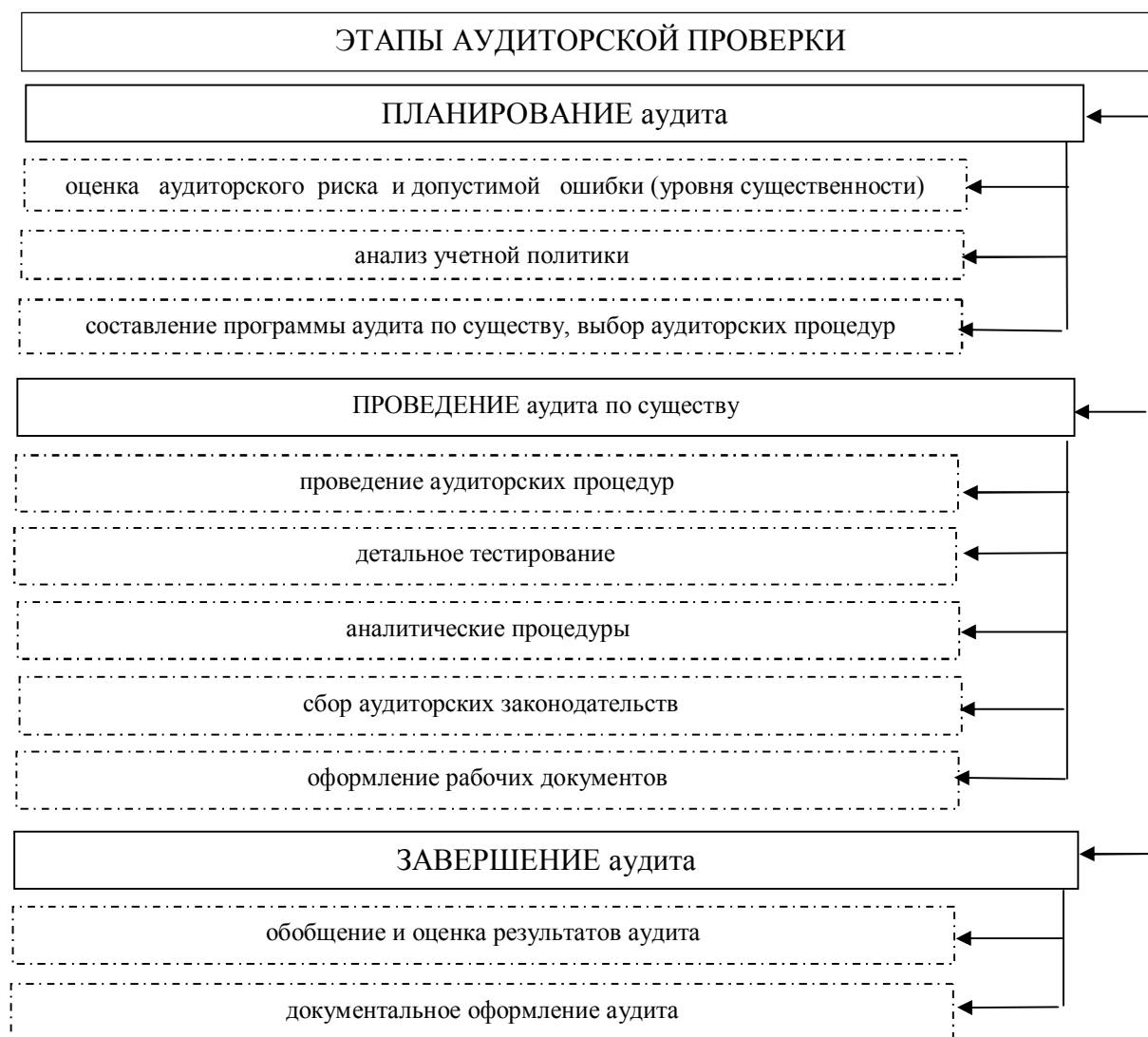


Рис. 3. Этапы аудиторской проверки по налогу на прибыль

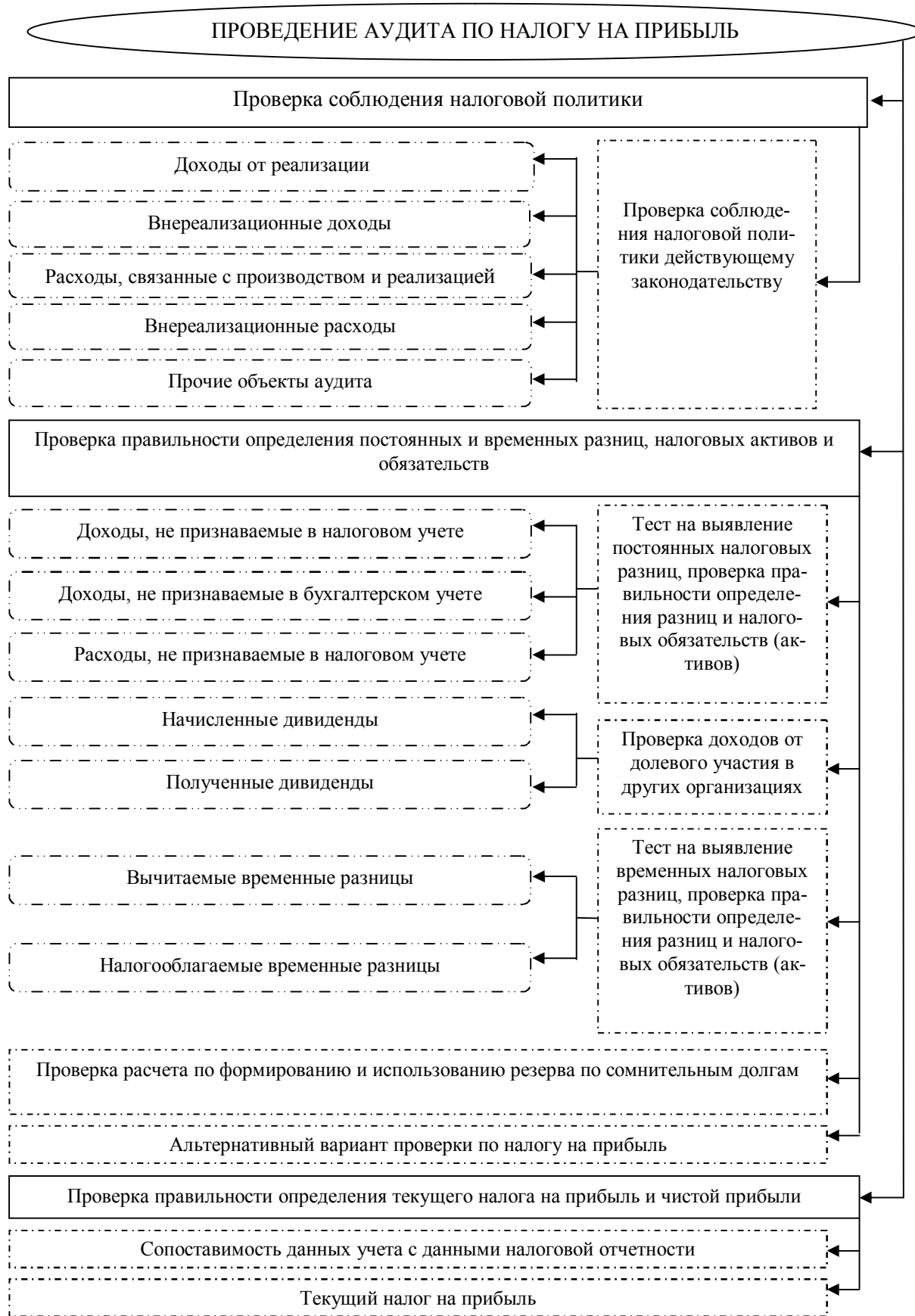


Рис. 4. Схема проведения аудита по налогу на прибыль по существу

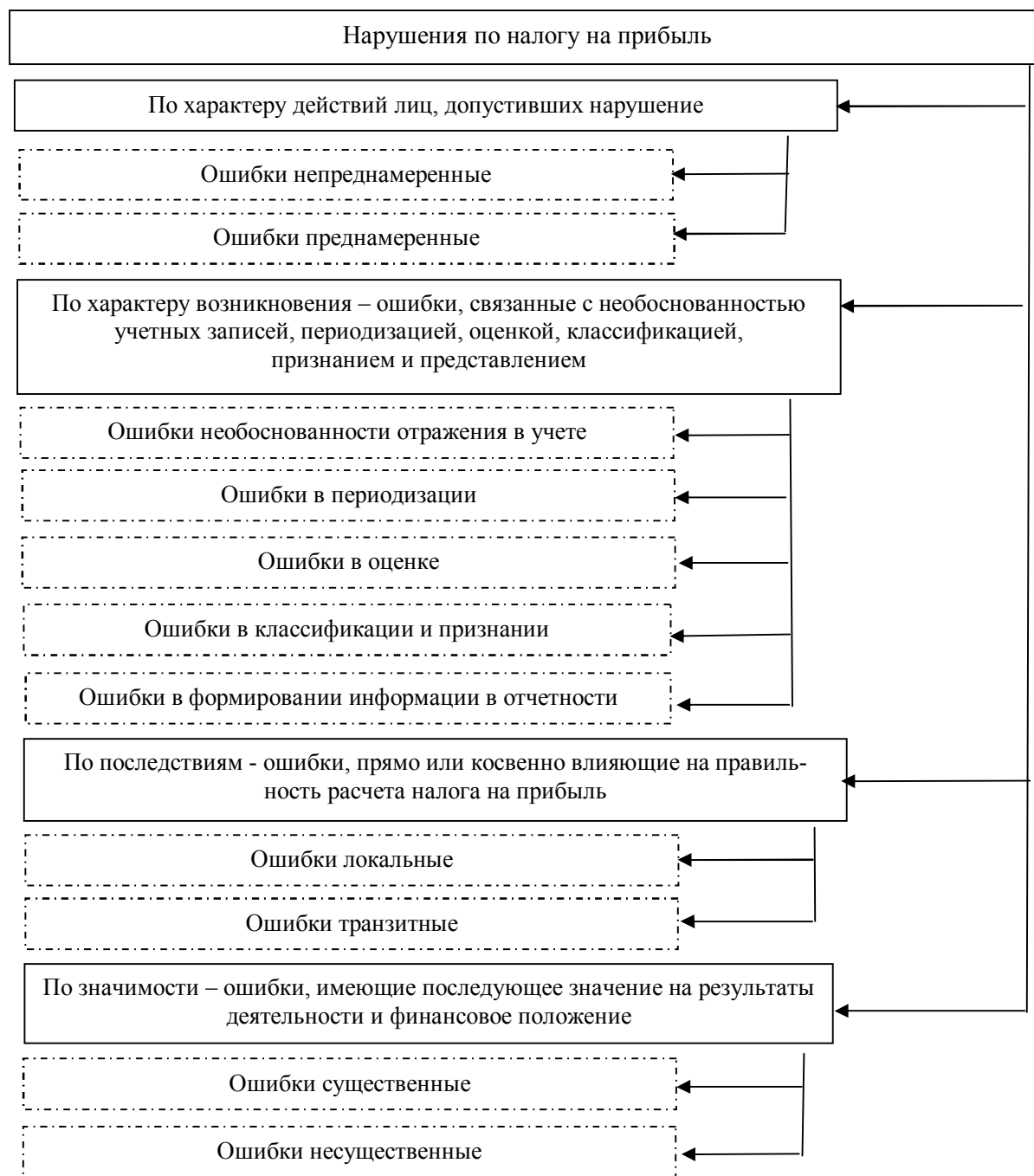


Рис. 5. Классификация нарушений по налогу на прибыль

К количественному аспекту относятся остатки по счетам 68 «Задолженность перед бюджетом по налогу на прибыль», 09 «Отложенные налоговые активы», 77 «Отложенные налоговые обязательства»; объекты налогообложения по налогу на прибыль. Источником информации при заполнении рабочих документов о суммах начисленных доходов и произведенных расходов являются налоговые декларации и сводные регистры налогового учета аудируемого лица. Значение уровня существенности должно быть зафиксировано в программе аудита.

Анализ учетной политики проводится с целью установления расхождений в определении базы по расчету прибыли для бухгалтерского учета и для целей налогообложения из-за разницы в оценке и признании активов, обязательств, доходов и расходов;

выявления постоянных и временных разниц при расчете прибыли; выявления ключевых по риску элементов; выражения мнения по вопросу применяемой учетной политики аудируемого лица для целей налогообложения.

В программе проверки по существу приводится детальный перечень и объем аудиторских процедур со ссылкой на рабочий документ, в котором будут собраны аудиторские доказательства (рис. 4).

На этапе завершения аудита обобщаются и оцениваются результаты проверки. В итоговых рабочих документах отражаются (рис. 5):

- причины нарушений норма законодательства;
- налоговые последствия этих нарушений для аудируемого лица;
- практические рекомендации по устранению негативных последствий выявленных нарушений.

Результаты проведения аудита по разделу налога на прибыль и обязательств перед бюджетом отражаются в документе «Письменная информация (отчет) по аудиту финансовой отчетности» или в отдельном документе (при налоговом аудите) [3].

Обобщенные результаты предоставляются руководству проверяемого субъекта с целью устранения выявленных нарушений и их недопущения в будущем.

### **Библиографический список**

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс] (в ред. 06.12.2011 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ № 696 от 23.09.2002 г. (ред. 22.12.2011 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Методические рекомендации по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и оказания сопутствующих услуг [Электронный ресурс] одобрен. Советом по аудиторской деятельности при Минфине России протоколом № 25 от 22.04.2004 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

© Якушевич И., Ополева Л. А., 2012

## СОДЕРЖАНИЕ

|                                                                                                                                                |            |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Предисловие .....</b>                                                                                                                       | <b>3</b>   |
| <b>Апрятин А. В., Василенко К. В. Особенности и проблемные вопросы учета обязательств .....</b>                                                | <b>5</b>   |
| <b>Байкалова О. В. Особенности налогообложения товариществ собственников жилья налогом на добавленную стоимость.....</b>                       | <b>9</b>   |
| <b>Байкалова О. В., Гавриленко К. В. Методики определения существенности в аудите.....</b>                                                     | <b>14</b>  |
| <b>Бахмарева Н. В., Нестеренко И. В. Инструменты оценки финансовой устойчивости организации .....</b>                                          | <b>19</b>  |
| <b>Брюханова О. М., Полубелова М. В. Система сбалансированных показателей торговой организации .....</b>                                       | <b>21</b>  |
| <b>Василенко К. В., Апрятин А. В. Системы учета затрат, применяемые в управленческом учете .....</b>                                           | <b>25</b>  |
| <b>Волохова У. А., Панасюк Ю. В. Аудиторское заключение как часть годовой бухгалтерской отчетности .....</b>                                   | <b>30</b>  |
| <b>Врублевская Я. С. Особенности учета затрат в условиях временного приостановления деятельности .....</b>                                     | <b>34</b>  |
| <b>Гавриленко К. В., Байкалова О. В., Федоренко И. В. Аудит эффективности государственных расходов .....</b>                                   | <b>39</b>  |
| <b>Грушевская В. В. Информационные технологии в медицине регионов России .....</b>                                                             | <b>43</b>  |
| <b>Грушевская В. В. Информатизация здравоохранения: современный этап .....</b>                                                                 | <b>46</b>  |
| <b>Горячева О. П., Цуканова Ю. А. Планирование аудита расчетов организации .....</b>                                                           | <b>48</b>  |
| <b>Елгина Е. А., Лоч М. В. Методы учета основных средств, предназначенных для обеспечения естественных потребностей работников.....</b>        | <b>52</b>  |
| <b>Зеленко А. П., Каримова А. А., Анисимова Л. И. Проблемы перехода на Международные стандарты финансовой отчетности .....</b>                 | <b>56</b>  |
| <b>Золотарева Г. И., Язикова О. В. Методические особенности организации учета материальных затрат на предприятиях машиностроения .....</b>     | <b>59</b>  |
| <b>Искрова В. Ю., Федоренко И. В. Преимущества, недостатки и применимость методик аудита эффективности производственной деятельности .....</b> | <b>65</b>  |
| <b>Искрова В. Ю., Федоренко И. В. Критерии, применяемые при аудите эффективности .....</b>                                                     | <b>70</b>  |
| <b>Искрова В. Ю., Лобанова Ю. С., Федоренко И. В. Подходы и проблемы в оценке системы внутреннего контроля организации.....</b>                | <b>74</b>  |
| <b>Лобанова Ю. С., Полубелова М. В. Классификация форм внутренней управленческой отчетности.....</b>                                           | <b>82</b>  |
| <b>Максимова Г. В., Алексеев А. О. Операционный аудит научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ .....</b>       | <b>89</b>  |
| <b>Тимофеева П. В. Аудит первичного учета .....</b>                                                                                            | <b>93</b>  |
| <b>Ткаченко О. Н., Гришина А. В., Полубелова М. В. Особенности налогообложения негосударственных образовательных учреждений.....</b>           | <b>98</b>  |
| <b>Трегубович Ю. А., Смолякова Д. Е., Анисимова Л. И. Проблемы взаимодействия бухгалтерского и налогового учета .....</b>                      | <b>101</b> |

|                                                                                                                                                |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| <b>Турова Ю. С., Полубелова М. В.</b> Особенности бюджетирования<br>в строительных организациях .....                                          | 106 |
| <b>Федоренко И. В.</b> Методологическая модель аудита .....                                                                                    | 109 |
| <b>Худяева О. И. , Денисенко Г. В.</b> Необходимость развития<br>экологического аудита .....                                                   | 114 |
| <b>Шестернева М. Е., Кокова О. И.</b> Применение положения<br>по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» ПБУ24/ .... | 117 |
| <b>Шнюкова Е. А.</b> Экспертиза финансовой политики компании<br>с использованием матрицы финансовых стратегий .....                            | 122 |
| <b>Якушевич И., Ополева Л. А.</b> Методика проведения налогового аудита<br>по налогу на прибыль .....                                          | 126 |

Научное издание

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

*Сборник научных трудов*

Выпуск 8

Редактор *Т. А. Ермолаева*  
Оригинал-макет и верстка *М. А. Белоусовой*

Подп. в печать 30.08.2011. Формат 70×108/8. Бумага офсетная.  
Печать плоская. Усл. печ. л. 11,2. Уч.-изд. л. 14,5.  
Тираж 100 экз. Заказ . С 102/12.

Санитарно-эпидемиологическое заключение  
№ 24.49.04.953. П.000032.01.03. от 29.01.2003 г.

Редакционно-издательский отдел Сиб. гос. аэрокосмич. ун-та.  
Отпечатано в отделе копировально-множительной техники  
Сиб. гос. аэрокосмич. ун-та.  
660014, г. Красноярск, просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31.