



СИБИРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ  
АЭРОКОСМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ  
ИМЕНИ АКАДЕМИКА М. Ф. РЕШЕТНЕВА

---



# УЧЕТ, АНАЛИЗ, АУДИТ: ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ

Выпуск 9

КРАСНОЯРСК 2012

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

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

Сборник научных трудов

Выпуск 9

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 Г. В. ДЕНИСЕНКО,  
доцент кафедры бухгалтерского учета М. В. ПОЛУБЕЛОВА,  
доцент кафедры бухгалтерского учета И. В. ФЕДОРЕНКО (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. 9. – 196 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 и для оперативного руководства и управления, а также для внешних пользователей, является весьма непростой задачей.

Современная теория и практика осуществления бухгалтерского учета постоянно развиваются. В экономической литературе описано достаточно много подходов к организации бухгалтерского учета на предприятии. Однако многочисленные изменения в бухгалтерском и налоговом законодательстве оставляют этот процесс незавершенным, заставляя практикующих бухгалтеров искать новые, более эффективные способы учета информации.

Данный сборник является результатом проводимых исследований в области актуальных проблем организации учета, анализа и аудита как на конкретных предприятиях, так и в отраслях деятельности. Много внимания уделяется общетеоретическим вопросам учета и контроля: теории бухгалтерского финансового и управленческого учета и отчетности, аудиторского контроля. Расширилась география авторов статей сборника. Теперь в сборник включены наиболее интересные решения в области организации бухгалтерского учета, анализа и аудита на современных предприятиях, предлагаемые преподавателями, аспирантами, магистрами, студентами вузов 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.



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

## **ИЗМЕНЕНИЯ МЕТОДИКИ РАСЧЕТА ЭЛЕМЕНТОВ ПЛАТЫ ЗА ЖИЛИЩНО-КОММУНАЛЬНЫЕ УСЛУГИ В 2012 ГОДУ**

*Раскрываются основные изменения в учете товариществ собственников жилья и управляющих компаний, вызванные вступлением в силу постановления Правительства РФ № 354 от 06.05.2011.*

*Ключевые слова: жилищно-коммунальное хозяйство, товарищества собственников жилья, расчет оплаты, изменения законодательства.*

Постановление Правительства РФ № 354 от 06.05.2011 вступило в силу 1 сентября 2012 г., внесло существенные изменения в систему расчетов платы за пользование коммунальными услугами конечными потребителями – жителями многоквартирных домов. Ранее эта сфера деятельности товариществ собственников жилья (ТСЖ) и управляющих компаний регулировалась Постановлением Правительства РФ № 307. В связи с изменением законодательства, перед бухгалтерами обслуживающих организаций жилищно-коммунальной сферы возникли некоторые трудности при расчете элементов платы за жилищно-коммунальные услуги.

Напомним, размер оплаты за потребленные жилищно-коммунальные услуги постоянно представлен в платежном документе (квитанции), который также претерпел изменения в связи с Постановлением Правительства РФ № 354. Платежный документ до 01.09.2012 (рассмотрим на примере ТСЖ «Правобережное») имел вид, представленный на рис. 1.

Как видно в верхней таблице платежного документа (рис. 1), даны перечень предоставленных услуг, объем потребления и цена за единицу измерения услуги, а также общие суммы. В нижней таблице приведены справочные данные о потребленных услугах, учитываемых по индивидуальным приборам учета.

Внешний вид и содержание платежного документа с 1 сентября 2012 г. значительно изменились (рис. 2). Теперь он состоит из 8 разделов: сведения о плательщике, сведения об исполнителе услуг и получателе платежа, расчет размера платы за содержание и ремонт жилого помещения и коммунальные услуги, справочная информация, суммарный объем коммунальных услуг в доме, контактные данные, сведения о перерасчетах, сведения о рассрочках платежа (этот раздел включается в документ при наличии такой услуги). Данные изменения в платежных документах продиктованы изменениями в правилах предоставления жилищно-коммунальных услуг обслуживающими организациями.

К наиболее значимым изменениям в расчете платы за жилищно-коммунальные услуги, внесенным Постановлением Правительства РФ № 354 можно отнести:

- отмена ежегодной корректировки размера платы за отопление (отмена тринадцатой квитанции);
- обязанность исполнителя услуг предоставлять рассрочку на оплату услуг в определенных случаях;
- отключение услуги в случае задолженности по ней более 3 месячных размеров, рассчитанных по нормативу;

- разделение каждой коммунальной услуги на две: одна – предоставляемая внутри квартиры, вторая – общедомовые нужды (ОДН); сумма ОДН может быть как положительной, так и отрицательной;
- расчет общедомовых нужд (ОДН) согласно показаниям общедомовых приборов учета по новым формулам (исправлена ошибка в Постановлении Правительства 307, из-за которой суммарный расход во всех квартирах дома не был равен расходу по общедомовому счетчику);
- распределение общего объема ОДН по всем лицевым счетам пропорционально их площади или количеству жильцов (а не только по лицевым счетам со счетчиками пропорционально их объемам, как это было в 307-м постановлении);
- новые требования к квитанциям квартплаты, в том числе указание начисленных сумм по ОДН в отдельных строках;
- расчет по среднемесячному расходу за последний год в случае непредоставления потребителем показаний квартирных счетчиков до 3 месяцев подряд.

24000014730033000023 	3969,08 																																																																																																																																														
<b>ТСЖ "Правобережное"</b> ИНН: 2461206350. КПП: 246101001, р/сч 40703810855000014833 ЗАО КБ Кедр, Красноярск, №сч 30101810300000000415, БИК 040407415 Лицевой счет: <span style="float: right;">Код: 341455</span> ФИО: Адрес: г. Красноярск, ул. Щербакова, Кол-во прожив/зарег: 1 / 0 Всего начислено за 06.2012: <b>1979,86</b> Долг на 01.06.2012: <b>1989,22</b> <b>К ОПЛАТЕ: 3969,08</b>		201206 1979,86  СЧЕТ-КВИТАНЦИЯ за июнь 2012																																																																																																																																													
Лицевой счет: <span style="float: right;">Код: 341455</span> ФИО: Адрес: г. Красноярск, ул. Щербакова, Площадь: общая 32,10 кв.м. Кол-во комнат: 1 Кол-во прожив/зарег: 1 / 0 В содержание жилья включена уборка лестничных клеток		СЧЕТ-КВИТАНЦИЯ за июнь 2012 ТСЖ "Правобережное" Вас обслуживают:																																																																																																																																													
<table border="1"> <thead> <tr> <th>Вид услуги</th> <th>Цена услуги, руб.</th> <th>Ед. изм.</th> <th>Потребл. объем</th> <th>Начислено по действ. тарифу</th> <th>Сумма к вычету</th> <th>Перерасчет</th> <th>Всего к оплате за 06.2012</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Содерж. и рем. жилого фонда</td> <td>15,21</td> <td>м2</td> <td>32,10</td> <td>488,24</td> <td></td> <td></td> <td>488,24</td> </tr> <tr> <td>Вывоз твердых отходов</td> <td>1,66</td> <td>м2</td> <td>32,10</td> <td>53,29</td> <td></td> <td></td> <td>53,29</td> </tr> <tr> <td>Мусоропровод</td> <td>0,73</td> <td>м2</td> <td>32,10</td> <td>23,43</td> <td></td> <td></td> <td>23,43</td> </tr> <tr> <td>Капитальный ремонт</td> <td>1,21</td> <td>м2</td> <td>32,10</td> <td>38,84</td> <td></td> <td></td> <td>38,84</td> </tr> <tr> <td>Лифт</td> <td>4,79</td> <td>м2</td> <td>32,10</td> <td>153,76</td> <td></td> <td></td> <td>153,76</td> </tr> <tr> <td><b>Итого по жилищным услугам</b></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td><b>757,56</b></td> <td></td> <td></td> <td><b>757,56</b></td> </tr> <tr> <td>Отопление</td> <td>23,81</td> <td>м2</td> <td>32,10</td> <td>764,30</td> <td>13,48</td> <td></td> <td>750,82</td> </tr> <tr> <td>Холодная вода</td> <td>11,01</td> <td>м3</td> <td>4,000</td> <td>44,04</td> <td></td> <td></td> <td>44,04</td> </tr> <tr> <td>Водоотведение (канализация)</td> <td>7,89</td> <td>м3</td> <td>4,000</td> <td>31,56</td> <td></td> <td></td> <td>31,56</td> </tr> <tr> <td>Электричество</td> <td>1,70</td> <td>кВт</td> <td>157,00</td> <td>266,90</td> <td></td> <td></td> <td>266,90</td> </tr> <tr> <td><b>Итого по коммунальным услугам</b></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td><b>1106,80</b></td> <td><b>13,48</b></td> <td></td> <td><b>1093,32</b></td> </tr> <tr> <td>Домофон</td> <td>25,00</td> <td>кв</td> <td>1,00</td> <td>25,00</td> <td></td> <td></td> <td>25,00</td> </tr> <tr> <td>Членские взносы</td> <td>2,00</td> <td>м2</td> <td>32,10</td> <td>64,20</td> <td></td> <td></td> <td>64,20</td> </tr> <tr> <td>Электроэнергия мест общего пользования</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td>39,78</td> <td>39,78</td> </tr> <tr> <td><b>Итого по прочим услугам</b></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td><b>89,20</b></td> <td></td> <td><b>39,78</b></td> <td><b>128,98</b></td> </tr> <tr> <td><b>Всего</b></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td><b>1953,56</b></td> <td><b>13,48</b></td> <td><b>39,78</b></td> <td><b>1979,86</b></td> </tr> </tbody> </table>								Вид услуги	Цена услуги, руб.	Ед. изм.	Потребл. объем	Начислено по действ. тарифу	Сумма к вычету	Перерасчет	Всего к оплате за 06.2012	Содерж. и рем. жилого фонда	15,21	м2	32,10	488,24			488,24	Вывоз твердых отходов	1,66	м2	32,10	53,29			53,29	Мусоропровод	0,73	м2	32,10	23,43			23,43	Капитальный ремонт	1,21	м2	32,10	38,84			38,84	Лифт	4,79	м2	32,10	153,76			153,76	<b>Итого по жилищным услугам</b>				<b>757,56</b>			<b>757,56</b>	Отопление	23,81	м2	32,10	764,30	13,48		750,82	Холодная вода	11,01	м3	4,000	44,04			44,04	Водоотведение (канализация)	7,89	м3	4,000	31,56			31,56	Электричество	1,70	кВт	157,00	266,90			266,90	<b>Итого по коммунальным услугам</b>				<b>1106,80</b>	<b>13,48</b>		<b>1093,32</b>	Домофон	25,00	кв	1,00	25,00			25,00	Членские взносы	2,00	м2	32,10	64,20			64,20	Электроэнергия мест общего пользования						39,78	39,78	<b>Итого по прочим услугам</b>				<b>89,20</b>		<b>39,78</b>	<b>128,98</b>	<b>Всего</b>				<b>1953,56</b>	<b>13,48</b>	<b>39,78</b>	<b>1979,86</b>
Вид услуги	Цена услуги, руб.	Ед. изм.	Потребл. объем	Начислено по действ. тарифу	Сумма к вычету	Перерасчет	Всего к оплате за 06.2012																																																																																																																																								
Содерж. и рем. жилого фонда	15,21	м2	32,10	488,24			488,24																																																																																																																																								
Вывоз твердых отходов	1,66	м2	32,10	53,29			53,29																																																																																																																																								
Мусоропровод	0,73	м2	32,10	23,43			23,43																																																																																																																																								
Капитальный ремонт	1,21	м2	32,10	38,84			38,84																																																																																																																																								
Лифт	4,79	м2	32,10	153,76			153,76																																																																																																																																								
<b>Итого по жилищным услугам</b>				<b>757,56</b>			<b>757,56</b>																																																																																																																																								
Отопление	23,81	м2	32,10	764,30	13,48		750,82																																																																																																																																								
Холодная вода	11,01	м3	4,000	44,04			44,04																																																																																																																																								
Водоотведение (канализация)	7,89	м3	4,000	31,56			31,56																																																																																																																																								
Электричество	1,70	кВт	157,00	266,90			266,90																																																																																																																																								
<b>Итого по коммунальным услугам</b>				<b>1106,80</b>	<b>13,48</b>		<b>1093,32</b>																																																																																																																																								
Домофон	25,00	кв	1,00	25,00			25,00																																																																																																																																								
Членские взносы	2,00	м2	32,10	64,20			64,20																																																																																																																																								
Электроэнергия мест общего пользования						39,78	39,78																																																																																																																																								
<b>Итого по прочим услугам</b>				<b>89,20</b>		<b>39,78</b>	<b>128,98</b>																																																																																																																																								
<b>Всего</b>				<b>1953,56</b>	<b>13,48</b>	<b>39,78</b>	<b>1979,86</b>																																																																																																																																								
Всего начислено за 06.2012: <b>1979,86</b> Долг на 01.06.2012: <b>1989,22</b> <b>К ОПЛАТЕ: 3969,08</b> Дата последнего платежа: 10.04.2012 Просим произвести оплату до 10.07.2012. После 10.07.2012 взимается пеня																																																																																																																																															
Внимание, в квитанции учтены начисления по приборам учета:																																																																																																																																															
<table border="1"> <thead> <tr> <th rowspan="2">Вид услуги</th> <th rowspan="2">Прибор учета</th> <th colspan="2">Начальные</th> <th colspan="2">Текущие</th> <th rowspan="2">Потребленный объем</th> <th rowspan="2">Цена услуги</th> <th rowspan="2">Итого</th> </tr> <tr> <th>Дата</th> <th>Показание</th> <th>Дата</th> <th>Показание</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Холодная вода</td> <td>инд.0288563-08</td> <td>01.05.2012</td> <td>161 м3</td> <td>01.06.2012</td> <td>165 м3</td> <td>4 м3</td> <td>11,01</td> <td>44,04</td> </tr> <tr> <td>Водоотведение (канализация)</td> <td></td> <td>01.06.2012</td> <td>—</td> <td>30.06.2012</td> <td>—</td> <td>4 м3</td> <td>7,89</td> <td>31,56</td> </tr> <tr> <td>Электричество</td> <td>инд.062915</td> <td>01.05.2012</td> <td>5276 кВт</td> <td>01.06.2012</td> <td>5433 кВт</td> <td>157 кВт</td> <td>1,70</td> <td>266,90</td> </tr> </tbody> </table>								Вид услуги	Прибор учета	Начальные		Текущие		Потребленный объем	Цена услуги	Итого	Дата	Показание	Дата	Показание	Холодная вода	инд.0288563-08	01.05.2012	161 м3	01.06.2012	165 м3	4 м3	11,01	44,04	Водоотведение (канализация)		01.06.2012	—	30.06.2012	—	4 м3	7,89	31,56	Электричество	инд.062915	01.05.2012	5276 кВт	01.06.2012	5433 кВт	157 кВт	1,70	266,90																																																																																																
Вид услуги	Прибор учета	Начальные		Текущие		Потребленный объем	Цена услуги			Итого																																																																																																																																					
		Дата	Показание	Дата	Показание																																																																																																																																										
Холодная вода	инд.0288563-08	01.05.2012	161 м3	01.06.2012	165 м3	4 м3	11,01	44,04																																																																																																																																							
Водоотведение (канализация)		01.06.2012	—	30.06.2012	—	4 м3	7,89	31,56																																																																																																																																							
Электричество	инд.062915	01.05.2012	5276 кВт	01.06.2012	5433 кВт	157 кВт	1,70	266,90																																																																																																																																							

Рис. 1. Платежный документ старого образца

Рассмотрим наиболее важные с точки зрения учета изменения более подробно.

**ПЛАТЕЖНЫЙ ДОКУМЕНТ**  
для внесения платы за содержание и ремонт жилого помещения и предоставление коммунальных услуг

**Раздел 1. Сведения о плательщике**

Расчетный период: **октябрь 2012**  
 ФИО собственника/наемателя:  
 Адрес помещения: г. Красноярск, ул. Щербакова, д. 23 а, кв.  
 Площадь: 32,10 кв.м. Количество прожив./зарег.: 1/0 чел. Количество комн.: 1

Недоплата на начало расчетного периода: 0,00 руб. Номер лицевого счета: **341532**  
 Сумма к оплате за расчетный период: **2723,55 руб.**  
 Платежи за расчетный период: 0,00 руб. Дата последнего платежа: 25.09.2012  
 Итого к оплате: **2723,55 руб.**

**Раздел 2. Сведения об исполнителе услуг и получателе платежа**

Наименование организации исполнителя услуг: **ТСЖ "Правобережное"**

Наименование получателя платежа: **ТСЖ "Правобережное"**  
 Банковские реквизиты: ИНН: 2461206350, КПП: 246101001, р/сч 4070331085500014833, ЗАО КБ Кедр, Красноярск, и/сч 30101610300008000415, БИК 04040716

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

Виды услуг	Ед. изм.	Объем услуг		Тариф руб. за ед. изм.	Размер платы за коммунальные услуги, руб.		Всего начислено за расчетный период, руб.	Пере-расчеты всего, руб.	Сумма к возме-щению, руб.	Итого к оплате за расчетный период, руб.		
		индив. потребл.	общедом. нужды		индив. потребл.	общедом. нужды				в т.ч. за ком. услуги	инд. потребл.	общед. нужды
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Содерж. и рем. жилого фонда	м2	32,10		15,21			488,24			488,24		
Вывод твердых отходов	м2	32,10		1,68			53,28			53,28		
Мусоропровод	м2	32,10		0,73			23,43			23,43		
Капитальный ремонт	м2	32,10		1,21			38,84			38,84		
Лифт	м2	32,10		4,78			153,78			153,78		
<b>Итого по жилищным услугам</b>							<b>757,56</b>			<b>757,56</b>		
Горячая вода	м3	0,000		71,54	572,32		572,32			572,32	572,32	
Холодная вода	м3	11,000	0,741	12,32	135,52	9,13	144,65			144,65	135,52	9,13
Водоотведение	м3	19,000	1,483	6,83	167,77	13,09	180,86			180,86	167,77	13,09
Электричество	кВт	193,60		1,80	347,40		347,40			347,40	347,40	
Отопление (Гкал)	Гкал	0,7832	-0,2544	1061,84	847,34	-275,26	572,08			572,08	847,34	-275,26
<b>Итого по коммунальным услугам</b>							<b>1817,31</b>			<b>1817,31</b>	<b>2070,35</b>	<b>-253,04</b>
Домофон	ка	1,00		25,00			25,00			25,00		
Членские взносы	м2	32,10		2,00			64,20			64,20		
Электроэнергия МОП							0,00		59,48	59,48		
<b>Итого по прочим услугам</b>							<b>89,20</b>		<b>59,48</b>	<b>148,68</b>		
<b>Итого к оплате за расчетный период:</b>							<b>2664,07</b>		<b>59,48</b>	<b>2723,55</b>	<b>2070,35</b>	<b>-253,04</b>

**Раздел 4. Справочная информация**

Виды услуг / Приборы учета	Норме-тип	Даты показаний	Текущее показание	Объем потребл.
<b>Горячая вода</b>				
ИПУ 0611394-08	5,35	01.10-31.10.2012	31	2,000
<b>Холодная вода</b>				
ИПУ 0611312-08	7,81	01.10-31.10.2012	45	3,000
ОПУ		01.10-31.10.2012	2494	0,741
<b>Водоотведение</b>				
Индивидуальное	12,98			19,000
ОПУ		01.10-31.10.2012	4440,38	1,483
<b>Электричество</b>				
ИПУ 060238	184	01.10-31.10.2012	1062	69,60
<b>Отопление (Гкал)</b>				
—	0,0244			
ОПУ		01.10-31.10.2012	128,207	-0,2544

**Раздел 5. Суммарный объем ком. услуг в доме**

Виды услуг (приборы учета)	Даты показаний	В помещ. доме	На общед. нужды
Холодная вода	01.10-31.10.2012	2317,388	176,801
Водоотведение	01.10-31.10.2012	4266,513	853,887

**Раздел 6. Контактные данные**

**Раздел 7. Сведения о перерасчете** (дополн. т. уменьш.)

Основания перерасчета / Виды услуг	Сумма, руб.
1	2
Корректировка по документу (09.2012 - 0.2612)	
Электроэнергия МОП	59,48
<b>Итого:</b>	<b>59,48</b>

Рис. 2. Платежный документ нового образца

До сентября 2012 г. в домах, где присутствует общедомовой счетчик потребленной тепловой энергии, ежегодно весной проводился перерасчет и корректировка сумм, начисленных жителям за отопление многоквартирного дома. Расхождение сумм начисленных и уплаченных было вызвано круглогодичным взиманием установленной обслуживающей организацией платы, рассчитанной по формуле

$$S_{\text{ум}} = T_{\text{м.кв}} \cdot P_{\text{кв}}, \quad (1)$$

где  $S_{\text{ум}}$  – размер начисленной платы за потребленные услуги (в рублях);  $T$  – тариф, установленный на оплату услуги с квадратного метра жилого помещения (в рублях);  $P_{\text{кв}}$  – общая площадь жилого помещения (в квадратных метрах). Таким образом, жители многоквартирных домов круглогодично оплачивали одну и ту же сумму, исчисленную исходя из площади их жилого помещения.

С сентября 2012 г. формула для расчета платы за отопление отдельно взятой квартиры выглядит следующим образом:

$$S_{\text{ум}} = C / P_{\text{дома}} \cdot P_{\text{кв}} \cdot T_{\text{ГК}}, \quad (2)$$

где  $S_{\text{ум}}$  – размер платы за отопление (в рублях);  $C$  – объем потребления, согласно общедомовому теплосчетчику;  $P_{\text{дома}}$  – жилая площадь дома (в квадратных метрах);  $P_{\text{кв}}$  – общая площадь жилого помещения;  $T_{\text{ГК}}$  – тариф за геккалорию.

Таким образом, жителям начисление платы за отопление производится на основе данных общедомового теплосчетчика. В месяцы, когда отопление отсутствует, плата не начисляется. Поэтому необходимости в ежегодных корректировках нет.

Что касается перерасходов воды, которые вычисляются по формуле

$$\text{Пер} = \text{Пок}_{\text{о.с.}} - \sum \text{Пок}_{\text{к.с.}} - \sum \text{норм}, \quad (3)$$

где  $\text{Пер}$  – перерасход;  $\text{Пок}_{\text{о.с.}}$  – показания общедомового счетчика;  $\text{Пок}_{\text{к.с.}}$  – показания индивидуальных квартирных счетчиков;  $\text{норм}$  – начисление по нормативам для квартир без счетчиков.

До 1 сентября 2012 г. за перерасход воды в доме по показаниям общедомового прибора учета платили лишь те собственники и наниматели, в квартирах которых были установлены индивидуальные приборы учета. Теперь полученный из вычислений результат будет распределяться на всех собственников и нанимателей, а также на нежилые помещения пропорционально занимаемой площади, вне зависимости от того, зарегистрирован кто-то в квартире или нет.

Таким образом, даже если в квартире никто не зарегистрирован, собственнику квартиры все равно придется платить за коммунальные услуги на общедомовые нужды. У тех собственников, кто живёт в доме, в котором ещё нет коллективных приборов учёта, в этой графе будет указываться норматив потребления на общедомовые коммунальные нужды.

Кроме того, отдельными строками теперь выделен объем ресурсов, потребленных на общедомовые нужды. Объем общедомовых нужд (ОДН) в общем случае складывается из двух составляющих: реального объема услуги на общие нужды дома за пределами квартир (в местах общего пользования, придомовой территории); а также объема, вызванного перерасходом (или недобором) внутри квартир, не имеющих индивидуальных приборов учета, расчет в которых происходит по нормативам, а не по индивидуальным приборам учета.

Вторая составляющая используется только, если в некоторых или всех квартирах есть индивидуальные счетчики по услуге; если же во всех квартирах индивидуальные приборы учета отсутствуют, то вторая составляющая не применяется. Из-за наличия второй составляющей объем ОДН может быть не только положительным, но и отрицательным (в случае, если в квартирах, не оборудованных приборами учета, реальный расход меньше нормативов). Положительный объем ОДН увеличивает квартплату жильцов, отрицательный объем, наоборот, уменьшает начисления по квартплате [2].

В случае наличия второй составляющей объем ОДН по воде, газу, электричеству рассчитывается по следующей формуле, которая верна для всех постановлений:

$$V_{\text{одн}} = V_{\text{дом}} - V_{\text{счет}} - V_{\text{норм}}, \quad (4)$$

где  $V_{\text{одн}}$  – объем общедомовых нужд (на все лицевые счета);  $V_{\text{дом}}$  – объем по общедомовому счетчику;  $V_{\text{счет}}$  – сумма объемов в квартирах по квартирным счетчикам;  $V_{\text{норм}}$  – сумма нормативов в квартирах без счетчиков.

При этом формула расчета ОДН, приходящихся на лицевой счет:

$$V_{\text{одн}} \cdot S_i / S_{\text{общ}} \text{ (при распределении согласно площади квартиры)} \quad (5)$$

$$V_{\text{одн}} \cdot N_i / N_{\text{общ}} \text{ (при распределении согласно количеству проживающих)}, \quad (6)$$

где  $S_i$  – площадь помещения лицевого счета;  $N_i$  – количество проживающих в помещении лицевого счета.

Что же касается ОДН по отоплению, то в случае, если в доме установлен хотя бы один квартирный теплосчетчик, то ОДН рассчитываются по приведенной выше общей формуле расчета ОДН.

Если же в доме нет ни одного квартирного счетчика, то ОДН рассчитывается по формуле

$$V_{\text{одн}} = V_{\text{дом}} \cdot S_{\text{одн}} / S_{\text{дом}}, \quad (7)$$

где  $V_{\text{дом}}$  – объем услуг, потребленный домом;  $S_{\text{одн}}$  – площадь общего имущества дома;  $S_{\text{дом}}$  – общая площадь дома.

Формула расчета ОДН, приходящихся на лицевой счет:

$$V_{\text{одн}} \cdot S_i / S_{\text{общ}}, \quad (8)$$

где  $S_{\text{общ}}$  – общая площадь дома.

Распределение затрат на общедомовые нужды производится по всем лицевым счетам, пропорционально площади квартир собственников и нанимателей, если объем ОДН положителен, или количеству жильцов, если объем ОДН отрицателен.

Последнее рассматриваемое нами важное изменение касается дебиторской задолженности ТСЖ и управляющих компаний. В связи с тем, что теперь обслуживающие организации имеют право ограничить или вовсе прекратить оказание некоторых услуг (кроме отопления и снабжения холодной водой) неплательщикам, чей долг за оплату услуг превысил 3 месячные нормативные нормы, дебиторская задолженность от жителей многоквартирных домов может существенно снизиться. Тем самым значительно улучшится финансовое положение многих обслуживающих организаций.

Таким образом, вступившее в силу 01.09.2012 Постановление Правительства РФ № 354 (в ред. Постановлений Правительства РФ от 04.05.2012 № 442, от 27.08.2012 № 857), в значительной мере систематизировало область расчета платы за жилищно-коммунальные услуги, введя жесткие методики и формулы расчета и начисления. Однако судить о том, привело ли это к положительной динамике в экономике жилищного хозяйства в целом, следует не ранее, чем через полгода, когда новая система окончательно станет привычной и населению, и персоналу обслуживающих организаций, и заработает в полную силу.

### Библиографические ссылки

1. О предоставлении коммунальных услуг собственникам и пользователям помещений в многоквартирных домах и жилых домов : постановление Правительства Российской Федерации № 354 от 06.05.2012 (в ред. Постановлений Правительства РФ от 04.05.2012 № 442, от 27.08.2012 № 857).

2. Анализ формул постановления правительства РФ № 354, сравнение постановлений № 354 и № 307 [Электронный ресурс] : портал электронной программы учета в сфере ЖКХ «Кварта-с». 12.11.12. URL: <http://www.kvarta-c.ru/354.html>.

© Байкалова О. В., 2012

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

## СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ПРОЦЕССОВ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ РАСЧЕТОВ ЭКОНОМИЧЕСКИХ СУБЪЕКТОВ

*Рассматриваются основные мероприятия, позволяющие начать совершенствовать процесс учета и контроля расчетов экономических субъектов.*

*Ключевые слова: дебиторская задолженность, кредиторская задолженность, экономический субъект.*

Особое место в жизни любого экономического субъекта занимают расчеты. Расчеты постоянно формируют долги, поэтому носят постоянный характер и вызваны не только отсутствием денежных средств к моменту платежа или их избытком, но огромным желанием часть своих средств оставить в обороте организации, чтобы вернуть их впоследствии дополнительной прибылью [2]. Важнейшими показателями, характеризующими состояние расчетов экономического субъекта, являются размер дебиторской и кредиторской задолженности, а также скорость ее обращения.

Согласно экономической теории, оборотные активы могут быть обращены в денежные средства в течение одного производственного цикла, по окончании которого потребителю отгружается готовая продукция [1]. Однако это утверждение справедливо только при совпадении момента отгрузки готовой продукции и момента ее оплаты. В реальной ситуации эти моменты, как правило, не совпадают. Поэтому у экономического субъекта возникает дебиторская задолженность, а денежные средства на его расчетный счет поступят по истечении определенного промежутка времени, равного продолжительности финансового цикла. Также может не совпадать момент поступления на предприятие сырья и материалов и их оплаты, вследствие чего у предприятия возникает кредиторская задолженность. Таким образом, несвоевременное погашение дебиторской задолженности ведет к платежному кризису и росту кредиторской задолженности, что снижает финансовую устойчивость экономического субъекта.

При отражении дебиторской и кредиторской задолженности необходимо соблюдать принцип консерватизма (осмотрительности), когда величина дебиторской задолженности не должна быть завышена и отражена в учете только после реализации, а величина кредиторской задолженности не должна быть занижена, и отражаться по мере возникновения обязательств. При нарушении данного принципа у экономического субъекта может возникнуть отклонение в сумме фактически полученной и отраженной в учете выручки предприятия, что может привести к нарушениям законодательства и исчислению налога на прибыль. Во избежание возникновения нарушений при учете дебиторской задолженности, необходимо выделить следующие этапы ее оценки:

– отражение дебиторской задолженности на счетах бухгалтерского учета в момент возникновения, по исторической себестоимости, включающей стоимость товаров, услуг, активов, переданных дебитору с учетом процентов;

– отражение в балансе на дату его составления долгосрочной дебиторской задолженности по дисконтированной стоимости платежей. Текущая дебиторская задолженность в балансе должна отражаться по чистой стоимости реализации, т. е. с учетом ее сомнительности. Исходя из принципа осмотрительности, экономический субъект создает резерв сомнительных долгов для дебиторской задолженности покупателей за товары и услуги, переданные им. В чистую стоимость реализации дебиторской задолжен-

ности включается дебиторская задолженность по ее фактической себестоимости с учетом процентов, но за вычетом созданного резерва сомнительных долгов;

– при списании с баланса дебиторской задолженности оценка производится по первоначальной стоимости.

Что касается кредиторской задолженности, то нарушение принципа консервативности может привести к возникновению отклонений при исчислении налогов и искажению производственной себестоимости, что, в свою очередь, приведет к искажению налоговой базы по налогу на прибыль.

Дебиторскую и кредиторскую задолженность часто связывают с торговым кредитом. Торговый кредит – это дебиторская задолженность, которую необходимо погасить. Поэтому каждому экономическому субъекту необходимо разрабатывать политику погашения дебиторской задолженности, с учетом двойственности ее природы: с одной стороны, стремление простимулировать продажи и избрание тактики льготного торгового кредита; с другой стороны, острое ощущение потребности в денежных средствах, которая требует ужесточения политики погашения [3].

Для повышения эффективности управления и совершенствования учета и контроля расчетов экономическому субъекту целесообразно анализировать дебиторскую задолженность и оценивать ее рыночную стоимость. Оценка дебиторской задолженности обязательная процедура при оценке бизнеса, а дебиторская задолженность также может являться предметом отдельной оценки как самостоятельный актив. Однако при определении рыночной стоимости дебиторской задолженности приходится анализировать большие массы исходных данных, что, несомненно, усложняет процесс оценки. Так, например, реестр дебиторов крупных предприятий часто включает 300–400 позиций, а иногда и более. В этих реестрах указывается только наименование дебиторов, сроки образования задолженности и ее балансовая стоимость.

Дебиторская задолженность является активом с так называемой «убывающей полезностью». При оценке таких активов необходимо учитывать их «внутреннюю фундаментальную стоимость» в конкретный момент времени. Определив этот показатель, можно объективно судить о том, каким образом рынок относится к активам с убывающей полезностью: либо он их переоценивает, либо недооценивает. Дебиторская задолженность представляет собой отвлечение из хозяйственного оборота собственных оборотных средств экономического субъекта, т. е. их иммобилизацию. Этот процесс сопровождается косвенными потерями в доходах предприятия. Относительная значимость этих потерь тем выше, чем выше темп инфляции.

Кредиторская задолженность – это временно привлеченные экономическим субъектом денежные средства, подлежащие возврату юридическим или физическим лицам, у которых они были заимствованы. С одной стороны, кредиторская задолженность является элементом текущих пассивов, влияет на показатели, характеризующие финансовое состояние предприятия, в первую очередь на текущую платежеспособность и финансовую устойчивость. С другой стороны, кредиторская задолженность участвует в формировании общего объема финансовых ресурсов экономического субъекта, выступая источником финансирования его текущей деятельности.

Процесс контроля и уровень управления кредиторской задолженности можно охарактеризовать с помощью системы относительных показателей, основными из которых являются:

- коэффициент зависимости предприятия от кредиторской задолженности;
- коэффициент, характеризующий соотношение между кредиторской и дебиторской задолженностью;
- коэффициент, характеризующий соотношение периодов погашения кредиторской и дебиторской задолженности.

В процессе функционирования экономического субъекта возможна как положительная, так и отрицательная динамика его кредиторской задолженности. В зависимости от ситуации такое изменение может рассматриваться как позитивная, так и негативная тенденция. Положительная динамика кредиторской задолженности может быть связана с действием следующих факторов: 1) увеличением объемов деятельности; 2) ростом доверия поставщиков и подрядчиков; 3) сужением возможности привлечения традиционных инструментов краткосрочного финансирования; 4) затруднением в сбыте производимой продукции и т. д.

В этой связи необходим процесс контроля расчетов экономического субъекта, способствующий, с одной стороны, положительной динамике показателей платежеспособности и финансовой устойчивости экономического субъекта, а с другой – использованию кредиторской задолженности как источника формирования капитала предприятия. В рамках этого процесса контроля необходимо обеспечить, во-первых, баланс кредиторской и дебиторской задолженности, а во-вторых, соответствие между длительностью их оборота. Следовательно, процесс контроля, как важнейшего элемента управления, обеспечит возможность принятия эффективных управленческих решений и их использование.

Для эффективного контроля за величиной и состоянием дебиторской задолженности необходимо сформировать картотеку дебиторов, где отражаются такие показатели, как размеры, сроки возврата по отдельным долгам и средний срок возврата по всем дебиторам.

Целесообразно разбить всех дебиторов и кредиторов на группы.

Деление кредиторов на группы проводится по критерию величины объема задолженности: группа А – 75 % предоставляемых услуг; группа Б – 20 % предоставляемых услуг; группа С – 5 % предоставляемых услуг.

Деление дебиторов на группы: группа 1 – дебиторы со сроком погашения, меньше среднего показателя; группа 2 – дебиторы со сроком погашения, примерно соответствующим среднему показателю; группа 3 – дебиторы со сроком погашения, превышающим средний показатель.

Далее проводится распределение сгруппированных по АВС признаку кредиторов по группам, согласно срокам погашения дебиторской задолженности. Сроки погашения дебиторской задолженности по группам 1, 2 и 3, также как и по кредиторской задолженности, должны устанавливаться непосредственно самой организацией или группой организаций.

Таким образом, комплексное проведение предложенных мероприятий позволит начать совершенствование процесса контроля и учета расчетов экономического субъекта. Данные действия будут направлены на отражение более полной и достоверной информации в бухгалтерском учете результатов проведения расчетных операций, а также смогут повысить функцию оперативности процесса контроля за состоянием расчетов с дебиторами и кредиторами.

### **Библиографические ссылки**

1. Богомолов А. М. Управление дебиторской и кредиторской задолженностью как элемент системы внутреннего контроля в организации // Современный бухучет. 2004. № 5. С. 26–51.
2. Куприянова Т. А., Соколов В. Я. Совершенствование системы учета и контроля расчетов предприятия при переходе на МСФО / Сиб. гос. технолог. ун-т. Красноярск, 2010.
3. Парушина Н. В. Анализ дебиторской и кредиторской задолженности // Бухгалтерский учет. 2006. № 4. С. 18–45.

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

## **ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПРИ РЕОРГАНИЗАЦИИ И ЛИКВИДАЦИИ ОРГАНИЗАЦИИ И ПРЕКРАЩЕНИЕ ЕЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

*Рассмотрены основные положения формирования отчетности в условиях реорганизации и ликвидации экономического субъекта.*

*Ключевые слова: реорганизация, ликвидация.*

Современный период развития экономики все чаще приводит организации к изменению формы собственности и реструктуризации своей финансово-экономической деятельности (реорганизации бизнеса, прекращению какого-либо вида деятельности или ликвидации бизнеса в целом). В зависимости от реализуемой формы реорганизации либо ликвидации вносятся изменения в систему ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, в методы раскрытия информации об изменениях, происходящих в ходе данных управленческих решений. Интерес к исследованию данной темы закономерен. Потому что проблема прекращения деятельности юридического лица в последние годы стала довольно распространенной, особенно в России.

Деятельность юридических лиц прекращается по различным причинам.

Классифицировать акты прекращений можно по двум критериям: в зависимости от органа, принявшего решение о прекращении деятельности субъекта, и в зависимости от наличия правопреемства.

В зависимости от наличия правопреемства различают такие виды прекращения юридических лиц, как реорганизация и ликвидация.

Реорганизация – это прекращение деятельности юридического лица, сопровождающееся общим правопреемством. В результате реорганизации возникают одно либо несколько новых юридических лиц, являющихся обязанными по отношениям, в которых участвовало прекратившее существование юридическое лицо [1].

Для отчетности ликвидируемой организации на первый план выходит достоверность представления финансового положения в бухгалтерском балансе путем уточнения оценок статей отчетности. Информация о реорганизации должна обеспечить пользователей отчетности данными о проведенных в отчетном году изменениях в структуре юридического лица или изменениях организационно-правовой формы.

Данные формы реорганизации изложены в Гражданском кодексе РФ (п. 1 ст. 57), и в Законах 14-ФЗ, 208-ФЗ и 161-ФЗ в виде исчерпывающего перечня, что не допускает возможности проведения реорганизации в иных формах.

Реорганизация юридического лица проводится в форме слияния, присоединения, разделения, выделения или преобразования.

1. Слиянием обществ (ОАО, ЗАО, ООО) признается создание нового общества с передачей ему всех прав и обязанностей двух или нескольких обществ и прекращением существования последних. При слиянии предприятий, созданных форме ООО, ОАО или ЗАО, все права и обязанности каждого общества, участвовавшего в слиянии, переходят к обществу, которое возникает в результате слияния.

2. Присоединение представляет собой форму реорганизации, при которой возникает не новое юридическое лицо (таковым уже является общество, к которому осуществляется присоединение), а изменяется статус (объем прав и обязанностей) юридического лица, к которому присоединились одно или несколько других обществ. Такая форма реорганизации присуща юридическим лицам любой организационно-правовой формы.

3. Разделением хозяйственных обществ (ОАО, ЗАО, ООО) признается прекращение функционирования общества с передачей всех его прав и обязанностей вновь созданным обществам. Общее собрание акционеров ОАО или участников ООО принимает решение о реорганизации в форме разделения, которое должно содержать информацию, указанную в законодательных актах. При разделении реорганизуемого общества возникают, как минимум, два новых, каждое из которых подлежит государственной регистрации в установленном порядке. Выделением хозяйственного общества (ОАО, ЗАО, ООО) признается создание одного или нескольких обществ с передачей им части прав и обязанностей реорганизуемого общества без прекращения существования последнего. Решение о реорганизации общества принимает общее собрание акционеров ОАО или участников ООО.

4. Предприятие одной организационно-правовой формы может быть преобразовано в предприятие другой организационно-правовой формы. В частности, ОАО вправе преобразоваться в ООО или в производственный кооператив с соблюдением требований, установленных федеральными законами, или в некоммерческое партнерство (см. таблицу).

#### Классификация видов реорганизации

Виды реорганизации	Создание новых или прекращение прежних юридических лиц			
	Создание одного	Создание нескольких	Прекращение одного	Прекращение нескольких
Слияние организации	+	–	–	+
Присоединение организации	–	–	+	+
Разделение организации	–	+	+	–
Выделение организации	+	+	–	–
Преобразование организации	+	–	+	–

В некоторых случаях при реорганизации следует предварительно получить согласие государственных органов.

Согласие указанного органа необходимо:

- при слиянии или присоединении любых объединений (ассоциаций и союзов) коммерческих организаций;
- слиянии или присоединении коммерческих организаций, общая сумма активов которых составляет более 100 тыс. минимальных размеров оплаты труда (МРОТ);
- разделении или выделении унитарных предприятий, стоимость активов которых превышает 50 тыс. МРОТ, если в результате появится хозяйствующий субъект, доля которого на рынке превысит 35 % .

Реорганизация может быть добровольной и принудительной.

Обращают на себя внимание две особенности принудительной реорганизации: во-первых, она в отличие от добровольной, может быть осуществлена только в форме разделения либо выделения;

во-вторых, она, в отличие от принудительной ликвидации, может быть произведена во внесудебном порядке, по решению уполномоченных государственных органов.

Добровольная реорганизация осуществляется по решению самого юридического лица – его учредителей (участников) либо органа, обладающего соответствующими полномочиями согласно учредительным документам.

При реорганизации составляется разделительный баланс (в случаях разделения и выделения) или передаточный акт (в случаях слияния, преобразования и присоединения).

Передаточный акт и разделительный баланс утверждаются учредителями (участниками) юридического лица или органом, принявшим решение о реорганизации юридических лиц, и предоставляются вместе с учредительными документами для государственной регистрации вновь возникших юридических лиц или внесения изменений в учредительные документы существующих юридических лиц.

Некоторые аспекты составления разделительных балансов регламентированы Гражданским кодексом РФ и Приказом Министерства Финансов РФ от 19.06.2003 № 4774 «Методические указания по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций».

Заключительным этапом проведения реорганизации является составление заключительной отчетности. В нее входят те же формы, что и в годовую бухгалтерскую отчетность.

Бухгалтерская отчетность – это единая система данных о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Она составляется на основе данных бухгалтерского учета.

Согласно ст.16 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», выделяется ряд особенностей бухгалтерской (финансовой) отчетности:

- последним отчетным годом для реорганизуемого юридического лица, за исключением случаев реорганизации в форме присоединения, является период с 1 января года, в котором произведена государственная регистрация последнего из возникших юридических лиц, до даты государственной регистрации;

- при реорганизации юридического лица в форме присоединения последним отчетным годом является период с 1 января года, в котором внесена запись в Единый государственный реестр юридических лиц о прекращении деятельности присоединенного юридического лица, до даты её внесения;

- реорганизуемое юридическое лицо составляет последнюю бухгалтерскую (финансовую) отчетность на дату, предшествующую дате государственной регистрации последнего из возникших юридических лиц;

- последняя бухгалтерская (финансовая) отчетность должна включать данные о фактах хозяйственной жизни, имевших место в период с даты утверждения передаточного акта (разделительного баланса) до даты государственной регистрации последнего из возникших юридических лиц;

- первым отчетным годом для возникшего в результате реорганизации юридического лица, за исключением организации государственного сектора, является период с даты его государственной регистрации по 31 декабря года, в котором произошла реорганизация;

– порядок составления бухгалтерской (финансовой) отчетности организации государственного сектора, возникшей в результате реорганизации, устанавливается уполномоченным федеральным округом.

С 1 января 2013 г. данная статья видоизменится.

В соответствии с установленным порядком проведения реорганизации, все кредиторы должны быть письменно уведомлены о том, что в отношении юридического лица принято решение о реорганизации. Законом установлен 30-дневный срок, исчисляющийся с даты принятия решения о реорганизации, для уведомления кредиторов [1].

Ликвидация – это прекращение деятельности экономического субъекта без перехода прав и обязанностей к ее правопреемнику. Ликвидация считается законченной, а организация, прекратившая существование, с момента их исключения из Единого государственного реестра юридических лиц [2].

Юридическое лицо может быть ликвидировано:

– по решению его учредителей (участников) либо органа юридического лица, уполномоченного на то учредительными документами, в том числе в связи с истечением срока, на который создано юридическое лицо, с достижением цели, ради которой оно создано;

– по решению суда в случае допущенных при его создании грубых нарушений закона;

– вследствие признания несостоятельным (банкротом) юридического лица, являющегося коммерческой организацией, если стоимость имущества такого юридического лица недостаточна для удовлетворения требований кредиторов.

Учредители (участники) юридического лица или орган, принявшие решение о ликвидации юридического лица, обязаны незамедлительно письменно сообщить об этом в уполномоченный государственный орган для внесения в единый государственный реестр юридических лиц сведения о том, что юридическое лицо находится в процессе ликвидации, назначают ликвидационную комиссию (ликвидатора).

Ликвидационная комиссия помещает в органах печати, в которых публикуются данные о государственной регистрации юридического лица, публикацию о его ликвидации и о порядке и сроке заявления требований его кредиторами. Этот срок не может быть *менее двух месяцев* с момента публикации о ликвидации.

После завершения расчетов с кредиторами ликвидационная комиссия составляет ликвидационный баланс, который утверждается учредителями (участниками) юридического лица или органом, принявшими решение о ликвидации юридического лица.

По балансу определяют, сумеет ли организация в ближайшее время выполнить обязательства перед третьими лицами – акционерами, инвесторами, кредиторами, покупателями – или ей угрожают финансовые затруднения.

Далее по балансу определяют конечный финансовый результат работы организации в виде увеличения собственного капитала (чистых активов) за отчетный период, по которому судят о способности администрации сохранить и приумножить вверенные ей материальные и денежные ресурсы и который отражается в виде чистой прибыли в пассиве или убытка – в активе баланса [3].

Ликвидационные балансы отличаются от других главным образом оценкой своих статей (производимой по реализационной стоимости, в большинстве случаев более низкой, чем первоначальная балансовая стоимость). Некоторые статьи, обычные для отчетного баланса, в ликвидационном балансе могут отсутствовать, например статьи «Доходы будущих периодов», «Расходы будущих периодов». С другой стороны, в ликвидационном балансе могут появиться такие статьи, которых раньше не было, напри-

мер стоимость фирмы, стоимость патента, торговых знаков. Собственные капиталы хозяйства в ликвидационном балансе иногда не указываются отдельной статьей, в частности, в тех случаях, когда с началом ликвидационного периода все собственные средства хозяйствующего субъекта перечисляются на специально открываемый счет «Ликвидация», на котором в дальнейшем показываются разницы в оценке имущественных статей и расходы по ликвидации предприятия.

Согласно ст. 17 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» выделяется ряд особенностей:

- отчетным годом для ликвидируемого юридического лица является период с 1 января года, в котором в Единый государственный реестр юридических лиц внесена запись о ликвидации, до даты внесения такой записи;

- последняя бухгалтерская (финансовая) отчетность ликвидируемого юридического лица составляется ликвидационной комиссией (ликвидатором) либо арбитражным управляющим, если юридическое лицо ликвидируется вследствие признания его банкротом;

- последняя бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется на дату, предшествующую дате внесения в Единый государственный реестр юридических лиц записи о ликвидации юридического лица;

- последняя бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется на основе утвержденного ликвидационного баланса и данных о фактах хозяйственной жизни, имевших место в период с даты утверждения ликвидационного баланса до даты внесения в Единый государственный реестр юридических лиц записи о ликвидации юридических лиц.

Для отражения данных о прекращаемой деятельности используется ПБУ 16/02.

В ПБУ 16/02 прописан иной способ: доходы и расходы показываются в отчете о прибылях и убытках, а движение денежных средств – в отчете о движении денежных средств. Для этого необходимо ввести в формы отчетности дополнительные графы «Продолжаемая деятельность» и «Прекращаемая деятельность».

При применении ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности» утвержденного приказом Минфина от 2 июля 2002 г. № 66н, организация в годовой бухгалтерской отчетности раскрывает следующую информацию:

- дату или период, в котором ожидается завершение прекращения деятельности организации, если они известны или определимы;

- стоимость активов и обязательств организации, предполагаемых к выбытию или погашению в рамках прекращения деятельности;

- суммы доходов, расходов, прибылей или убытков до налогообложения, а также сумму начисленного налога на прибыль, относящиеся к прекращаемой деятельности;

- движение денежных средств, относящееся к прекращаемой деятельности, в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности в течение текущего отчетного периода.

Для урегулирования подобных обязательств в отношении величины либо срока исполнения, у которых существует неопределенность, организация образует резерв во вступительном балансе.

Вступительный баланс отражает образование уставного капитала при создании предприятия, показывая состояние хозяйства обычно на начало года (какими средствами располагает, как они использованы, кому принадлежат, собственные или заемные) [1].

Признание этого резерва имеет следующие особенности:

1) при прекращении деятельности путем продажи имущественного комплекса (предприятия) или его части, представляющих собой совокупность активов и обязательств, относящихся к прекращаемой деятельности в результате заключения единой сделки, резерв признается в бухгалтерском учете только после заключения договора купли-продажи;

2) при прекращении деятельности путем продажи отдельных активов и прекращения (исполнения) в установленном законодательством порядке отдельных обязательств, относящихся к прекращаемой деятельности, а также путем отказа от ее продолжения, резерв образуется только в том случае, если ожидаемый срок исполнения обязательств, под которые планируется образовать резерв, приходится на период, следующий за отчетным;

3) резерв создается в сумме возникающих вследствие прекращения части деятельности затрат по увольнению работников, выплате штрафов, пени, неустоек за нарушение условий договоров и тому подобное и признается в бухгалтерском учете по состоянию на конец отчетного года.

Впервые информация о прекращении деятельности должна появиться в отчетности за тот период, в котором организация приняла решение прекратить данную деятельность.

Признание деятельности прекращаемой требует уточнения и отражается в бухгалтерском балансе стоимости активов организации, относящихся к прекращаемой деятельности, исходя из возможного снижения их стоимости.

#### **Библиографические ссылки**

1. Российская Федерация. Законы. Гражданский кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]. URL: <http://www.grazkodeks.ru>.
2. Бурцева А. М. Порядок проведения ликвидации // Главбух. 2003. № 3.
3. Безруких П. С. Бухгалтерский учет. М. : Бухгалтерский учет, 2006.
4. Информация по прекращаемой деятельности : положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 16/02) : утв. приказом Минфина РФ от 2 июля 2002 г. № 66н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»

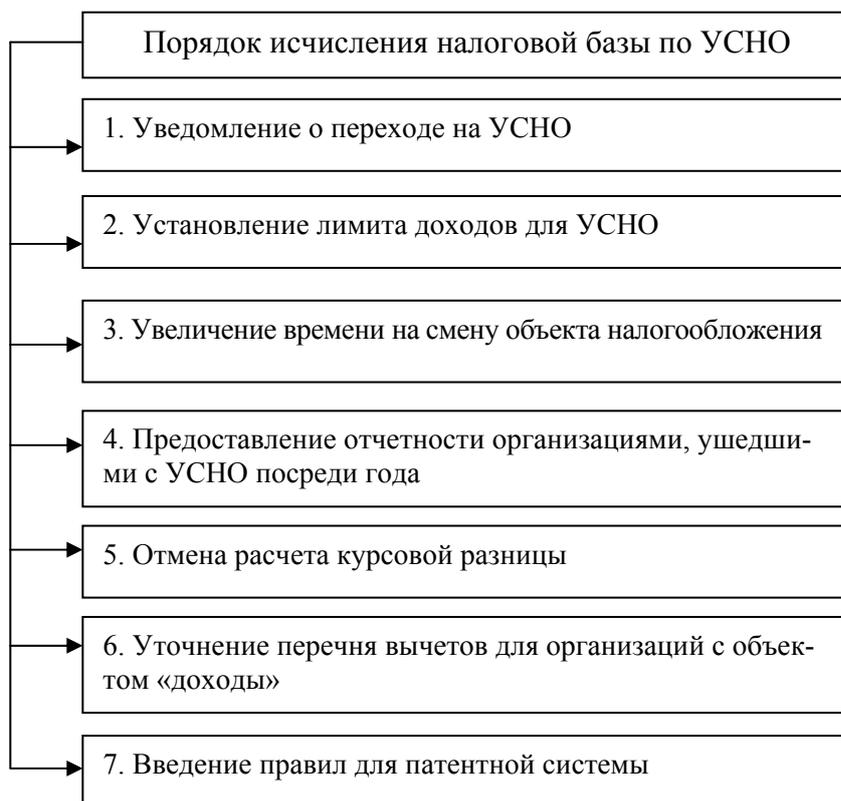
Д. А. Боброва, Д. С. Гулькина, О. И. Кокова  
Сибирский государственный аэрокосмический университет  
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

## ИЗМЕНЕНИЯ В УЧЕТЕ ДЛЯ ОРГАНИЗАЦИЙ, РАБОТАЮЩИХ ПО УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

*Представлены различные изменения упрощенной системы налогообложения (УСНО) и их практическое применение.*

*Ключевые слова: УСНО, лимит доходов, патентная система.*

Упрощенная система налогообложения (УСНО) – специальный налоговый режим, направленный на снижение налоговой нагрузки на субъекты малого и среднего бизнеса, а также облегчения и упрощения ведения налогового и бухгалтерского учета. УСНО введена Федеральным законом от 24.07.2002 № 104-ФЗ (см. рисунок).



Изменения по УСНО

Порядок исчисления налоговой базы установлен ст. 346.20 Налогового кодекса РФ, согласно которому вводятся следующие налоговые ставки по налогу, взимаемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения:

- 6 %, если объектом налогообложения являются доходы;
- 15 %, если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов. Однако законами субъектов Российской Федерации могут быть уста-

новлены дифференцированные налоговые ставки в пределах от 5 до 15 % в зависимости от категорий налогоплательщиков.

Рассмотрим ситуации, представленные на рисунке отдельно.

1. Уведомление о переходе на УСНО. С октября 2012 г. переход на УСНО станет уведомительным. Вместо заявления в инспекцию подается уведомление. Это правило отражено в пп. 19 п. 3 ст. 346.12 Налогового кодекса РФ [1].

2. Установление лимита доходов для УСНО. Чтобы применять УСНО, в 2013 г. выручка за 9 мес. текущего года и внереализационные доходы суммарно не должны превышать 45 млн руб. Пороговое значение доходов организации, действующих по УСНО, оставлено прежним. Как в текущем, так и в следующем году спецрежим можно применять, если доходы за год не превысили 60 млн руб. Раньше суммарная остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов должна была укладываться в 100 млн руб., но с 1 октября 2012 г. из расчета названного показателя будут исключены нематериальные активы, т. е. организация со следующего года сможет применять УСНО, если у нее на балансе числятся основные средства (по состоянию на 1 октября) не больше чем на 100 млн руб. [3].

3. Увеличение времени на смену объекта налогообложения. Организации, перешедшие на УСНО, могут ежегодно менять объект налогообложения, выбирая между ставками 6 или 15 % с доходов, за вычетом расходов. Достаточно подать в свою инспекцию уведомление. Срок для уведомления теперь новый – до 31 декабря текущего года [2].

4. Предоставление отчетности организаций, ушедших с УСНО посреди года. Если доходы превысят 60 млн руб. или организация перестанет отвечать требованиям УСНО, она перестанет работать по спецрежиму. Отказаться от УСНО придется с начала того квартала, когда произойдет нарушение.

5. Отмена расчета курсовой разницы. Для кассового метода порядок учета разниц нигде не прописан, поэтому рекомендуется отражать доходы и расходы, связанные с колебанием курса валют, по аналогии с методом начисления. Учитывать доходы и расходы в виде курсовых разниц (положительных и отрицательных) больше не нужно [1].

6. Уточнение перечня вычетов для организаций с объектом «доходы». В настоящее время организации, выбравшие объект «доходы», могут уменьшать сумму налога на страховые взносы в фонды и сумму выплаченных пособий. Со следующего года можно уменьшать налог на сумму пособий, выплаченных работникам строго за счет средств компании, т. е. за первые 3 дня временной нетрудоспособности самих сотрудников [3].

7. Введение правил для патентной системы:

- бизнесмены смогут нанимать в среднем 15, а не 5 работников;
- коммерсантам с патентами не нужно будет применять кассовую технику;
- сократиться список видов деятельности, по которому выдаются патенты;
- срок действия патента будет составлять от 1 до 12 мес., но ограничен календарным годом [2].

### **Библиографические ссылки**

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая. М. : Рид Групп, 2012.
2. Главбух : журнал. М. : Акцион-Медиа, 2012. № 15.
3. Российская Федерация. Законы. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ и отдельные законодательные акты РФ : федер. закон от 25 июня 2012 г. № 94-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

О. А. Буряк, А. Л. Позднякова  
Сибирский государственный аэрокосмический университет  
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

## **СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ДЕБИТОРСКОЙ И КРЕДИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ МАЛОГО ПРЕДПРИЯТИЯ ОБЩЕСТВЕННОГО ПИТАНИЯ**

*Раскрываются вопросы учета дебиторской и кредиторской задолженности в организации общественного питания. По материалам аудита проведен анализ дебиторской и кредиторской задолженности ООО «Пилигрим» и разработаны рекомендации по совершенствованию учета дебиторской и кредиторской задолженности по материалам аудита.*

*Ключевые слова: дебиторская задолженность, кредиторская задолженность, бухгалтерский учет.*

В современном обществе дебиторская задолженность относится к высоколиквидным активам организаций, обладающим повышенным риском. Средства, поступающие от дебиторов, являются одним из основных источников доходов предприятий. Несвоевременная оплата покупателями своих обязательств приводит к дефициту денежных средств, увеличивает потребность организации в оборотных активах для финансирования текущей деятельности, ухудшает финансовое состояние. Это, в свою очередь, приводит к необходимости изменения расчетных отношений между организацией и покупателями, выработке рациональной политики предоставления кредитов и инкассации задолженностей. Чтобы решить эти проблемы, необходимо управлять дебиторской задолженностью.

ООО «Пилигрим» относится к предприятиям общественного питания. Общественное питание – форма удовлетворения потребностей населения, которая производит, реализует готовую пищу и обслуживает потребителей.

ООО «Пилигрим» имеет разнообразный состав контрагентов, проблема управления долгами для данного предприятия является значимой. Актуальными являются вопросы правильного и своевременного отражения в учете наличия дебиторской задолженности, своевременного отражения авансовых платежей, отслеживания сроков давности задолженности, списания задолженности и т. д.

Под дебиторской задолженностью понимается задолженность других организаций, работников и физических лиц данной организации. Под кредиторской задолженностью понимается задолженность данной организации другим организациям и лицам [3, с. 66].

Дебиторская и кредиторская задолженности отражаются по их видам.

Дебиторская задолженность отражается на следующих счетах: 62 «Расчеты и покупателями и заказчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 75 «Расчеты с учредителями», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 79 «Внутрихозяйственные расчеты». Кредиторская задолженность отражается на таких счетах, как 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 75, субсчет «По выплате доходов», 76, 79 [3, с. 66].

Для выявления состояния дебиторской и кредиторской задолженностей и в целях их оптимизации был проведен анализ финансового состояния и аудит учета этих задол-

женностей. Данные процедуры позволили проанализировать договорные условия расчетов, потребность в денежных средствах и платежеспособность организации.

По результатам проведенного анализа и аудита учета дебиторской и кредиторской задолженностей выявлены следующие недостатки:

- не ведется аналитический учет по каждому виду расчетов;
- отсутствует ведение учета авансовых платежей;
- не ведется учет просроченных задолженностей.

Для устранения выявленных недостатков предприятию было рекомендовано использовать следующие разработанные регистры:

- регистр учета авансовых платежей;
- регистр учета дебиторской задолженности;
- регистр учета кредиторской задолженности;
- регистр учета задолженностей с истекшим сроком исковой давности.

Для правильного и своевременного учета авансовых платежей в бухгалтерском учете предлагаем ввести регистр учета авансовых платежей, который представлен в табл. 1.

*Таблица 1*

**Регистр учета авансовых платежей**

№	Дата	Поставщик	№ догово- ра	Заказчик	Платежно- расчетный документ	Сумма
1	2	3	4	5	6	7
Итого						

Представляем методику заполнения данного регистра.

Регистр учета авансовых платежей рекомендуется вести каждый месяц. В верхней части данной ведомости указывается период, за который перечисляются авансовые платежи, а также наименование самой организации, ее ИНН, КПП и юридический адрес. В графе 2 данной ведомости следует указывать дату совершенной операции; в графе 3 – наименование поставщика, которому производят перечисление авансового платежа; в графу 4 вписывается номер договора, заключенного между организацией и поставщиком; в графе 5 указывается заказчик – физическое лицо, за которого произведен расчет; в графе 6 указывается платежно-расчетный документ, по которому произведено перечисление; в графу 7 вписывается сумма перечисления авансового платежа.

Регистр учета дебиторской задолженности позволит отследить отдельно расчеты по каждому покупателю или заказчику (табл. 2).

Регистр учета дебиторской задолженности рекомендуется вести каждый месяц. В верхней части данной ведомости указывается период, за который ведется учет, а также наименование самой организации, ее ИНН, КПП и юридический адрес. В графе 2 указывается наименование покупателя (заказчика); в графе 3 данного регистра следует указывать дату образования задолженности; в графе 4 – задолженность на начало периода; в графу 5 вписывается дата отгруженной продукции или дату оказанных услуг; в графу 6 – сумма отгруженной продукции или дата оказанных услуг; в графе 7 следует указывать дату оплаты, а в графе 8 – сумму оплаты продукции или оказанных услуг; в графу 9 вносят задолженность на конец периода.

Таблица 2

## Регистр учета дебиторской задолженности

№ п/п	Покупатель (заказчик)	Дата образования задолженности	Задолженность на начало периода	Отгружено		Оплачено		Задолженность на конец периода
				Дата	Сумма	Дата	Сумма	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Итого:								

Оценивая применение регистра учета кредиторской задолженности, наблюдается такое преимущество, как отслеживание образования кредиторской задолженности отдельно по каждому поставщику или подрядчику, персоналом организации, государственным и внебюджетными фондами, налогам и сборам, учредителю, а также по предоставленным займам (табл. 3).

Таблица 3

## Регистр учета кредиторской задолженности

№ п/п	Наименование	Дата образования задолженности	Задолженность на начало периода	Сумма	Задолженность на конец периода
1	2	3	4	5	6
1	Поставщик (подрядчик)				
1.1					
1.2					
1.3					
2	Персонал организации				
3	Гос. и внебюджетные фонды				
4	Налоги и сборы				
5	Учредитель				
6	Займы				
Итого					

Регистр учета кредиторской задолженности рекомендуется вести каждый месяц. В верхней части данной ведомости указывается период, за который ведется учет, а также наименование самой организации, ее ИНН, КПП и юридический адрес. В графе 2 указывается наименование задолженности; в графу 3 вписывается дата образования задолженности; в графе 4 указывается задолженность на начало периода; в графе 5 – сумма задолженности; в графе 6 – задолженность на конец периода.

Регистр учета задолженностей с истекшим сроком исковой давности очень удобен для отслеживания суммы и времени просроченных задолженностей, также суммы возврата по выставленной претензии (табл. 4).

**Регистр учета задолженностей с истекшим сроком исковой давности**

№	Организация	Номер и дата договора	Номер и дата претензии	Сумма по претензии	Сумма возврата	Сумма просроченной задолженности	Срок исковой давности
1	2	3	4	5	6	7	8
Итого:							

В данном рекомендуемом регистре указывается организация, по которой имеется просроченная задолженность (графа 2), в графе 3 необходимо указать номер и дату заключенного договора между организациями; в графе 4 – номер и дату предъявленной претензии данной организации; в графе 5 – сумму по предъявленной претензии; в графе 6 указывается сумма возврата задолженности; в графе 7 – остаток просроченной задолженности; в графе 8 – срок исковой давности.

Таким образом, применение предложенных рекомендаций позволит улучшить состояние учета расчетов с дебиторами и кредиторами. Применяя рекомендуемые регистры, бухгалтерия систематизирует работу по отслеживанию учета авансовых платежей, аналитическому учету дебиторской и кредиторской задолженности и учету задолженности с истекшим сроком исковой давности.

**Библиографические ссылки**

1. Об утверждении Правил оказания услуг общественного питания : постановление Правительства РФ от 15.08.1997 № 1036 (ред. от 04.10.2012).
2. Бычкова С. М., Фомина Т. Ю. Практический аудит / под ред. С. М. Бычковой. М. : Эксмо, 2009.
3. Ерофеева В. А. Бухгалтерский учет. М. : Юрайт, 2011.

У. А. Волохова

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

## **ОСОБЕННОСТИ ОПЛАТЫ ТРУДА РАБОТНИКОВ СТРОИТЕЛЬНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ**

*Рассматриваются специфические особенности строительства, классификации работников строительной организации, форма организации труда рабочих строительного-монтажного предприятия, особенности его оплаты.*

*Ключевые слова: строительство, классификация работников, строительномонтажные работы, системы оплаты труда.*

Организация оплаты труда различных организаций во многом зависит от сферы деятельности предприятия, его специфических особенностей и структуры.

В связи с тем что строительство представляет собой возведение зданий и сооружений, а также их капитальный и текущий ремонт, реконструкцию, реставрацию и реновацию, у строительных организаций имеется своя специфика отражения в учете операций по оплате труда работникам организации.

Процесс строительства включает в себя все организационные, изыскательские, проектные, строительномонтажные и пусконаладочные работы, связанные с созданием, изменением или сносом объекта, а также взаимодействие с компетентными органами по поводу производства таких работ.

Результатом строительства является технологически законченный и документально оформленный объект строительства. Например, возведённое здание (сооружение) с внутренней отделкой, действующими инженерно-технологическими системами и полным комплектом документации, предусмотренной законом.

Все организации, занимающиеся строительной деятельностью, можно сгруппировать по формам общественного разделения труда в соответствии со специализацией на выполнение отдельных видов работ и функций: генподрядные (заключают контракты с заказчиками на законченные объекты или комплексы работ – прямые договора) и субподрядные – работают по договорам с генподрядчиками, выполняют отдельные виды строительных работ; по видам выполняемых строительномонтажных работ (СМР) (строительная организация по производству отделочных работ, общестроительных работ, возведению нулевых циклов и т.п.); по видам строительства (в зависимости от назначения строящихся объектов): промышленное (заводы, фабрики); транспортное (дороги, мосты, тоннели); гражданское (жилые дома, общественные здания); военное (объекты военного назначения); гидротехническое (плотины, дамбы, каналы, берегоукрепительные сооружения и устройства, водохранилища); гидромелиоративное (системы орошения, осушения); по кооперации (строительные тресты, домостроительные комбинаты, проектно-строительные и промышленно-строительные объединения).

Строительство, в отличие от промышленности и других отраслей народного хозяйства, обладает рядом специфических особенностей, которые можно условно подразделить на две группы.

К первой группе относятся технико-экономические особенности (ТЭО), они определяются техническими особенностями строительной продукции и строительного произ-

водства. Особенности строительной продукции, по сравнению с продукцией других отраслей промышленности, выражаются в том, что строительная продукция неподвижна и территориально; многообразна; имеет большие размеры; многодетальна и сложна; материалоёмка и имеет большой вес; носит индивидуальный характер; капиталоемкая; имеет длительный срок службы. Основные особенности строительного производства следующие: длительность производственного цикла; работа на открытом воздухе – влияние климатических и погодных условий; зависимость от местных условий; передвижной характер ведения работ; необходимость освоения вновь созданных производственных мощностей.

Ко второй группе особенностей относятся организационно-экономические особенности (ОЭО), которые определяются условиями застройки, принадлежностью и назначением строящихся объектов, характером управления и организации строительства. К организационно-экономическим особенностям строительства можно отнести такие, как строительство на заказ; большое количество участников строительства; многообразие хозяйственных связей строительства с другими отраслями народного хозяйства; степень освоённости застраиваемой территории; необходимость комплексного строительства; особенности отраслей, для которых сооружаются объекты.

Перечисленные особенности обуславливают порядок протекания производственного процесса, ценообразования в строительстве и учета себестоимости строительных работ, а также достаточно сложную, обычно многоступенчатую, систему расчетов между участниками процесса строительства объекта недвижимости, в том числе по оплате труда [1].

В системе оплаты труда строительной организации имеется несколько различных подходов в зависимости от категории работников. Это связано с особенностями организации труда.

В ходе проведенного исследования были изучены предлагаемые разными авторами способы классификации работников строительной организации.

Например, Тришкина Н. А. всех работающих на предприятии разделяет на две группы [4, с. 221]: промышленно-производственный персонал и персонал непромышленных хозяйств и организаций. К промышленно-производственному персоналу (ППП) относятся работники, занятые в производстве и его обслуживании. Персонал непромышленных организаций, состоящих на балансе предприятия, составляют работники жилищно-коммунальных хозяйств, подсобных сельскохозяйственных предприятий, детских садов и яслей, культурно-просветительных организаций, врачебно-санитарных учреждений, учебных заведений и курсов и т. п.

Фролова Т. А. всех работников предприятия делит также на две группы [5]: промышленно-производственный персонал, занятый производством и его обслуживанием и непромышленный персонал, занятый, в основном, в социальной сфере деятельности предприятия.

По характеру выполняемых функций промышленно-производственный персонал (ППП) подразделяется на четыре категории: рабочие, руководители, специалисты и технические исполнители (служащие).

В зависимости от характера участия в производственном процессе рабочие, в свою очередь, делятся на основных (производящих продукцию) и вспомогательных (обслуживающих технологический процесс).

Соотношение работников по категориям характеризует структуру трудовых ресурсов предприятия. В зависимости от характера трудовой деятельности персонал предприятия подразделяют по профессиям, специальностям и уровню квалификации.

Госкомсатом РФ ранее предлагались следующие группы работников в организациях, имеющих основной вид деятельности – строительство [3]: персонал, занятый на строительных и монтажных работах (персонал основной деятельности); персонал, занятый в подсобных производствах; персонал, занятый в других неосновных видах деятельности.

Персонал, занятый на строительных и монтажных работах, ведет работы по строительству зданий и сооружений, монтажу оборудования, капитальному ремонту зданий и сооружений, изготовлению непосредственно на строительной площадке нестандартизированного оборудования и

К персоналу, занятому в подсобных производствах, относятся работники организационно обособленных подсобных производств и хозяйств: бетонного и растворного производства; производства железобетонных и бетонных изделий; блоков и строительных камней; кирпичного производства; карьеров по добыче и переработке камня, щебня, песка и др.

К персоналу, занятому в других неосновных видах деятельности, относятся работники транспорта, состоящего на балансе организаций и обслуживающего основной вид их деятельности; занятые на капитальном ремонте зданий и сооружений непромышленного назначения, производимом хозяйственным способом; занятые на объектах соцкультбыта, состоящих на балансе организаций, имеющих основной вид деятельности – строительство.

На основе перечисленных видов работ строительной организации была предложена следующая классификация (рис. 1).

В ходе изучения статистических данных о заработной плате работников строительной отрасли была определена среднестатистическая доля оплаты труда этих категорий работников в фонде оплаты труда строительной организации (рис. 2).



Рис. 1. Классификация работников строительной организации

Наименьшую долю в фонде оплаты труда строительной организации занимает заработная плата обслуживающего персонала организации.

Наибольший удельный вес в фонде оплаты труда строительных организаций составляет заработная плата персонала, занятого основным видом деятельности. Данная категория работников является наиболее значимой по объему получаемых сумм заработной платы для строительной организации, поэтому ей необходимо уделять наибольшее влияние при организации труда, бухгалтерском учете и аудите оплаты труда.

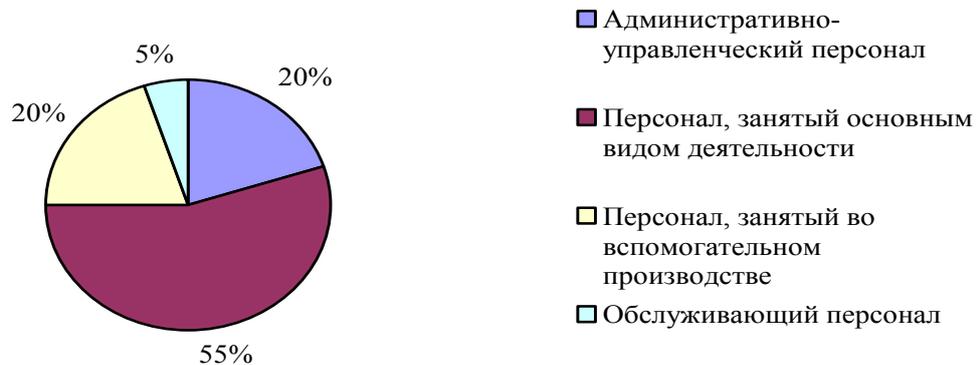


Рис. 2. Среднестатистическая доля заработной платы разных категорий работников в фонде оплаты труда строительной организации

При этом было установлено, что для каждой категории работников характерны свои особенности в документальном оформлении учета труда, процедурах расчета и т. п.

Например, при оплате труда административно-управленческого персонала используют должностные оклады, которые устанавливаются в соответствии с должностью и квалификацией работника согласно штатному расписанию. Размер заработной платы данной категории работников напрямую зависит от установленного оклада и отработанного времени. Помимо оклада, работникам административно-управленческого персонала также могут выплачиваться премии, выплаты в размере процентов от прибыли организации и другие вознаграждения.

Оплата труда персонала, занятого основным видом деятельности (выполнением строительно-монтажных работ) во вспомогательном производстве, в строительной организации чаще всего осуществляется по сдельно-премиальной или аккордно-сдельной системе оплаты труда. Это связано с бригадной формой организации труда, которая чаще всего используется при выполнении данного вида работ. Формирование бригады происходит по принципам комплексности или профессионализма. Рабочими отдельных специальностей могут осуществляться и индивидуальные работы на строительных площадках, без привлечения бригадной формы организации труда.

При сдельной системе оплаты труда размер заработной платы работников определяется по объему выполненных строительно-монтажных работ и сдельной расценкой за единицу продукции. Сдельно-премиальная и сдельная формы оплаты труда в строительных организациях, как правило, применяются к набору и объемам работ, поручаемых рабочим на расчетный период, чаще всего – месяц. Наряд-задание на выполнение этих работ выписывается на аналогичный расчетный период.

Аккордно-премиальная и аккордная системы оплаты труда используются при выполнении крупных объемов работ, вплоть до завершения строительства объекта в це-

лом. Расценки аккордных нарядов определяются согласно предварительно составленной калькуляции трудовых затрат, на основании расценок на весь комплекс работ и норм времени.

Наряды на сделную работу являются основными документами для учета выполненных работ, их качества и заработной платы, подлежащей начислению бригаде или отдельному рабочему. Данная форма документов, также как и ведомости учета выполненных работ, наряды-книжки и другие документы, характерные для строительных организаций, не предусмотрены среди утвержденных форм первичной документации, применяемых организациями для учета труда и его оплаты. Поэтому подрядные организации, должны разработать и утвердить формы применяемых документов самостоятельно и закрепить их в учетной политике.

В целях усиления контроля за расходованием средств на заработную плату наряды на вспомогательные работы составляются отдельно. При выдаче аккордного наряда-задания в него включаются как основные, так и вспомогательные работы.

Также отдельно составляются наряды на работы по исправлению брака в строительстве и по переделкам выполненных работ.

Для некоторых категорий работников, занятых выполнением строительно-монтажных работ, характерна также повременно-премиальная или повременная (тарифная) система оплаты труда. Заработок работника формируется исходя из количества отработанного времени и применяемых тарифных ставок квалификационных разрядов.

Оплата труда обслуживающего персонала строительной организации осуществляется чаще всего с помощью должностных окладов, либо с помощью повременно-премиальной или повременной системе оплаты труда.

Учет использования рабочего времени осуществляется на основании табельного учета с применением табеля учета рабочего времени унифицированной формы № Т-13. Табель ведется либо по организации в целом, либо по отдельным ее структурным подразделениям. Табель применяется вместе с нарядами для учета рабочего времени и подсчета сумм месячной заработной платы членов бригады. Он используется также для расчета премий рабочим, работающим в бригаде по премиальной системе оплаты труда и распределения заработной платы по статьям расходов и шифрам работ.

Строительные организации, выполняющие работы по договору подряда, при организации бухгалтерского учета должны руководствоваться требованиями, установленными положением по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» [2].

В соответствии с данным документом подрядчик осуществляет учет затрат каждого объекта строительства с начала выполнения договора на строительство до времени его завершения и передачи заказчику-застройщику. До момента сдачи заказчику всего объема работ по объекту указанные затраты отражаются в составе незавершенного производства. У подрядных организаций учет таких затрат должен быть организован на счете 20 «Основное производство» каждого заказчика и возводимого объекта. На данных аналитических счетах, открытых к счету 20 «Основное производство», отражаются прямые затраты подрядчика, непосредственно связанные с выполнением договора. В частности, в составе прямых затрат отражаются расходы, связанные с использованием труда сотрудников рабочих специальностей, непосредственно занятых выполнением строительно-монтажных работ и их обслуживанием. В бухгалтерском учете начисление оплаты труда таких сотрудников отражается следующей бухгалтерской записью: дебет 20 кредит 70 – начислена сумма оплаты труда рабочим, занятым выполнением СМР.

Прямые расходы на оплату труда рабочих в подрядных организациях распределяются в бухгалтерском учете по отдельным объектам строительства на основании соответ-

ствующих первичных учетных документов, определяющих затраты труда: нарядов на сдельную работу, табелей учета использования рабочего времени. Распределение сумм оплаты труда, входящих в состав общепроизводственных и общехозяйственных затрат, осуществляется между всеми объектами строительства в соответствии с порядком, закрепленным в учетной политике организации.

Необходимо отметить, что в подрядных организациях строительно-монтажные работы могут осуществляться одновременно по нескольким объектам. При этом отдельные работники в течение расчетного периода могут выполнять работы на разных объектах. В соответствии с этим возникает необходимость оперативного учета количества отработанного времени каждого из задействованных работников по каждому из объектов [1].

Необходимость разделения работников строительной организации на вышепредложенные категории возникла из-за разных систем оплаты труда работников данного вида организаций, документального оформления учета их труда и порядка осуществления расчетов по оплате труда. Данное разделение позволит наиболее эффективно производить расчеты по оплате труда, учитывая особенности деятельности строительной организации в целом и каждой категории работников в отдельности, проводить анализ систем оплаты труда каждой категории работников и выявлять проблемные места при расчете сумм заработной платы, что позволит в дальнейшем избежать ошибок. Также с помощью предложенного разделения работников строительной организации на категории возможно вести раздельный учет по каждой категории работников в соответствии с особенностями характера их работы.

#### **Библиографические ссылки**

1. Бухгалтерский учет в строительстве [Электронный ресурс]. URL: <http://www.finanalisis.ru/litra/318/2358.html>.
2. Учет договоров строительного подряда [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету 2/2008 (в редакции 27.04.2012). URL: <http://www.consultant.ru>.
3. Об утверждении инструкции по заполнению организациями сведений о численности работников и использовании рабочего времени в формах федерального государственного статистического наблюдения [Электронный ресурс] : постановление Госкомстата РФ. URL: <http://www.consultant.ru>.
4. Тришкина Н. А. Экономика организации (предприятия): учебный курс. М. : Москов. ин-т эконом., менеджмента и права, 2009.
5. Фролова Т. А. Экономика предприятия : конспект лекций. Таганрог : Изд-во ТТИ ФЮУ, 2012.

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

## СУЩНОСТЬ, КЛАССИФИКАЦИЯ И ВИДЫ ИНВЕСТИЦИЙ

*Рассмотрены понятие, сущность, классификация и основные виды инвестиций.*

*Ключевые слова: инвестиции, ресурсы, экономика, капитальные затраты, государственное регулирование, капитальные вложения.*

В системе воспроизводства безотносительно к его общественной форме, инвестициям принадлежит важнейшая роль в деле возобновления и увеличения производственных ресурсов, а следовательно, и обеспечения определенных темпов экономического роста.

*Инвестиции* – это вложения капитала субъекта во что-либо для увеличения впоследствии своих доходов (см. рисунок) [3].



Виды инвестиций

Необходимым звеном процесса является замена изношенных основных средств новыми. Вместе с тем расширение производства может осуществляться только за счет новых вложений, направленных не только на создание новых производственных мощностей, но и на совершенствование старой техники или технологий. Именно это и составляет экономический смысл инвестиций.

Инвестиции рассматриваются как процесс, отражающий движение стоимости, и как экономическая категория – экономические отношения, связанные с движением стоимости, вложенной в основные фонды.

*Инвестиции* – это откладывание денег на завтрашний день, чтобы иметь возможность больше получить в будущем. Одна из частей инвестиций – потребительские блага, они откладываются в запас. Ресурсы, которые направляются на расширение производства – это уже другая часть инвестиций.

Признаками инвестиций являются [6]:

- 1) осуществление вложений инвесторами, которые имеют собственные цели;
- 2) способность инвестиций приносить доход;
- 3) целенаправленный характер вложения капитала в объекты и инструменты инвестирования;
- 4) определенный срок вложения средств;
- 5) использование разных инвестиционных ресурсов, характеризующихся в процессе осуществления спросом, предложением и ценой.

Классификация видов инвестиций зависит от разных признаков (см. таблицу).

По характеру формирования инвестиций в современной макроэкономике принято различать автономные и индуцированные инвестиции.

Образование нового капитала независимо от нормы процента или уровня национального дохода называется автономными инвестициями.

Примером автономных инвестиций можно назвать инвестиции государственных или общественных организаций. Они связаны со строительством военных и гражданских сооружений, дорог и т. д.

Образование нового капитала в результате увеличения уровня потребительских расходов попадает под индуцированные инвестиции.

Первый толчок росту экономики дают автономные инвестиции, вызывая эффект мультипликации, а уже являясь результатом возросшего дохода, индуцированные инвестиции приводят к его будущему росту.

Было бы неправильно связывать рост национального дохода только с производственными инвестициями. Несмотря на то, что они непосредственно определяют увеличение производственных мощностей и выпуска продукции, все-таки следует отметить, что на этот рост оказывают значительное, хотя и косвенное воздействие также и инвестиции в сферу нематериального производства, причем общемировая тенденция состоит в том, что их значение в дальнейшем увеличении экономического потенциала возрастает.

Средства, предназначенные для инвестирования, в основном выступают в форме денежных средств.

Есть расходы, связанные с основными средствами, которые четко разделяются на категории, относящиеся либо к капитальным затратам, либо к обычным производственным расходам.

К капитальным затратам обычно относятся [3]:

- 1) дополнения (новые основные средства, которые увеличивают производственные мощности без замены существующего оборудования);

2) обновление или замена оборудования, приобретенного для замены тех же основных средств, приблизительно такой же мощности;

3) усовершенствование или модернизация капитальных затрат, ведущие к фактической замене или изменению основных средств.

К производственным затратам относятся содержание и ремонт, амортизация, страхование, налоги, собственность.

Инвестиции реализуются путем кредитования, прямых затрат денежных средств, покупки ценных бумаг.

С финансовой точки зрения, целью анализа капитальных вложений является избежание ненужных капитальных затрат путем соответствующего планирования и составления бюджета капитальных затрат. Для этого нужно постоянно обновлять средства производства, выявлять потребности в замене или усовершенствовании оборудования.

Имея в виду деньги, которые используются для закупки машин, оборудования и других средств производства, менеджеры часто говорят о «денежном капитале». *Реальный капитал* – это экономический ресурс, деньги или финансовый капитал, машины, оборудование, здания и другие производственные мощности. Фактически инвестиции представляют тот капитал, при помощи которого умножается богатство [5].

#### Классификация инвестиций

Признаки классификации	Виды инвестиций
По объемам вложений	Реальные; финансовые
По срокам вложений	Краткосрочные; среднесрочные; долгосрочные
По цели инвестирования	Прямые; портфельные
По сфере вложений	Производственные; непроизводственные
По формам собственности на инвестиционные ресурсы	Частные; государственные; иностранские; смешанные
По регионам	Внутри страны; за рубежом
По рискам	Агрессивные; умеренные; консервативные

Инвестиции, осуществляемые в форме капитальных вложений, подразделяются на валовые и чистые.

*Валовые инвестиции* – направляются на поддержание и увеличение основного капитала (основных средств) и запасов. Они складываются из амортизации, которая представляет собой инвестиционные ресурсы, необходимые для возмещения износа основных средств, их ремонта, восстановления до прежнего уровня, предшествовавшего производственному использованию, и из чистых инвестиций, т. е. вложения капитала с целью увеличения основных средств на строительство зданий и сооружений, производство и установку нового, дополнительного оборудования, обновления и усовершенствования действующих производственных мощностей [5].

На микроуровне инвестиции играют очень важную роль. Они необходимы для обеспечения нормального функционирования предприятия, стабильного финансового состояния и увеличения прибыли хозяйствующего субъекта.

Значительная часть инвестиций направляется в социально-культурную сферу, в отрасли науки, культуры, образования, здравоохранения, физической культуры и спорта, информатики, в охрану окружающей среды, для строительства новых объектов этих отраслей, совершенствования применяемой в них техники и технологий, осуществление инноваций. Есть инвестиции, вкладываемые в человека и человеческий капитал. Это вложение инвестиций преимущественно в образование и здравоохранение, на создание средств, обеспечивающих развитие и духовное совершенствование личности, укрепление здоровья людей, продление жизни.

Эффективность использования инвестиций в значительной мере зависит от их структуры.

*Прибыльность* – важнейший структурообразующий критерий, который определяет приоритетность инвестиций.

Негосударственные источники инвестиций направлены на прибыльные отрасли с быстрой оборачиваемостью капитала. При этом сферы экономики с малой прибыльностью вложенных средств остаются не до конца инвестированными.

Чрезмерное инвестирование приводит к инфляции, недостаточное же – к дефляции.

Эти крайности экономической политики регулируются с помощью эффективной стратегии в области налогов, государственных расходов, кредитно-денежных и финансово-бюджетных мероприятий, осуществляемых правительством.

В представлении общественного воспроизводства как системы производства, обмена и потребления инвестиции касаются первого этапа производства и составляют материальную основу его развития.

*Финансовые инвестиции* – это покупка ценных бумаг, а *реальные инвестиции* – вложения капитала в промышленность, сельское хозяйство, строительство, образование.

При реальных инвестициях главным условием достижения намеченных целей оказывается использование соответствующих внеоборотных активов для производства продукции и последующей ее реализации. К ним можно отнести использование организационно-технических структур вновь образованного бизнеса для изъятия прибыли в ходе уставной деятельности созданного с привлечением инвестиций предприятия [5].

Финансовые инвестиции представляют собой вложение капитала в различные финансовые инструменты инвестирования, главным образом ценные бумаги, с целью реализации поставленных целей как стратегического, так и тактического характера.

Инвестирование в финансовые активы осуществляется в процессе инвестиционной деятельности предприятия, которая включает в себя постановку инвестиционных целей, разработку и реализацию инвестиционной программы.

Постановка инвестиционных целей является первым и определяющим все последующие этапом процесса финансового инвестирования. Финансовые инвестиции делятся на стратегические и портфельные.

Стратегические финансовые инвестиции должны помогать претворению в жизнь стратегических целей развития предприятия, таких как расширение сферы влияния, отраслевая или региональная диверсификация операционной деятельности, увеличение доли рынка посредством «захвата» предприятий-конкурентов, приобретение предприятий, входящих в состав вертикальной технологической цепочки производства продукции.

Следовательно, основным фактором, влияющим на ценность проекта, для такого инвестора является получение дополнительных выгод для своего основного вида деятельности. Поэтому стратегическими инвесторами становятся в основном предприятия из смежных отраслей. Портфельные финансовые инвестиции осуществляются с целью получения прибыли или нейтрализации инфляции в результате эффективного размещения временно свободных денежных средств.

Инструментами инвестирования в этом случае являются доходные виды денежных инструментов или доходные виды фондовых инструментов.

Финансовые инвестиции лишь частично направляются на увеличение реального капитала, большая их часть – непроизводительное вложение капитала.

В рыночном хозяйстве в структуре финансовых инвестиций преобладают частные инвестиции. Государственные инвестиции представляют собой важный инструмент дефицитного финансирования.

Инвестирование в ценные бумаги может быть индивидуальным и коллективным. Индивидуальное инвестирование – это приобретение государственных или корпоративных ценных бумаг при первичном размещении или на вторичном рынке, на бирже или внебиржевом рынке.

Коллективное инвестирование же характеризуется приобретением паев или акций инвестиционных компаний или фондов.

Инвестирование в ценные бумаги открывает перед инвесторами наибольшие возможности и отличается максимальным разнообразием.

Это касается всех видов сделок, осуществляемых при операциях с ценными бумагами, а также видов самих ценных бумаг.

Инвестиции в иностранные валюты – один из наиболее простых видов инвестирования. Он весьма популярен среди инвесторов, особенно в условиях стабильной экономики и невысоких темпов инфляции.

Финансовые инвестиции, выступая относительно самостоятельной формой инвестиций, в то же время являются еще и связующим звеном на пути превращения капиталов в реальные инвестиции.

Поскольку основной организационно-правовой формой предприятий становятся акционерные общества, развитие и расширение производства которых осуществляется с использованием заемных и привлеченных средств, финансовые инвестиции формируют один из каналов поступления капиталов в реальное производство.

При учреждении и организации акционерного общества, в случае увеличения его уставного капитала, сначала происходит выпуск новых акций, после чего следуют реальные инвестиции. Таким образом, финансовые инвестиции играют важную роль в инвестиционном процессе.

Реальные инвестиции оказываются невозможными без финансовых инвестиций, а финансовые инвестиции получают свое логическое завершение в осуществлении реальных инвестиций.

В свою очередь, вложения в основной капитал включают капитальные вложения и инвестиции в недвижимость.

Капитальные вложения осуществляются в форме вложения финансовых и материально-технических ресурсов в создание воспроизводства основных фондов путем нового строительства, расширения, реконструкций, технического перевооружения, а также поддержания мощностей действующего производства.

Таким образом, инвестиционной деятельности отводится ключевое место в процессе проведения крупномасштабных политических, экономических и социальных преобра-

зований, направленных на создание благоприятных условий для устойчивого экономического роста. Это, в свою очередь, благоприятно сказывается на деятельности предприятий, ведет к увеличению валового национального продукта, повышает активность страны на внешнем рынке.

### **Библиографические ссылки**

1. Городнова Н. В. Создание интегрированных структур с госучастием как эффективный способ привлечения инвестиций в строительство на региональном уровне // Региональная экономика: теория и практика. 2009. № 28.
2. Дони́чев О. А. Инвестиционная сфера региона как основа динамичной инновационной трансформации его экономики // Экономическое возрождение России. 2009. № 2.
3. Игонина Л. Л. Инвестиции. М. : Магистр, 2011.
4. Кудрявцев А. А. Проблемы программно-целевого планирования и финансирования бюджетных инвестиций // Финансы и кредит. 2009. № 9.
5. Кушлин В. И. Государственное регулирование рыночной экономики. М. : Экономика, 2011.
6. Подшиваленко Г. П. Инвестиции. М. : Кнорус, 2009.

© Гавриленко К. В., 2012

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

## **ЭЛЕКТРОННАЯ ИСТОРИЯ БОЛЕЗНИ – ВАЖНЕЙШЕЕ ЗВЕНО МЕДИЦИНСКИХ ИНФОРМАЦИОННЫХ СИСТЕМ**

*Рассматриваются внедрение в медицинскую клиническую практику электронной истории болезни, недостатки бумажного документооборота.*

*Ключевые слова: электронная история болезни, документооборот, электронный документооборот.*

Основная функция медицинского учреждения – оказание медицинских услуг населению. Процесс оказания медицинских услуг всегда сопровождается заполнением медицинской документации. Динамичное развитие медицинской отрасли на современном этапе общественно-экономической информации сопровождается увеличением роста объемов информации, необходимой для принятия как сугубо профессиональных, так и управленческих решений. В итоге возникает ситуация, когда требуется получать, обрабатывать и хранить документы в значительно большем количестве, чем в предыдущие годы [1; 2].

В таком случае привычные методы работы с документами не только становятся малоэффективными, но и снижают качество оказываемых услуг [3].

История болезни больного является основным источником собранной клинической информации. Главным недостатком традиционной системы регистрации медицинских документов (на бумаге) является то, что все сведения о пациентах хранятся обособленно, и одновременный доступ к этим сведениям для различных специалистов невозможен. Кроме того, трудно быстро найти нужную информацию. Использование больничных информационных систем и автоматизированных систем регистрации медицинских данных позволяет одновременно работать с историей болезни различного медицинского персоналу. Сюда можно отнести процедуру госпитализации, запись данных врачом, ввод назначений и результатов исследований, просмотр результатов лабораторных анализов, а также статистическую обработку данных историй болезни [4].

В 2008 г. вступил в силу национальный стандарт «Электронная история болезни. Общие положения» (ГОСТ 52636–2006) – первый документ в области медицинской информатики. Стандарт формирует идеологию создания, хранения персональной медицинской информации, пользования ею, закладывает основы электронного медицинского документооборота и основных требований к нему. В стандарте определены понятия:

«электронная история болезни» (ЭИБ);

«электронная персональная медицинская запись» (ЭПМЗ);

«электронный медицинский архив».

«Безбумажная технология» предполагает вести полную обработку документов в электронном виде, т. е. полностью отказаться от использования такого физического носителя информации, как бумага [7].

В настоящее время в подавляющем большинстве медицинских учреждений документация на пациента выполняется на бумажных носителях и отражает определенные медицинские стереотипы, которые складывались в течение многих лет. Основными недостатками такой технологии являются трудоемкость заполнения бумажных форм медицинской документации, трудность чтения записей вследствие неразборчивого почерка медицинских специалистов, сложность передачи бумажной документации по меди-

цинским технологическим маршрутам, трудности архивации, защиты и поиска медицинской документации.

Особенно отчетливо эти недостатки проявляются на современном этапе развития отечественного здравоохранения в связи с появлением новых медицинских документов, связанных с диспансеризацией населения, с оформлением рецептов, услуг по страховой медицине, статистической отчетности [5].

Электронная история болезни устраняет многие недостатки бумажного документооборота и обладает рядом существенных преимуществ:

- четкой формализацией записей;
- сокращением времени оформления медицинских документов;
- сокращением рукописной работы, что снимает все вопросы, связанные с неразборчивым почерком медицинского персонала;
- персонификацией записи медицинских специалистов;
- мгновенной доступностью медицинских данных для персонала;
- новыми способами защиты от подделок и подмены данных в истории болезни [5].

Преимуществами электронной истории болезни являются более четкая формализация записей, их мгновенная доступность для медперсонала, а также перспектива объединения электронных историй болезни в единый банк данных о здоровье [6].

Исходя из изложенного, считается, что внедрение электронной медицинской документации может устранить многие недостатки бумажного медицинского документооборота и повысить качество медицинских услуг.

Использование ЭИБ в медицинской практике позволит решить следующие задачи:

- объединить в единое информационное пространство все отделения и службы медицинского учреждения;
- эффективно управлять потоком пациентов;
- сократить время оформления медицинской документации;
- обеспечивать оперативный доступ сотрудников к медицинской информации;
- проводить анализ состояния здоровья населения по программе диспансеризации;
- разработать персональный электронный медицинский паспорт пациента.

### **Библиографические ссылки**

1. Баласанян В. Э. Концепция автоматизации отечественного документооборота // Открытые системы. 2001. № 1.
2. Гавердовский А. С. Концепция построения систем автоматизации документооборота // Открытые системы. 2000. № 1.
3. Вершинин А. И. Электронный документ : учеб.-практ. пособие. М. : Изд-во «Городец», 2003. С. 247.
4. Информационная система ведения историй болезни стационарных больных [Электронный ресурс]. URL: <http://spark-it.ru/published/18-isepic.html>
5. Интернет-технологии в медицине [Электронный ресурс]. URL: <http://www.internist.ru/sessions>.
6. Что представляет собой электронная медицинская карта [Электронный ресурс]. URL: <http://www.dzo-kostroma.ru/naselenie/7140-electrmedkarta.html>.
7. Пенкин Ю. М., Королев В. Н., Хара Г. И. Компьютерная система автоматизации медико-фармацевтического эксперимента // Клинич. информатика и телемедицина. 2008. Т. 4, Вып. 5. С. 121.

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

## **РЕОРГАНИЗАЦИЯ: ЭКОНОМИКО-ПРАВОВОЙ ПОДХОД**

*Рассматриваются экономический и правовой подходы к определению понятия реорганизации юридических лиц, характерные признаки реорганизации и ее отличие от института сделок (в том числе купли-продажи) и процедуры ликвидации.*

*Ключевые слова: реорганизация, прекращение юридических лиц, правопреемство, сделки, ликвидация.*

Реорганизация в настоящее время представляет собой достаточно распространенный механизм, применяемый для решения множества задач, стоящих перед руководителями предприятий. Готовясь провести реорганизацию, собственники бизнеса преследуют различные цели. Это может быть объединение управленческих, финансовых, кадровых, технических и иных ресурсов отдельных компаний, необходимое для повышения инвестиционной привлекательности, конкурентоспособности и доходности объединенной компании; оптимизация структуры хозяйствующих субъектов, когда при существенных изменениях рыночной ситуации, переопределении целей и корректировке стратегий предприятия, достижении предприятием определенных этапов развития существующая структура начинает сдерживать дальнейший рост; ликвидация или вывод из основной компании малоэффективных предприятий; выведение части активов во вновь создаваемые юридические лица; передача имущества между юридическими лицами при оптимальном режиме налогообложения.

В отношении юридических лиц на практике понятие «реорганизация» используется для определения двух самостоятельных процессов: реорганизации бизнеса или реорганизации самого юридического лица.

Первый из указанных процессов предполагает, как правило, изменение принципов ведения бизнеса, в то время как второй – изменение организационно-правовой формы, состава собственников юридического лица, его имущества и обязательств.

Следует отметить, что на сегодняшний день не существует точного законодательного определения понятия реорганизации юридических лиц.

Гражданский кодекс, закрепляя пять форм реорганизации – слияние, присоединение, разделение, выделение и преобразование, каждой из которых присущи свои особенности, определяет лишь общие моменты, относящиеся к реорганизации любых юридических лиц независимо от их организационно-правовой формы, устанавливает круг лиц, имеющих право принимать решение о реорганизации, определяет момент завершения реорганизации, порядок оформления правопреемства и гарантии прав кредиторов юридического лица при ее проведении.

Различают юридический и экономический подход к толкованию института реорганизации.

С юридической точки зрения реорганизация большинством авторов рассматривается прежде всего как процесс прекращения юридических лиц с последующим правопреемством. Реорганизация определяется как процесс перемены лиц в имущественных

и иных правоотношениях, прекращение или изменение организации, связанное с изменением ее организационно-правовой формы, имущественного состава и состава участников, характеризующееся изменением комплекса их прав и обязанностей и влекущее универсальное правопреемство [1]. Реорганизация представляет собой относительное прекращение деятельности юридического лица ... в отличие от ликвидации, при которой происходит абсолютное прекращение его деятельности без перехода прав и обязанностей в порядке правопреемства к другим лицам [2].

По мнению ряда авторов, реорганизация может быть отнесена к институту сделок, причем реорганизационные сделки представляют собой самостоятельный правовой институт в российском гражданском праве, предметом которых является имущественный комплекс. В судебной-арбитражной практике утвердилась точка зрения, в соответствии с которой реорганизация юридического лица не квалифицируется в качестве гражданско-правовой сделки, а рассматривается как сложный юридический состав, включающий множество юридических фактов, к которым относятся решение общего собрания участников, определение объема правопреемства, составление разделительного баланса (передаточного акта), административный акт (распоряжение органов регистрации). В отличие от сделки, реорганизация представляет собой не одно, а ряд юридически значимых действий. В связи с чем сделочная теория природы реорганизации юридических лиц, являясь слишком узкой, не отражает всей специфики такого института, как реорганизация [5].

В российской научной литературе встречается подход, в соответствии с которым некоторые авторы, учитывая, что в ходе процедуры реорганизации, как правило, происходит прекращение юридического лица, прибегают к помощи легального определения ликвидации, сводя реорганизацию к прекращению деятельности юридического лица. В этом отношении можно проследить некоторое сходство реорганизации хозяйственного общества с его ликвидацией: термин «прекращение» используется в определении четырех из пяти форм реорганизации, кроме выделения. Но нельзя рассматривать реорганизацию исключительно как прекращение деятельности, так как прекращение деятельности в случае реорганизации не является таковым фактически.

При реорганизации (кроме выделения) происходит прекращение хозяйственного общества (хозяйственных обществ) с переходом всего имущества, всех прав и обязанностей в порядке правопреемства к другим лицам (правопреемникам), в то время как при ликвидации происходит прекращение хозяйственного общества без такого правопреемства. Кроме того, величина обязательств, которые могут быть предъявлены обществу (обществам) при реорганизации, не ограничена, в отличие от существующего порядка ликвидации. Существенным отличием реорганизации юридического лица от его ликвидации является направленность процесса реорганизации на продолжение деятельности.

Рассматривая процесс реорганизации юридических лиц, можно выявить сходства и расхождения его с процедурой покупки предприятия. На первый взгляд, покупку предприятия можно ошибочно идентифицировать с одним из вариантов реорганизации в форме присоединения. При этом можно выделить ряд общих моментов:

- до подписания договора купли-продажи необходимо провести инвентаризацию имущества и обязательств организации;
- необходимо письменно уведомить всех кредиторов продаваемой организации о предстоящей сделке и составить перечень обязательств с указанием характера, размеров и сроков удовлетворения требований кредиторов;

– передача предприятия как единого имущественного комплекса осуществляется на основании передаточного акта, в котором содержатся сведения об имуществе и обязательствах предприятия, об уведомлении кредиторов, а также сведения о выявленных недостатках передаваемого имущества.

В то же время процедуру покупки предприятия нельзя отождествлять с реорганизацией (реорганизация в форме присоединения). Основное отличие состоит в том, что в случае покупки предприятия не происходит прекращения деятельности продавца как юридического лица, а покупатель не получает права участия в его уставном капитале. В данном случае покупатель приобретает только имущество, предназначенное для осуществления какой-либо деятельности, а также обязательства, возникающие в результате ее осуществления.

В некоторых источниках встречается мнение, что реорганизация в форме выделения представляет собой один из вариантов продажи части предприятия. При этом к другим вариантам продажи относятся продажа оборудования, сырья и зданий, а также взнос оборудования в уставный капитал нового (дочернего) предприятия с последующей продажей акций.

Но независимо от формы, реорганизацию предприятия нельзя отождествлять с покупкой (продажей), поскольку при реорганизации отсутствует предмет купли-продажи, а передача части прав и обязанностей при реорганизации (кроме выделения) происходит на основе универсального правопреемства.

При заключении договора покупки предприятия возникает вопрос о цене приобретения предприятия как имущественного комплекса, и зачастую цена сделки отличается от балансовой стоимости имущества. В данном случае используется понятие «деловая репутация», которая, в соответствии с ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», представляет собой разницу между покупной ценой организации (как приобретенного имущественного комплекса в целом) и стоимостью по бухгалтерскому балансу всех ее активов и обязательств.

Положительная деловая репутация рассматривается как надбавка к цене, уплачиваемой покупателем в ожидании будущих экономических выгод, и учитывается в качестве отдельного инвентарного объекта со сроком амортизации двадцать лет.

Отрицательная деловая репутация понимается как скидка с цены, предоставляемая покупателю в связи с отсутствием, например, стабильных покупателей, репутации качества, деловых связей, опыта управления и т. д., и учитывается единовременно в составе прочих доходов.

В экономической литературе при рассмотрении вопроса о возможности применения понятия «деловая репутация» при реорганизации предприятий, авторами акцентируется вопрос о недопустимости использования понятия «деловая репутация» для отражения в бухгалтерской отчетности при реорганизации, так как возникает она в случае приобретения, а при реорганизации приобретение отсутствует.

Таким образом, в целом юристы традиционно рассматривают реорганизацию с точки зрения имущественных отношений и толкуют ее как преемственность в правах и обязанностях, замещение одного юридического лица другим [2]. При этом вполне можно сохранять и структуру организации и ее экономические показатели. Такое направление характеризуется как внешнее направление [3].

Экономисты видят в реорганизации прежде всего внутренние структурные изменения юридического лица, которые ведут к изменению экономических показателей. Преобразование структуры организации под воздействием внешних и внутренних

факторов осуществляется с целью совершенствования ее характеристик. Основными целями реструктуризации могут быть финансовое оздоровление, рост конкурентоспособности, увеличение стоимости активов, повышение ценности для потребителей [4].

Все это можно охарактеризовать как внутреннее направление [3].

Реорганизация предприятия, являясь одним из современных способов реструктуризации в экономике, представляет собой структурную трансформацию организационно-производственной, технологической, управленческой и прочей структуры, сопровождаемую изменением специализации и объемов производства продукции (услуг) ряда хозяйственных единиц и их функциональных подразделений.

Последствия проведения реорганизации ... производят экономический эффект, который включает (в зависимости от формы реорганизации) следующее: 1) повышение эффективности управления компанией; 2) приобретение новых активов (объединение активов компаний); 3) предотвращение враждебного поглощения; 4) повышение инвестиционной привлекательности компании; 5) обособление части активов предприятия для создания на ее базе нового хозяйствующего субъекта; 6) разрешение конфликта акционеров; 7) преодоление конфликта между обособленными подразделениями и органами управления общества.

С учетом вышеизложенного, раскрывая понятие реорганизации, можно выделить следующие характеризующие ее особенности.

Реорганизация представляет собой совокупность юридических фактов, последовательное наступление которых приводит к совершению процесса изменений субъектного состава гражданских правоотношений с участием реорганизуемых лиц.

Основной задачей реорганизации является не установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей, а изменение субъектного состава существующих гражданских правоотношений. Во всех случаях реорганизации, за исключением выделения, прекращается деятельность, по крайней мере, одного юридического лица, однако его права и обязанности не прекращаются, а переходят к вновь созданным юридическим лицам в порядке правопреемства.

Реорганизация юридического лица всегда влечет возникновение правопреемства.

В этом ее принципиальное отличие от ликвидации юридического лица, при которой никакого преемства в правах и обязанностях не возникает, поскольку они, как и само юридическое лицо, подлежат прекращению. Правопреемство является абсолютным признаком, позволяющим разграничить реорганизацию и ликвидацию юридических лиц.

Отсутствие предмета купли-продажи и наличие правопреемства делают невозможным отождествление реорганизации с покупкой (продажей), равно как и признание за реорганизацией свойств и признаков сделки не имеет под собой надежного фундамента.

Правовое определение понятия реорганизации юридического лица следует выводить из внутренних признаков реорганизации. Реорганизация представляет собой, прежде всего, процесс, который ведет не только к образованию нового юридического лица, но и предполагает достижение положительного экономического эффекта от данного процесса.

Следует отметить, что приведенные определения не отражают всю полноту института реорганизации юридических лиц, поскольку не охватывают такой вид реорганизации, как выделение, влекущее, с одной стороны, не прекращение, а, наоборот, возникновение нового субъекта и, с другой стороны, характеризующееся не универсальным, как принято определять его в целом при реорганизации, а сингулярным право-

преемством, при котором выделяемой организации передается лишь определенная совокупность прав с сохранением части прав и обязанностей за реорганизуемой организацией.

### **Библиографические ссылки**

1. Аксенова Е. В. Реорганизация юридических лиц по законодательству Российской Федерации: проблемы теории и практики : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007.
2. Долинская В. В. Реорганизация юридических лиц [Электронный ресурс] // Законы России: опыт анализ, практика. 2006. № 8. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Еремин В. В. Правовая природа института реорганизации [Электронный ресурс] // Налоги (газета). – 2011. № 17. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Жданов В. В. Анализ и формирование стратегии управления реструктуризацией предприятия : дис. ... канд. эконом. наук. СПб., 2008.
5. Марков П. А. Реорганизация коммерческих организаций в Российском праве [Электронный ресурс] // Право и экономика. – 2011. № 9. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

© Ермолаева Н. А., 2012

Д. А. Жировов, А. Л. Позднякова  
Сибирский государственный аэрокосмический университет  
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

## ПОДХОДЫ К ОЦЕНКЕ ОБЪЕКТОВ СОБСТВЕННОСТИ

*Проводится анализ существующих подходов к оценке объектов собственности, а также их сравнительная характеристика.*

*Ключевые слова: оценка, объект недвижимости, метод затратного подхода, метод доходного подхода, метод сравнительного подхода.*

Оценка недвижимого имущества всегда была связана с тем, что нужно было платить налоги. На данный момент времени известно несколько десятков методов оценки объектов недвижимости, используемых для различных видов объектов: зданий, сооружений, земельных участков, квартир и т. д. Выбор того или иного метода оценки зависит от ряда факторов, в том числе от характера объекта, цели и функции оценки, от имеющейся в распоряжении эксперта информации. Развитие оценочной деятельности напрямую определяется развитием рыночных отношений. Оценка стоимости имущества различных видов собственности все более становится неотъемлемым и действенным инструментом рыночной экономики. В условиях развития рыночной экономики оценка машин, оборудования и автотранспорта приобретает все большее значение. Важность этого вида оценочной деятельности обуславливается как расширением сектора частной собственности, так и необходимостью роста инвестиций. Определение рыночной стоимости машин и оборудования представляет собой сложный процесс, поскольку часто в процессе оценки невозможно найти абсолютно идентичного аналога для оцениваемого объекта. Для достижения максимально точной оценки имущества используются специальные приемы и методы.

Стоит отметить, что для оценивания объекта собственности нужно знать главные понятия.

Объект недвижимости – любые, непосредственно связанные с землей объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно (здания, части зданий, сооружения, строения, леса и т. п.). Оценка объекта недвижимости – это процесс присвоения каждому объекту недвижимости на территории определенной стоимости [1].

Оптимальность выбора существенно зависит от квалификации и практического опыта эксперта-оценщика. Экспертам рекомендуется определять стоимость объектов недвижимости, применяя как можно большее число методов оценки, тогда при согласовании результатов оценки значительно возрастет вероятность получения более точного значения стоимости объекта [2].

Все методы оценки недвижимости группируются специалистами в три подхода: затратный, доходный и сравнительный (рыночный).

*Доходный подход* – совокупность методов оценки стоимости объекта оценки, основанных на определении ожидаемых доходов от объекта оценки. В основе доходного подхода лежит предпосылка, что стоимость недвижимости обусловлена способностью оцениваемого объекта генерировать потоки доходов в будущем. Основными факторами, влияющими на величину стоимости и учитываемыми в рамках доходного подхода, являются:

– качество и количество дохода, который объект недвижимости может принести в течение своего срока службы;

– риски, характерные как для оцениваемого объекта, так и для региона.

Существует два метода доходного подхода. Метод *дисконтированных денежных потоков* (ДДП) – в стоимость недвижимости преобразуется доход от ее предполагаемого использования за ряд прогнозных лет, а также выручка от перепродажи объекта недвижимости в конце прогнозного периода. Используется при наличии данных для прогноза [3].

Метод *капитализации доходов* – в стоимость недвижимости преобразуется доход за один временной период. Может использоваться при условии стабильности доходов, а также для экспрессоценки крупных объектов с множеством договоров аренды.

*Затратный подход* – предусматривает оценку стоимости полного воспроизводства или стоимость полного замещения оцениваемого объекта недвижимости, затем вычитание величины физического, морального и экономического износа и, наконец, добавляют к полученной таким образом величине рыночную стоимость земельного участка, как незастроенного. Важным и сложным элементом затратного подхода является определение износа. Известно, что износ – это утрата полезности и снижение стоимости объекта недвижимости под действием различных причин.

Затратный подход предусматривает выполнение следующих обязательных операций:

1) определение рыночной стоимости земельного участка, на котором находится объект недвижимости (путем сравнения его со стоимостью аналогичных участков или использования методических рекомендаций государственных органов);

2) определение стоимости замещения;

3) расчет всех видов износа оцениваемой недвижимости: физического, функционального и внешнего и определение стоимости замещения с учетом износа, (вычитается общий износ объекта недвижимости из затрат на его воспроизводство или замещение);

4) расчет общей стоимости объекта недвижимости путем добавления к чистой стоимости замещения недвижимости стоимости рыночной стоимости участка земли.

Существует шесть методов затратного подхода:

1. Метод сравнения продаж. Стоимость оцениваемого земельного участка определяется на основе последовательного внесения корректировок в цены продажи сходных не застроенных земельных участков.

2. Метод долевого распределения стоимости между землей и строениями. На основе анализа цены продажи застроенных либо находящихся в стадии застройки земельных участков рассчитывается типичная доля стоимости земли в общей стоимости недвижимости, сходной с оцениваемым объектом.

3. Метод выделения стоимости. Данный метод определяет стоимость земли как разницу между рыночной ценой всей недвижимости и расчетной стоимостью расположенных на ней зданий и сооружений. Метод дает хорошие результаты при условии, что стоимость строений может быть определена достаточно точно.

4. Метод разбивки на участки. Метод используется для оценки крупных незастроенных участков земли, которые, в принципе, могут быть разделены на более мелкие с последующим освоением. Стоимость незастроенного участка земли может быть определена как сумма дисконтированного чистого дохода, рассчитанного с учетом прогнозной динамики поступлений от продажи и расходов на застройку.

5. Техника остатка. Метод предполагает, что совокупный доход от недвижимости генерирует и земельный участок, и строения. Метод применяется для объектов с легко

определяемой стоимостью зданий и сооружений, что позволяет рассчитать приносимую ими сумму дохода. Разница между общим чистым операционным доходом и доходом, который приходится на здания и сооружения, – это доход от земли, который можно капитализировать в ее стоимость.

6. Капитализация земельной арендной платы. При наличии достоверной информации о рыночных ставках земельной арендной платы и ставках дохода стоимость земельного участка рассчитывается по стандартной формуле капитализации [4].

*Сравнительный подход* – совокупность методов оценки стоимости объекта оценки, основанных на сравнении объекта оценки с аналогичными объектами, в отношении которых имеется информация о ценах сделок с ними. Предполагается, что при наличии на свободном и конкурентном рынке объектов, схожих по своим характеристикам, благоразумный покупатель не заплатит за объект большую сумму, чем та, в которую ему обойдется покупка аналогичного по назначению, качеству и полезности объекта недвижимости (принцип замещения).

Основные направления сравнительного подхода:

- создание информационной базы, в которой помимо ценовой информации должны включаться характеристики объекта и его окружения;
- идентификация оцениваемого объекта на рынке (сегментация);
- выявление различий и расчет корректировок.

К методам сравнительного подхода относят метод сравнения продаж, который предполагает корректировку рыночных цен-аналогов на выявленные различия по отдельным элементам. Цена аналога как такового используется, если его размер идентичен оцениваемому объекту. В противном случае поправки применяются к цене единицы сравнения (например, единице площади объекта). Так же относят методы соотношения дохода и цены продажи: в качестве единицы сравнения выступает величина дохода (данный подход основывается на использовании следующих показателей: валовый рентный мультипликатор (ВРМ), общий коэффициент капитализации (К<sub>о</sub>)).

Каждый из рассмотренных подходов рассматривает объект имущества и его стоимость под собственным углом, т. е. с точки зрения тех принципов, которые положены в основу данного подхода. Из этого вытекают основные преимущества и недостатки.

Доходный подход к оценке рассматривает объект имущества скорее как инструмент, который может приносить доход. Оценка имущества с применением доходного подхода заключается в определении текущей стоимости будущих доходов, которые возникнут в результате эксплуатации объекта имущества (например, сдачи его в аренду) и возможной его продажи в дальнейшем [5].

Методы доходного подхода, подобно методам других подходов, имеют как сильные, так и слабые стороны. К сильной стороне применения доходного подхода относится то, что оцениваемая при этом стоимость отражает в первую очередь интересы покупателя. В то же время у методов доходного подхода имеется ряд недостатков, которые сдерживают их применение на практике. Доходный подход применяется для оценки стоимости только такого имущества, которое приносит экономический результат (экономическую выгоду) и расчет которого реально возможен.

Затратный подход к оценке является целесообразным или единственно возможным в следующих случаях: при технико-экономическом анализе стоимости нового строительства; обосновании необходимости обновления действующего объекта; оценке зданий специального назначения; оценке объектов в «пассивных» секторах рынка; анализе эффективности использования земли; решения задач страхования объекта; решения задач налогообложения; согласовании стоимостей объекта недвижимости, полученных другими методами.

К основным недостаткам затратного подхода относят тот факт, что он не учитывает возможности объекта приносить доход своему собственнику, т. е. не отражает стоимости прогнозируемых доходов, что является определяющим для объектов недвижимого имущества, приносящих доход.

Сравнительный подход к оценке базируется на рыночной информации и учитывает текущие действия продавцов и покупателей на рынке. С точки зрения сравнительного подхода, стоимость оцениваемого объекта равна реальной цене продажи аналогичного объекта, недавно зафиксированной рынком.

Преимуществом сравнительного подхода перед доходным и затратным является то, что он базируется на рыночных данных и отражает соотношение спроса и предложения на рынках капитала. Стоимость оцениваемого объекта имущества фактически определяется рынком, так как оценщик лишь корректирует реальную рыночную цену аналогов для лучшей сопоставимости, тогда как при использовании других подходов к оценке стоимость является результатом произведенных расчетов.

Однако методы сравнительного подхода имеют и свои минусы, главный из которых заключается в том, что надежность оценок этими методами определяется полнотой и достоверностью рыночной информации, на обработке которой они построены. А для объектов, не имеющих открытого и массового рынка, применение этих методов оказывается вообще невозможным. Кроме того, данные методы предполагают «поштучную» оценку каждой машины или единицы оборудования, при большом множестве объектов оценка получается очень трудоемкой.

Подводя итог вышеизложенному, можно сделать вывод, что каждый подход позволяет сосредоточить внимание на определенных факторах стоимости. Во многих случаях каждый из трех подходов может быть использован для проверки оценки стоимости, полученной другими подходами. В целом все три подхода связаны между собой. Каждый из них предлагает использование различных видов информации, получаемой на рынке.

### **Библиографические ссылки**

1. ГОСТ Р 51195.0.02–98 Единая система оценки имущества. Термины и определения). М., 1998.
2. Микерин Г. И. Методологические основы оценки стоимости имущества. М. : Интерреклама, 2006.
3. Общие понятия оценки, подходы и требования к проведению оценки (ФСО № 1) : утв. приказом Минэкономразвития России от 20 июля 2007 г. № 256. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Оценка недвижимости / под ред. А. Г. Грязновой, М. А. Федотовой. М. : Финансы и статистика, 2008.
5. Артеменков И. Л., Артеменков А. И. Особенности учета и оценки недвижимости и других основных средств предприятий в соответствии с новыми требованиями МСФО // Вопросы оценки. 2007. № 4.

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

## **ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ ОТЧЕТНОСТИ В ИНТЕГРИРОВАННЫХ СТРУКТУРАХ АЭРОКОСМИЧЕСКОЙ ОТРАСЛИ**

*Рассматриваются проблемы формирования консолидированной отчетности интегрированных структур.*

*Ключевые слова: корпорации, интегрированные структуры, отчетность.*

Одним из приоритетных направлений долгосрочного развития России, в соответствии с проектом стратегии развития космической деятельности России до 2030 г. и на дальнейшую перспективу, является обеспечение лидирующих позиций российской космонавтики в области космического машиностроения, научно-технических разработок в интересах реализации в последующие периоды масштабных проектов для исследования и освоения ближнего и дальнего космоса.

Для этой цели, согласно проекту стратегии, требуется сформировать конкурентоспособные вертикально интегрированные многопрофильные предприятия, которые обеспечили бы сохранение и совершенствование используемых базовых технологий, перевооружение критически важных производств за счет внедрения высокотехнологичного, прогрессивного оборудования, создали и внедрили бы перспективные и прорывные технологии.

Идея создания многопрофильных предприятий далеко не нова. К классическим формам такой реорганизации относится укрупнение организаций за счет слияния, присоединения (поглощения) одного или нескольких предприятий. В условиях глобализации и усиливающейся конкуренции наиболее часто объединение (слияние, поглощение) предприятий происходит с целью получения законного доступа к их имуществу, лицензиям, патентам, ноу-хау, рынкам сбыта, за счет которых происходит укрупнение. Еще одной распространенной причиной объединения предприятий является их санация, в результате которой путем увеличения общей стоимости предприятий и снижения удельных капитальных вложений может произойти экономия финансовых ресурсов и снижение производственной себестоимости продукции. Кроме того, можно объединять предприятия по кооперационному принципу, когда головным предприятием становится предприятие, выпускающее готовый продукт, а другие предприятия, входящие в объединение, являются сложившейся и устойчивой кооперацией головного предприятия.

Все эти предприятия в результате объединения в той или иной степени теряют свою самостоятельность, переходя на другой уровень взаимоотношений. Например, создание совместного предприятия предполагает наличие у сторон, обладающих совместным контролем над деятельностью, прав на чистые активы.

Консолидация может осуществляться и без официальной потери их юридической самостоятельности. Примером такой консолидации является консолидированная группа – объединение юридических лиц, в котором одна (головная) организация прямо или косвенно оказывает существенное влияние на решения, принимаемые органами управления другого (других) юридического лица (юридических лиц)<sup>1</sup> [1].

---

<sup>1</sup> Положение процитировано с добавлением комментариев авторов.

Еще одной формой такого объединения является простое товарищество – соединение двух или нескольких лиц (физических или юридических лиц – товарищей), осуществляющее совместную деятельность без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной не противоречащей закону цели<sup>2</sup> (ст. 1041 ГК РФ), либо ассоциированного предприятия (предприятия, на деятельность которого инвестор с совместным или значительным контролем над объектом инвестиций может оказывать значительное влияние) (ст. 3 МСФО 28).

В целях повышения инвестиционной привлекательности и эффективности деятельности предприятий в оборонно-промышленном комплексе, в авиастроении, в аэрокосмической отрасли, в иных сложных наукоемких отраслях, а также для выполнения поставленных узких задач по расширению производства, модернизации основных фондов или сокращению затрат, государство предложило более широко использовать иную форму консолидации – интегрированную структуру, процесс создания которой на базе госкорпораций, холдингов, концернов с государственным участием идет с 2007 г.

При этом для интегрированных структур до сих пор отсутствует нормативно-правовая база, более того, в российском законодательстве так и не появилось определение интегрированных структур [2].

В экономической литературе приводятся разные, иногда противоположные, иногда близкие по смысловому содержанию определения интегрированной структуры, наиболее интересными из которых представляются следующие:

– объединение юридических лиц, ведущих совместную деятельность, в которых одно лицо имеет возможность определять решения, принимаемые остальными лицами, либо объединений, состоящих из одного юридического лица и его филиалов [3];

– устойчивая группа кооперационно связанных между собой юридических лиц (участников), объединенных на основе добровольной передачи ими части своих прав одному из участников – центральной (головной) компании интегрированной структуры – и подчинения общим интересам интегрированной структуры в целом [4];

– горизонтально и/или вертикально объединенные социо-технические системы с высоким уровнем взаимодействия внутренних компонентов (производственных и непроизводственных организаций, подразделений), развитыми хозяйственными и управленческими связями, целью которых является разработка, производство и реализация определенных видов продукции [5].

Учитывая, что словосочетание «интегрированная структура» состоит из двух составляющих: структура (внутреннее устройство чего-либо, совокупность устойчивых связей объекта, обеспечивающих его целостность [10]) и интеграция (объединение экономических субъектов, углубление их взаимодействия, развитие связей между ними [10]), а также то, что экономическая интеграция проявляется в расширении и углублении производственно-технологических связей, совместном использовании ресурсов, объединении капиталов, в создании друг другу благоприятных условий осуществления экономической деятельности, снятии взаимных барьеров [10], интегрированную структуру можно определить как:

– обладающее документально оформленной организационной структурой объединение самостоятельных, но имеющих устойчивые связи хозяйствующих субъектов разных профилей (производственных, финансово-кредитных, торговых, инновационных и других), совместно использующих свои активы для выполнения определенных целей.

---

<sup>2</sup> Статья процитирована с добавлением комментариев авторов.

Здесь надо особо подчеркнуть обязательность документального оформления созданного объединения и наличие устойчивых связей между организациями, причем совсем не обязательно длительно развивающихся. Эти связи могут быть искусственно созданы в процессе объединения (например, в результате обмена акциями компаний, создания совместного органа управления, создания цепочки поставщик-производитель-потребитель и т. п.).

Интегрированная структура может быть создана в результате:

- приобретения нескольких предприятий одним собственником;
- приобретения контрольного пакета акций привлекаемых предприятий;
- взаимного обмена акциями;
- консолидации<sup>3</sup> организаций для выполнения одной крупной задачи;
- консолидации технологически связанных организаций;
- создания общей управляющей структуры;
- совместного использования имущества и другими способами.

В частности, возможно создание совместно с другими, близкими по технологии производства, предприятиями, «участков коллективного пользования», концентрируя на них оборудование, технологии и кадры со всех предприятий, создавая таким образом полную загрузку частично не используемому оборудованию, либо создавая условия его модернизации за счет других предприятий [6], кроме того, иницируя более тесный обмен контактами, опытом, мнениями и наработками.

При этом следует отметить некую обязательную взаимную зависимость данных субъектов (через взаимный обмен акциями, совместное использование имущества, участие в управлении и т. п.), что обязывает формировать сводную бухгалтерскую отчетность в соответствии с российским законодательством и Международными стандартами финансовой отчетности.

Объединения хозяйствующих субъектов могут предусматривать наличие разных форм собственности организаций, при этом типы и формы объединений в зависимости от целей и организационных форм также различаются. До недавнего времени в экономической литературе широко описывались следующие виды объединений<sup>4</sup> (см. таблицу) [10]:

Ряд этих объединений предусматривают потерю юридической (комбинат, концерн, конгломерат, холдинг, корпорация, трест) либо хозяйственной самостоятельности (синдикат, консорциум, картель, пул), другие – представляют собой временные союзы, созданные для выполнения конкретных задач (ассоциации, союзы, альянсы, межотраслевые государственные объединения, финансово-промышленные группы).

Интегрированная структура представляет собой другой уровень объединения, предусматривающий, с одной стороны, юридическую самостоятельность входящих в нее организаций, с другой – существенную зависимость, благодаря наличию совместной деятельности, управленческим и технологическим связям, взаимному обмену акциями и др.

Но основным отличающим признаком интегрированных структур в оборонно-промышленном комплексе является обязательное участие в данной структуре государства, в лице государственных учреждений, федеральных служб и агентств, которые имеют возможность определять стратегический вектор экономического развития данного объединения, координировать действия головных (лидирующих) центров в части принимаемых ими управленческих решений.

---

<sup>3</sup> Под консолидацией в контексте данного исследования понимается объединение нескольких организаций, не подразумевающее потерю их юридической самостоятельности (комментарий авторов).

<sup>4</sup> Определения процитированы в сокращении, с добавлением комментариев авторов.

Таблица

Вид объединения	Определение
Комбинат	Объединение предприятий (заводов), разных по технологии, но имеющих устойчивые кооперативные связи
Концерн	Форма крупных договорных объединений (заводов, комбинатов), которые используют возможности крупномасштабного производства
Конгломерат	Многоотраслевое объединение, концентрирующее производство разнообразных товаров
Консорциум	Временное добровольное объединение предприятий для решения конкретных задач – реализации крупных целевых программ и проектов, в том числе научно-технических, строительных, социальных, экологических, инвестиционных
Финансово-промышленная группа	Объединение промышленных предприятий с финансовыми учреждениями на основе установленных между ними отношений экономического и финансового взаимодействия
Холдинг	Совокупность материнской компании и контролируемых ею дочерних компаний как посредством доминирующего участия в их уставном капитале, так и посредством определения их хозяйственной деятельности, и иным, предусмотренным законодательством, образом
Корпорация	Юридическое лицо, которое является объединением физических лиц, но при этом функционирует независимо от них (то есть самоуправляемо)
Ассоциация, союз	Добровольное объединение некоммерческих организаций
Межотраслевые государственные объединения	Вневедомственные хозяйственные объединения самостоятельных предприятий и организаций, входящих в систему одного из народнохозяйственных комплексов страны, обладающие экономической самостоятельностью и юридическими правами в соответствии с установленным положением о таких объединениях
Картель	Объединение фирм одной отрасли, которые вступают между собой в соглашение, касающееся преимущественно совместной коммерческой деятельности
Синдикат	Организационная форма монополистического объединения, при которой вошедшие в него компании теряют коммерческую сбытовую самостоятельность, но сохраняют юридическую и производственную свободу действий, при этом сбыт продукции, распределение заказов осуществляется централизованно
Трест	Объединение, в котором различные предприятия, ранее принадлежавшие разным предпринимателям, сливаются в единый комплекс, теряя свою юридическую, коммерческую и хозяйственную самостоятельность
Пул	Объединение предпринимателей картельного типа, предусматривающее особый порядок распределения прибыли его участников (в заранее установленных пропорциях)
Альянс	Союз, объединение нескольких организаций, предприятий, лиц на договорной основе

Организационно такое образование (группа взаимосвязанных организаций) представляет собой головную организацию, ее дочерние и зависимые общества [8, п. 1.1, 1.2].

Головная организация представляет собой юридическое лицо, играющее определяющую роль при принятии решений в интегрированной структуре. По отношению к дочерним обществам головная организация выступает как основное общество, по отношению к зависимым обществам – как преобладающее общество (ст. 105, 106 ГК РФ).

Как правило, головной организацией признается основной разработчик (производитель) финальной продукции в рамках сложившейся научно-производственной кооперации. Такой подход облегчает включение создаваемой интегрированной структуры в состав исполнителей государственного оборонного заказа<sup>5</sup> [3, п. 2.5.3].

Головная организация должна иметь организационно-правовую форму в виде открытого акционерного общества (ОАО) либо (в исключительных случаях, для выполнения задач по обеспечению обороноспособности Российской Федерации, когда создание в форме ОАО невозможно в силу каких-либо причин) в виде федерального государственного унитарного предприятия (ФГУП)<sup>5</sup> [3, п. 2.4.1].

Остальные организации, входящие в интегрированную структуру, могут иметь (сохранить свою) иную организационно-правовую форму.

Существующие взаимосвязи внутри интегрированных структур теоретически позволяют выделить несколько видов организационной структуры объединений: линейные; сетевые; ориентированные на головную компанию; кластерные; многоцентровые («отраслевая ткань»).

Линейно организованная интегрированная структура предполагает наличие простых взаимосвязей между входящими в нее организациями. Она может быть как вертикально-, так и горизонтально-интегрированной (рис. 1).

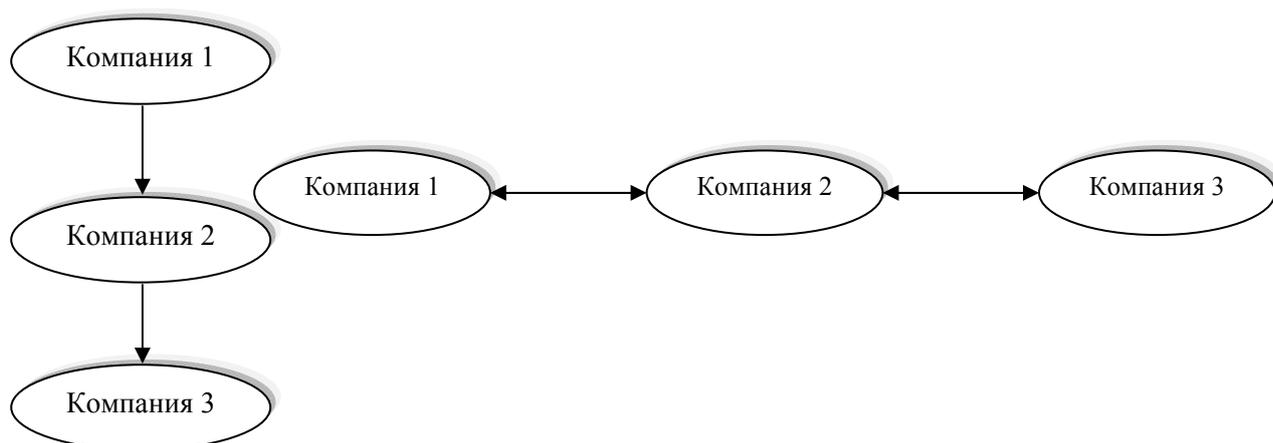


Рис. 1. Пример линейной вертикально- и горизонтально-интегрированной структуры

Сетевая форма предполагает наличие как вертикальных, горизонтальных, так и диагональных равноправных связей между организациями, входящими в интегрированную структуру. Однако отсутствие головной (материнской) компании в таком строении может стать существенным препятствием для выполнения заданной при создании данной структуры миссии.

Структуры, ориентированные на головную компанию, строго говоря, являются развитием идеи сетевой формы организационного строения, однако здесь отсутствуют горизонтальные взаимные связи между дочерними компаниями (рис. 2), в то время как вертикальные связи являются ярко выраженными (материнская – дочерняя – внучатая компании).

Более сложно организованы объединения кластерного типа. Они не только предполагают наличие вертикальных связей между головной и дочерними компаниями или

<sup>5</sup> Статья процитирована в сокращении, с добавлением комментариев авторов.

дочерними и внучатыми компаниями, но и горизонтальные связи между дочерними, внучатыми компаниями, помимо головной организации.

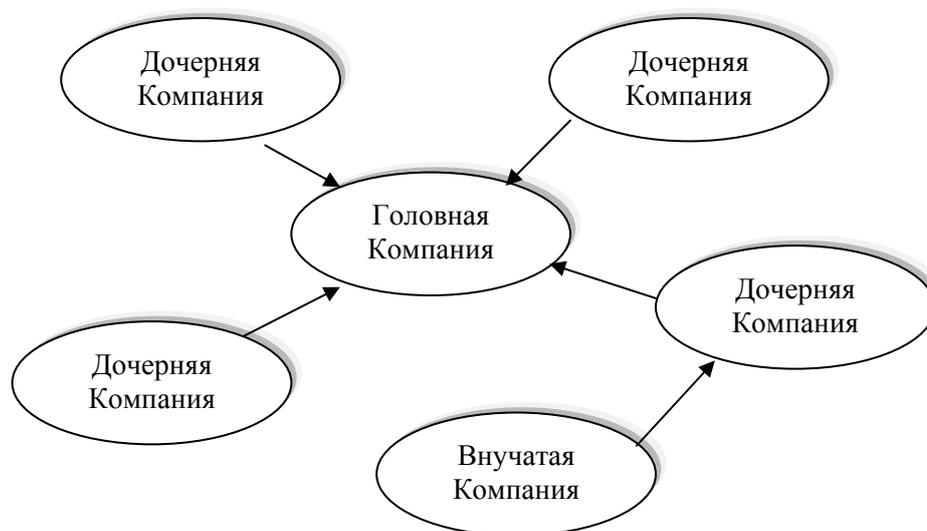


Рис. 2. Пример интегрированной структуры, ориентированной на головную компанию

Наиболее сложно организованной структурой обладают объединения, созданные по многоцентровому («отраслевая ткань») типу. Они не только предполагают наличие разнообразных связей между организациями, входящими в интегрированную структуру, но возможное присутствие нескольких лидирующих центров (кластерный тип «отраслевой ткани») и обязательное присутствие государства, как некоего прообраза крупнейшей мегаголовной материнской компании, которая осуществляет общее руководство экономическим развитием данной структуры, разрабатывает и осуществляет общий стратегический вектор движения. Данная сложно организованная структура представляется в виде «отраслевой интеграционной ткани», структурно формирующей и охватывающей отрасль либо несколько смежных отраслей экономики.

Иногда в такой структуре без соответствующей информации даже трудно определить ведущую (головную) организацию (помимо курирующей государственной структуры). Взаимный обмен акциями, обоюдное представительство высших менеджеров в органах управления предприятий; совместное использование имущества; ориентировка предприятий на взаимовыгодную внутреннюю торговлю; наличие общей корпоративной структуры и норм менеджмента – все это приводит к некоторым организационным сложностям при определении лидера.

«Отраслевая ткань» может не иметь лидирующих центров, но обязательно должно быть присутствие государства, в лице определенной государственной структуры (организационный тип: ориентация на государственную структуру).

В настоящее время создание интегрированных структур в ОПК является приоритетным направлением совершенствования архитектуры управления оборонной промышленностью в условиях оптимизации структуры, функций и численности федеральных органов исполнительной власти. В рамках интегрированных структур можно реализовать эффективное управление потенциалом включенных в их состав оборонных предприятий с целью гарантированного обеспечения потребностей национальной обороны в современных средствах вооруженной борьбы, повышения эффективности использования бюджетных средств, инновационного развития оборонных отраслей, повышения

их конкурентоспособности на внешних рынках оружия. Наибольшая активность интеграционных процессов пришлась на 2009 и на 2011 годы [7].

Интегрированные структуры, организованные в подведомственном подчинении Федеральному космическому агентству, созданы с целью сохранения, развития и совершенствования используемых технологий, научного, технического, инновационного и кадрового потенциала при создании космической техники, поддержании и обеспечении наземной инфраструктуры, обеспечении организации, управления и координации предприятиями, входящими в отрасль, при выполнении государственного оборонного заказа, исполнении Федеральной космической программы и Федеральных целевых программ (рис. 4).

Создание конкурентоспособной, отвечающей современным требованиям продукции, предполагает использование высоких технологий, вложения значительных средств в научные исследования, проектирование, испытания, отработку и изготовление продукции. Стремление к более эффективному использованию производственных мощностей, станочного парка, технологических линий, испытательного оборудования приведет к большей специализации предприятий по видам продукции. В этой ситуации процесс объединения близких по тематике организаций в более крупную структуру представляется естественным. Сегодня почти каждая организация, занимающаяся созданием спутников, производит печатные платы и имеет практически полный набор станков для механической обработки, свою систему проектирования. При объединении предприятий и их интеграции в целях повышения эффективности часть функций будет совмещена [9].

Одной из таких крупных интегрированных структур является Открытое акционерное общество (ОАО) «Информационные спутниковые системы» имени академика М. Ф. Решетнева» и ряд предприятий космической отрасли России: ОАО «Научно-производственное предприятие «Квант» (Москва), ОАО «Научно-производственное предприятие «Геофизика-Космос» (Москва), ОАО «Научно-производственное предприятие космического приборостроения «Квант» (Ростов-на-Дону), ОАО «Научно-производственный центр «Полюс» (Томск), ОАО «Сибирские приборы и системы» (Омск), ОАО «Сибпромпроект» (Железногорск), ОАО «НПО ПМ-Развитие» (Железногорск), ОАО «ИТЦ-НПО ПМ» (Железногорск), ОАО «НПО ПМ-Малое КБ» (Железногорск).

Все эти предприятия уже много лет совместно и в кооперации работали над решением общих задач, связанных с развитием отечественного спутникостроения. Формально объединение произошло путем внесения (передачи) 100 % минус одна акция указанных юридических лиц в уставный капитал ОАО «ИСС» при этом каждое предприятие сохранило статус самостоятельного юридического лица [9].

Вместе с тем действующее законодательство, прежде всего налоговое, не учитывает факт существования интегрированных структур и не содержит многих специальных норм, необходимых для реализации интегрированными структурами и их головными компаниями всего заложенного в них потенциала [4].

Вопросы организации бухгалтерского учета и процедура составления отчетности этих структур, передачи данных для составления отчетности до сих пор не урегулированы.

В методических рекомендациях по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности [8] раскрывается лишь общий порядок объединения показателей бухгалтерской отчетности головной организации и дочерних обществ, составления и предоставления сводной бухгалтерской отчетности, включения в нее данных о зависимых обществах.

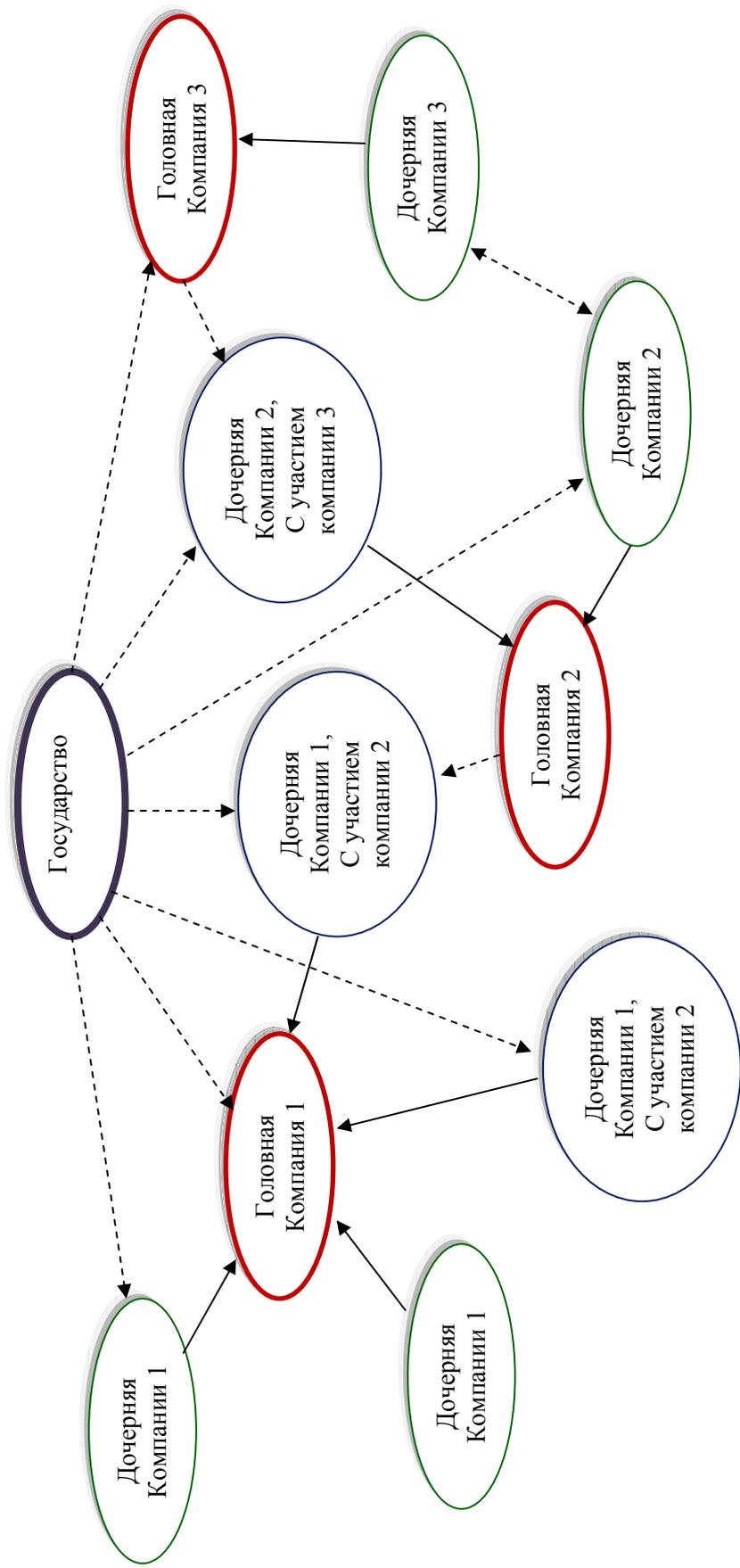


Рис. 3. Схема взаимосвязей организаций, входящих в интегрированную структуру, созданную по многоцентровому («отраслевая «пканы») типу с государственным участием:  
 -----> – взаимосвязь «с участием»; —————> – взаимосвязь «доминирование»

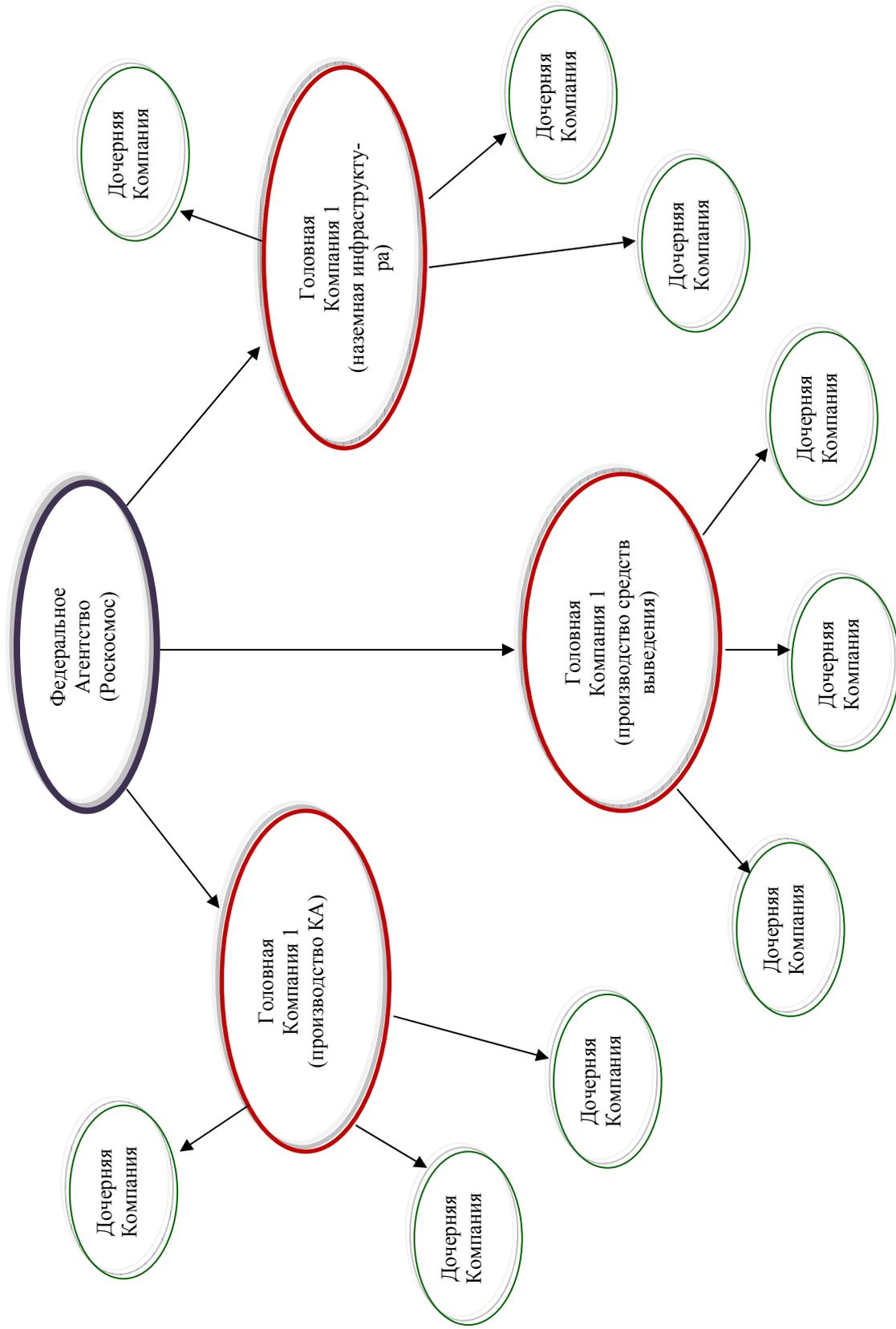


Рис. 4. Схема организационных взаимосвязей организаций, составляющих «отраслевую ткань» интегрированных структур ФКА

При этом детали объединения показателей бухгалтерской отчетности данный документ не раскрывает. В частности, в нем нет сведений о том, как организовать учет нереализованной прибыли в условиях длительного цикла производства (в аэрокосмической отрасли цикл изготовления конечного продукта может занимать 2, 3 и более лет); каким образом учитывать нереализованную прибыль в компании-приобретателе основного средства, с учетом того, что стоимость самого основного средства амортизируется достаточно долго; не указан порядок согласования данных бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках в части доли меньшинства и в случае ее изменения в рассматриваемом периоде и т. д.

Принимая во внимание отсутствие жестких рекомендаций по формированию сводной отчетности, незначительный объем публикаций, посвященных методологии формирования сводной отчетности, а также, исходя из особенностей производства конечного продукта в аэрокосмической отрасли (как правило, это – единичное или крупносерийное производство с длительным циклом изготовления продукции), представляется, что раскрытие принципов, методов и подходов к формированию сводной бухгалтерской отчетности интегрированных структур в аэрокосмической отрасли является актуальным. Кроме того, предлагаемые принципы, методы и подходы к формированию сводной отчетности интегрированных структур должны быть рациональными и легко тиражируемыми – консолидация аэрокосмической отрасли не завершена.

### **Библиографические ссылки**

1. Положение о консолидированной отчетности : утв. Банком России от 30 июля 2002 г. № 191-П (в ред. от 03.05.2012).
2. Общественная палата России : официальный сайт. URL: <http://www.oprf.ru/press/news/2012/newsitem/18037> (дата обращения 06.09.2012).
3. Методические рекомендации по созданию интегрированных структур в оборонно-промышленном комплексе : утв. приказом Минпромэнерго России от 11 октября 2007 г. № 426.
4. Емелин Ю. Н. О некоторых проблемах налогообложения интегрированных структур оборонно-промышленного комплекса России и возможных способах их решения. URL: <http://www.yurclub.ru/docs/tax/article23.html> (дата обращения 8.06.2012).
5. Ерохин Е. А. Современное понятие и виды интегрированных организационно-производственных структур. URL: <http://ekportal.ru/page-id-1515.html>, 2010 (дата обращения 8.09.2012).
6. Золотарева Г. И. Учет, банкротство, реструктуризация // Перспективные материалы, технологии, конструкции, экономика : сб. науч. тр. / под. общ. ред. В. В. Стацурсы ; КРАЦМиЗ. Вып. 8. Красноярск, 2002. С. 111–113.
7. Интегрированные структуры в оборонном промышленном комплексе: проблемы и пути их решения (проект). URL: <http://www.oprf.ru/press/news/2012/newsitem/18037> (дата обращения 06.09.2012).
8. О методических рекомендациях по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности : утв. приказом Минфина РФ от 30.12.1996. № 112 (в ред. от 14.09.2012).
9. Тестоедов Н. А. Период преобразований // Информационные спутниковые системы. 2007. № 1.
10. Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь. 5-е изд., перераб. и доп. М. : Инфра-М, 2006.

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

## **СОДЕРЖАНИЕ, ПОРЯДОК ОБРАБОТКИ И ЗАЩИТЫ ИНФОРМАЦИИ В СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

*Рассматриваются особенности формирования информации в системе бухгалтерского учета, порядок ее обработки и проблемы обеспечения ее безопасности. На основе анализа, классификации информации и модели нарушителя разработан методический подход по построению системы защиты информации в бухгалтерском учете.*

*Ключевые слова: информация, система бухгалтерского учета, информационная безопасность.*

Толкование термина «информация» в бухгалтерском учете, не отличаясь по сути (сведения о чем-либо) от общепринятой точки зрения, расширяется по существу. Что же включается в понятие «информация» в понимании бухгалтера<sup>1</sup>? Во-первых, это числовые данные внешней бухгалтерской (финансовой) отчетности о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении; во-вторых, это числовые данные внутренней бухгалтерской отчетности, бухгалтерских учетных регистров, первичных бухгалтерских документов; в-третьих, это большое количество информации, связанной с этими числовыми данными – наименование статей и показателей отчетности, наименование хозяйственных операций, реквизиты контрагентов, фамилии, имя, отчество, другие данные работников, сотрудничающих с организацией физических лиц, а также номера и даты, реквизиты, описание договоров, первичных документов и т. п.

Причем при наличии автоматизированной обработки бухгалтерских данных к этой массе хранимой информации добавляется еще большое количество справочной информации персональные данные сотрудников, которые в иных условиях хранятся в других структурах организации – в отделе кадров, данные об их семейном положении, детях, возрасте и другие сведения, собственные реквизиты и реквизиты контрагентов (хранящиеся в ином случае в отделе, который непосредственно работает с контрагентом, осуществляет контроль договоров), официальные нормативно-справочные данные (например, официальный курс валют, ставка рефинансирования, данные по ставкам налогов, процент отчислений во внебюджетные фонды и т. п.), единицы измерения, инвентарные номера и наименования основных средств и т. п.

Эта информация используется либо в процессе текущей работы, либо в виде отчетных данных разными категориями пользователей.

Еще одна достаточно внушительная группа информации, как правило, выпадающая из поля зрения бухгалтера, но, тем не менее, имеющая непосредственное отношение к обработке данных бухгалтерского учета, – это сама бухгалтерская программа, ее оболочка, прикладные подсистемы, драйверы, библиотека стандартных подсистем, алгоритмы обработки информации, базы данных, где хранится разнообразная справочная информация (адресный и другие классификаторы, календарные графики, реквизиты,

---

<sup>1</sup> В статье автором не рассматривается информация, относящаяся к категории «государственная тайна» (ком. автора).

логины и пароли пользователей и пр.), резервные копии, разнообразные журналы регистрации и т. п.

Сложно проанализировать данную информацию с точки зрения ее наибольшей полезности или ценности, так как потеря или искажение любого количества информации скажется на ее общем качестве и ценности и может привести к существенным финансовым потерям. Например, искажение официальной ставки налога, хранимой в справочнике программы, может привести к его неправильному расчету и, в конечном результате, к штрафу. Поэтому любые потери, искажения информации в бухгалтерском учете нежелательны.

В то же время из общей массы хранимых данных можно выделить наиболее важную информацию, несанкционированный доступ к которой с большей вероятностью может привести к существенным финансовым потерям либо в силу закона, либо в силу ее высокой коммерческой ценности.

Подразделение информации в зависимости от категории доступа [1, ст. 5] здесь не совсем удобно, так как в бухгалтерском учете выделить общедоступную в общем смысле этого слова информацию не представляется возможным, она вся относится к категории ограниченного доступа, причем это ограничение может быть вызвано требованиями закона «О защите персональных данных», «О коммерческой тайне» и т. п., либо определенными мерами предосторожности с целью предотвращения ее несанкционированного искажения (конфигурация программы, первичные документы, учетные регистры, справочники и т. п.).

При этом следует отметить, что основная ценность любой (доступной и ограниченно доступной) информации в бухгалтерском учете заключается в ее своевременном наличии и точности. Поэтому отметим еще один не менее важный способ группировки информации – возможность ее восстановления:

- легко восстанавливаемая информация (справочники, содержащие официальные данные либо общепринятые сведения, расчетные данные, реквизиты, сведения и числовые данные первичных документов);

- информация, на восстановление которой требуются затраты определенных временных, финансовых или интеллектуальных ресурсов (вся информация, связанная с конфигурацией программы, приобретенными прикладными программами, ключи доступа, интеллектуальные разработки в виде электронных таблиц, электронных документов и т. п.);

- информация, восстановление которой невозможно (сведения и числовые данные первичных документов, не имеющих материального носителя, уникальные разработки, ключи доступа, не подлежащие восстановлению и т. п.).

В бухгалтерском учете не представляется возможным составить перечень информации, относящейся к коммерческой тайне даже в самом общем виде, ибо вся ее совокупность будет составлять коммерческую ценность, а изъятие или искажение хотя бы одного ее элемента резко снижает эту ценность до нуля и увеличивает при этом вероятность финансовых потерь организации.

Как правило, вся эта информация хранится на одном компьютере (либо сервере), а обрабатывается на одном или нескольких компьютерах (сетевая или многопользовательская версия).

Для упрощения представим, что бухгалтерский учет ведется в специализированной бухгалтерской программе, предназначенной для автоматизации учета и управления. В этом случае следует разобраться в возможностях и масштабах использования этой системы: применяется она локально или имеет определенное количество пользователей

в локальной сети; применяется файловый вариант или вариант типа «клиент-сервер»; работа осуществляется в одном месте либо на нескольких территориально удаленных точках с периодическим обменом информацией; при этом применяются технологии, прикладные и сервисные программы, оборудование и т. п.

Современные бухгалтерские программы, как правило, предоставляют следующие возможности: просмотр и редактирование списков, имени, пароля, прав доступа внутренних и внешних пользователей (при наличии удаленного доступа); сопоставление их с объектами информационной базы; формирование и контроль журнала регистрации, позволяющего контролировать те или иные проблемные ситуации в ходе эксплуатации системы; ввод данных первичных документов, их формирование и печать; специализированная обработка бухгалтерской информации; формирование отчетов, налоговых деклараций, расчеты страховых взносов; рассылка по электронной почте отчетов, деклараций, расчетов; удаленное управление расчетным счетом при помощи прикладных программ типа «Банк-клиент»; создание и хранение резервных копий; хранение присоединенных к различным объектам файлов одной конфигурации (конфигурация-источник) во внешней библиотеке и др.

Кратко охарактеризуем категории лиц, имеющих возможность доступа к информации, циркулирующей в бухгалтерской системе:

1) основная, наиболее массовая категория – это работники бухгалтерии, операторы, которые непосредственно переносят и обрабатывают данные первичных документов, составляют бухгалтерскую отчетность;

2) сотрудники организации, не работающие в бухгалтерии, но обеспечивающие внесение определенной информации либо заполнение определенных справочников: работники отдела кадров, кладовщики, табельщики, экономисты, нормировщики и т. п.;

3) иные сотрудники организации: управленческий персонал разного уровня, работники других подразделений, использующие данные бухгалтерского учета для выполнения той или иной работы, подготовки и принятия управленческих решений;

4) контрагенты организации, имеющие доступ к определенной части информации через прикладные программы или удаленный доступ: оператор банка («Банк-клиент» и т. п.), курирующий инспектор налоговой службы («Электронная отчетность»), инспектор внебюджетного фонда, партнеры организации;

5) сотрудники организации, сопровождающие программу, имеющие прямой или удаленный доступ к конфигурации программы и ее базам данных;

6) пользователи, имеющие исключительные права: программисты, сетевой администратор.

Первые две категории пользователей имеют доступ с возможностью изменения к определенной части бухгалтерской информации, но не имеют доступа к конфигурации программы, ее базам данных после закрытия периода.

Третья категория пользователей имеет доступ к определенной части бухгалтерской информации, но не имеет возможности ее изменения (только «чтение»), у нее также нет доступа к конфигурации программы, ее базам данных после закрытия периода.

Четвертая категория пользователей имеет весьма ограниченный доступ в режиме только «чтение», только к той части информации, которая ей пересылается по установленным каналам, она имеет потенциальную возможность менять ее и удалять только в своей информационной системе.

Пятая и шестая категории пользователей имеют возможность работы как с конфигурацией и разнообразными прикладными программами системы в целом, так и с ее базами данных. Различие между ними состоит в том, что сотрудники организации, сопро-

вождающей программу, как правило, работают с данными ограниченное время и в тесном контакте и под контролем программистов или сетевого администратора.

При этом каждая категория пользователей при наличии определенных устройств ввода и вывода информации на съемные носители или доступа в локальные сети или Интернет может подвергнуть систему в целом опасности искажения, уничтожения, блокирования информации или ее несанкционированной передаче.

Ценность практически всей информации, циркулирующей в системе бухгалтерского учета, существенный перечень лиц, имеющих к ней доступ, создает определенные сложности при ее защите.

Защита информации представляет собой принятие правовых, организационных и технических мер, направленных на обеспечение защиты от неправомерного доступа, уничтожения, модифицирования, блокирования, копирования, предоставления, распространения, а также от иных неправомерных действий в отношении такой информации; обеспечении соблюдения конфиденциальности информации ограниченного доступа; реализации права на доступ к информации [1, ст. 16].

Кроме того, при сборе, обработке и хранении персональных данных, которые в большом количестве находятся в системе бухгалтерского учета согласно федеральному закону № 152-ФЗ «О персональных данных» должна быть обеспечена их защита от неправомерного или случайного доступа к ним, уничтожения, изменения, блокирования, копирования, предоставления, распространения персональных данных, а также от иных неправомерных действий в отношении персональных данных [2, ст. 19].

Для построения системы защиты информации в бухгалтерском учете необходимо ответить на ряд вопросов. Каким образом осуществляется защита информации системы в целом и на каждом рабочем месте пользователя, т. е. ресурса, с которого пользователь осуществляет доступ к информации? Какие мероприятия рекомендуется провести для организации полноценной защиты?

Для обеспечения защиты информации в системе бухгалтерского учета необходимо:

- 1) провести инвентаризацию имеющейся совокупности информации и обеспечивающей обработку информационных технологий и технических средств;
- 2) определить ценность этой информации, ранжирование ее по группам риска;
- 3) определить перечень всех уязвимых мест, которые могут быть причиной данного риска;
- 4) определить наиболее вероятные угрозы;
- 5) сформировать перечень рекомендуемых мер защиты;
- 6) реализовать и оценить меры защиты информации.

Рекомендуемая схема позволит организовать эффективную систему защиты информации.

### **Библиографические ссылки**

1. Российская Федерация. Законы. Об информации, информационных технологиях и о защите информации : федер. закон РФ от 27.07.2006 № 149-ФЗ (в ред. от 28.07.2012). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. Российская Федерация. Законы. О персональных данных : федер. закон РФ от 27.07.2006 № 152-ФЗ (в ред. от 25.07.2011). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

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

## **РАЗРАБОТКА СИСТЕМЫ ПОКАЗАТЕЛЕЙ, ИСПОЛЬЗУЕМЫХ ПРИ АУДИТЕ ЭФФЕКТИВНОСТИ ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ МЕТАЛЛУРГИЧЕСКОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ**

*Рассматриваются показатели, которые можно использовать при проведении аудита эффективности производственной деятельности.*

*Ключевые слова: аудит эффективности, показатели результативности, показатели экономичности, показатели эффективности использования ресурсов.*

Всесторонний анализ эффективности деятельности предприятия в целях проведения аудита эффективности его деятельности, изыскания резервов экономического роста и формирования рекомендаций для принятия обоснованных управленческих решений, направленных на их мобилизацию, возможен на основе использования системы показателей эффективности, которая дает возможность объективно оценить эффективность деятельности предприятия в целом, отдельных видов производственных ресурсов.

В современной экономической литературе, методических указаниях и рекомендациях федеральных министерств и ведомств отсутствует единое представление о такой системе.

Согласно ранее рассмотренной классификации показателей [1], используемых в аудите эффективности, особенностям производственной деятельности предприятий металлургической промышленности, была сформирована система показателей, которую можно применять при аудите эффективности производственной деятельности предприятий металлургической промышленности. Эта система ориентирована на три основные направления [2]: аудит эффективности использования ресурсов, результативность и экономичность (см. таблицу).

*Материалоотдача* (МО) рассчитывается как отношение объема произведенной продукции к величине материальных затрат и показывает, сколько продукции приходится на каждый рубль вложенных материальных ресурсов.

При росте материалоотдачи важно определить, насколько увеличивается выпуск продукта за счет роста материалоотдачи. Для этого рассчитаем долю прироста выпуска продукции за счет материалоотдачи:

$$D_{\text{мо}} = \left( 1 - \frac{T_{\text{мо}} - 100}{T_{\text{оп}} - 100} \right) \cdot 100 \%, \quad (1)$$

где  $T_{\text{мо}}$  – темп роста материалоотдачи;  $T_{\text{оп}}$  – темп роста выпуска продукции.

Данный показатель отражает долю (в %) влияния интенсивного фактора, т. е. роста материалоотдачи, в общем приросте объема продукции, принятом за 100 %.

*Фондоотдача* (ФО) – важнейший обобщающий показатель, значение этого показателя свидетельствует о том, насколько эффективно используются производственные здания, сооружения, силовые и рабочие машины и оборудование, т. е. все без исключения группы основных фондов. Фондоотдача показывает величину объема продукции, приходящуюся на один рубль основных фондов.

Показатель фондоотдачи оценивается в динамике, увеличение – положительный результат, снижение – отрицательный. При наличии плановых значений показателей следует оценить их выполнение.

**Выбор ключевых показателей для аудита эффективности производственной деятельности предприятий металлургической промышленности**

Эффективность использования ресурсов	Экономичность	Результативность
Материалоотдача (МО). Доля прироста выпуска продукции за счет материалоотдачи ( $D_{мо}$ ). Фондоотдача (ФО). Фондорентабельность (ФР). Доля прироста выпуска продукции за счет материалоотдачи ( $D_{фо}$ ). Среднегодовая выработка одним работником (ПТ). Соотношение роста численности персонала с ростом выпуска продукции (РЧ). Коэффициент отдачи затрат на оплату труда ( $ко_{зт}$ ). Доля прироста выпуска продукции за счет производительности труда ( $D_{пт}$ ). Эффективность перерабатываемых ресурсов (ЭР). Показатель общей эффективности потребленных ресурсов ( $оэ_{рес}$ ). Процент загрузки мощностей (ЗМ, %). Процент выпуска брака (БР, %)	Затраты на 1 руб. продукции ( $з_{руб}$ ). Коэффициент загрузки оборотных средств (КЗ). Соблюдение норматива материальных запасов ( $H_{мз}$ ). Бесперебойность снабжения материалами ( $Б_{мз}$ ). Коэффициент оборачиваемости оборотных средств (КО). Отношение прироста средней величины оборотных активов и объема продукции (ПОА)	Выполнение плана выпуска продукции ( $вп_{вып}$ ). Выполнение плана прибыли ( $вп_{приб}$ ). Рентабельность производства ( $R_{произв}$ ). Рентабельность продаж ( $R_{продаж}$ )

*Фондорентабельность (ФР)* – показатель, характеризующий сколько рублей прибыли (от реализации или до налогообложения) приходится на 1 рубль основных производственных фондов.

Рост показателя в динамике характеризует более эффективное использование основных фондов. Данный показатель следует рассматривать в совокупности с показателем фондоотдачи.

При росте фондоотдачи и фондорентабельности важно определить, насколько увеличивается выпуск продукта за счет роста фондоотдачи. Для этого рассчитаем долю прироста выпуска продукции за счет фондоотдачи:

$$D_{фо} = \left( 1 - \frac{T_{опф} - 100}{T_{оп} - 100} \right) \cdot 100 \%, \quad (2)$$

где  $T_{опф}$  – темп роста фондоотдачи;  $T_{оп}$  – темп роста выпуска продукции.

Данный показатель отражает долю (в %) влияния интенсивного фактора, т. е. фондоотдачи, в общем приросте объема продукции, принятом за 100 %.

*Среднегодовая выработка одним работником (ПТ)* определяется отношением количества (объема) произведенной продукции к среднесписочной численности работников.

Показатель оценивается в динамике, увеличение – положительный результат, снижение – отрицательный. При наличии плановых показателей следует оценить их выполнение.

Производственная деятельность предприятий металлургии характеризуется высокими трудовыми затратами. В совокупности с показателем среднегодовой выработки, важно соотнести *рост численности персонала с ростом выпуска продукции* (РЧ). Данный показатель отразит долю прироста трудовых ресурсов в каждом проценте прироста объема продукции. Показатель оценивается в динамике, снижение данного показателя в совокупности с ростом производительности труда говорит об эффективном использовании трудовых ресурсов предприятия. А увеличение данного показателя говорит о том, что предприятие использует экстенсивный способ развития производственной деятельности, увеличивая объем производства не за счет повышения производительности, а за счет дополнительно привлеченного персонала. При росте производительности труда данный показатель должен быть меньше 1.

После оценки данного показателя также следует оценить, насколько обоснованы расходы на оплату труда. *Коэффициент отдачи затрат на оплату труда* (КО<sub>зт</sub>) – это соотношение затрат на оплату труда, включая социальные отчисления с объемом произведенной (реализованной) продукции (в стоимостном выражении). Он показывает, сколько рублей, затраченных на оплату труда, приходится на каждый рубль стоимости выпущенной (реализованной) продукции. Таким образом в динамике можно оценить и понять, насколько высока отдача от затрат на оплату труда, что также свидетельствует об эффективности (снижение показателя) или неэффективности (увеличение показателя) использования трудовых ресурсов.

При росте производительности труда важно определить, на сколько увеличивается выпуск продукта за счет производительности труда. Для этого рассчитаем долю прироста выпуска продукции за счет производительности труда (Д<sub>пт</sub>):

$$D_{пт} = \left( 1 - \frac{T_{ч} - 100}{T_{оп} - 100} \right) \cdot 100 \%, \quad (3)$$

где  $T_{ч}$  – темп роста численности работников;  $T_{оп}$  – темп роста выпуска продукции.

Показатель отражает долю (в %) влияния интенсивного фактора, т. е. производительности труда, в общем приросте объема продукции, принятом за 100 %.

Так как эффективность производственной деятельности в металлургии в первую очередь зависит от природного сырьевого фактора, то важно оценить, насколько эффективно перерабатываются ресурсы относительно установленных норм. *Эффективность перерабатываемых ресурсов* (ЭР) – это отношение фактически использованных материальных ресурсов к установленным нормам для сопоставимого объема производства. Данный показатель можно рассчитать в процентах. Показатель оценивается в динамике, возрастание данного показателя свидетельствует о неэффективном использовании добытых материальных ресурсов.

Также предлагается рассчитать *показатель общей эффективности потребленных ресурсов* (ОЭ<sub>рес</sub>), т. е. определить в динамике превышает ли темп роста продукции темп роста всех затрат, вложенных в производство продукции. Этот показатель характеризует, каким способом достигнут экономический рост: интенсивным или экстенсивным. Превышение темпов роста продукции над темпами роста ресурсов будут свидетельствовать о преимущественно интенсивном развитии производственной деятельности.

*Процент загрузки производственных мощностей* (ЗМ, %) показывает, насколько используются потенциальные возможности предприятия по выпуску продукции. Этот показатель рассчитывается как отношение фактически выпущенной продукции к потен-

циально возможному выпуску предприятия, умноженное на 100 % . Показатель оценивается как в динамике (увеличение – положительно, снижение – отрицательно), так и на предмет соблюдения запланированных значений (при наличии таковых).

*Процент выпуска брака* (БР, %) – показатель качества выпускаемой продукции, который характеризует отношение бракованной продукции к объему выпущенной продукции в целом, умноженном на 100 %. Показатель оценивается как в динамике (увеличение – отрицательно, снижение – положительно), так и на предмет соблюдения запланированных значений (при наличии таковых).

*Затраты на 1 рубль продукции* ( $Z_{1руб}$ ) – важный обобщающий показатель себестоимости, показывающий уровень затрат на единицу продукции. Отражает затратно-емкость, т. е. величину затрат в копейках на каждый рубль продаж. Коэффициент рассчитывается как отношение общей суммы затрат на производство и реализацию продукции к стоимости произведенной продукции. Данный показатель оценивается в динамике, его уменьшение оценивается положительно, а увеличение – отрицательно. При наличии планового значения следует оценить соотношения фактического и планового уровня.

*Коэффициент загрузки оборотных средств* (КЗ) определяется как отношение стоимости оборотных средств к сумме реализованной продукции. Этот показатель выражается в копейках. Он дает представление о том, сколько копеек оборотных средств затрачивается для получения каждого рубля выручки от реализации продукции. Чем меньше коэффициент загрузки оборотных средств, тем эффективнее используются оборотные средства на предприятии, улучшается его финансовое положение. Показатель оценивается в динамике, уменьшение оценивается положительно, увеличение – отрицательно.

*Соблюдение норматива материальных запасов* ( $H_{МЗ}$ ) – отношение фактических материальных запасов к нормативу запасов, умноженное на 100 % . Норматив материальных запасов – минимальные запасы материальных ценностей, которые необходимы предприятию для нормальной производственной деятельности. Каждое предприятие устанавливает свой норматив, также норматив запасов определяется умножением нормы товарного запаса (в днях) на однодневный товарооборот по предприятию. Данный показатель оценивается положительно, если составляет менее 100 % , и отрицательно – если превышает данное значение.

*Бесперебойность снабжения материалами* ( $B_{МЗ}$ ) – это отношение времени простоя из-за вовремя непоставленных материалов к календарному фонду рабочего времени, умноженное на 100 %; характеризует, сколько процентов от возможного рабочего времени занимают простои, причиной которых является отсутствие материалов. Показатель должен стремиться к 0, тогда производство можно считать бесперебойным.

*Коэффициент оборачиваемости оборотных средств* (КО) рассчитывается как отношение суммы, реализованной за данный период продукции, к средней стоимости оборотных средств за период (остатки оборотных средств). Чем выше коэффициент оборачиваемости, тем лучше используются оборотные средства.

Коэффициент оборачиваемости показывает, что за год каждый рубль, вложенный в оборотный капитал, совершил  $n$  оборотов. Увеличение количества оборотов при неизменном объеме реализованной продукции снижает среднегодовой остаток оборотных средств, т. е. высвобождает денежные средства предприятия из оборота. Данный показатель оценивается в динамике, увеличение – ускорение оборачиваемости трактуется положительно, уменьшение – отрицательно.

*Отношение прироста средней величины оборотных активов и объема продукции* (ПОА) (в виде коэффициентов) определяет долю прироста оборотных активов в каждом проценте прироста объема продукции. Данный показатель следует оценивать

в совокупности с показателем оборачиваемости: при росте оборачиваемости данный показатель меньше 1. Показатель оценивается в динамике, снижение – положительный результат, увеличение – отрицательный.

*Выполнение плана выпуска продукции* ( $ВП_{\text{вып}}$ ) – показатель, рассчитываемый как отношение фактически выпущенной продукции (в натуральном или стоимостном выражении) к плановой величине выпуска (в натуральном или стоимостном выражении), умноженное на 100 %. Таким образом, данный показатель оценивается положительно, если он больше или равен 100 %. Это означает, что предприятие успешно выполнило или перевыполнило план, что говорит о результативности его деятельности.

*Выполнение плана прибыли* ( $ВП_{\text{приб}}$ ) – показатель, определяемый как отношение фактически полученной прибыли (валовой, чистой) к плановой величине прибыли, умноженное на 100 %. Таким образом, данный показатель оценивается положительно, если больше или равен 100 %. Чем больше показатель, тем лучше. Это означает успешное выполнение или перевыполнение плана, а следовательно, высокую результативность его производственной деятельности.

*Рентабельность производства* ( $R_{\text{произв}}$ ) – отношение прибыли от реализации к среднегодовой стоимости основных производственных фондов и нормируемых оборотных средств (запасы товарно-материальных ценностей) без учета денежных средств. Рентабельность производства является наиболее обобщающим, качественным показателем экономической эффективности производства, эффективности функционирования предприятий. Рентабельность производства соизмеряет величину полученной прибыли с размерами тех средств – основных фондов и оборотных средств, с помощью которых она получена. Показатель оценивается в динамике, чем он выше, т. е. чем меньше использовано средств при той же величине полученной прибыли, тем эффективнее производство, а предприятие функционирует с большим эффектом. Снижение показателя в динамике оценивается отрицательно.

*Рентабельность продаж* ( $R_{\text{продаж}}$ ) – отношение прибыли от реализации к величине выручки от реализации продукции, выраженное в процентах. Показатель оценивается в динамике, увеличение оценивается положительно, снижение – отрицательно.

Изложенная выше развернутая система показателей эффективности, включающая как обобщающие показатели эффективности деятельности предприятия, так и частные показатели эффективности использования отдельных видов ресурсов, является результатом обобщения положений в области теории анализа экономической эффективности, мнений известных авторов-аналитиков, методических указаний, а также аналитической практики. Она определена с учетом особенностей производственной деятельности предприятий металлургической промышленности. Основной информационной базой для расчета показателей эффективности, предусмотренных в названной системе, является бухгалтерская отчетность предприятия, регистры учета, формы управленческого и производственного учета и отчетности.

### **Библиографические ссылки**

1. Искова В. Ю., Федоренко И. В. Критерии, применяемые в аудите эффективности // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики. 2012. № 8. С. 70–72.
2. Искова В. Ю., Федоренко И. В. Основные направления проведения аудита эффективности // Аудит и финансовый анализ. 2012. № 4. С. 224–227.

Д. А. Карымова, А. Л. Позднякова  
Сибирский государственный аэрокосмический университет  
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

## УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ, ПОЛУЧАЕМЫХ В ЛИЗИНГ

*Раскрывается теоретические и методологические основы основных средств, проведен анализ эффективности использования основных средств ООО «НТК» и разработаны рекомендации по совершенствованию использования основных средств.*

*Ключевые слова: основные средства, лизинг основных средств, повышение эффективности использования основных средств.*

Для того чтобы осуществлять хозяйственную деятельность, предприятие должно обладать определенным имуществом. Часть этого имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг для управления организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев, называется основным средством.

Синтетический учет наличия и движения основных средств, принадлежащих предприятию на правах собственности, осуществляется на следующих счетах: «Основные средства» (активный); «Амортизация основных средств» (пассивный); «Прочие доходы и расходы» (активно-пассивный).

Счет 01 «Основные средства» предназначен для получения информации о наличии и движении принадлежащих организации на правах собственности основных средств, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации или сданных в текущую аренду.

Сроком полезного использования является период, в течение которого объект основных средств приносит доход организации [1]. Приобретенные (созданные) основные средства зачисляются на баланс предприятия по первоначальной стоимости [2].

Амортизация – это перенесенная по частям (по мере физического износа) стоимость основных средств на производимый с их помощью продукт (или услуги). Амортизация осуществляется для накопления денежных средств с целью последующего восстановления и воспроизводства основных фондов, начисление амортизации – в течение срока полезного использования основных средств. Амортизация по объектам основных средств учитывается на счете 02 «Амортизация основных средств» [3].

ООО «Нефтетранспортная компания» занимается нефтеперекачкой и транспортировкой своей продукции и имеет в своем составе достаточно большое количество основных средств, используемых в процессе предпринимательской деятельности. Для эффективной деятельности данного предприятия необходим своевременный, точный и достоверный учет.

При анализе эффективности использования основных средств ООО «НТК» было выявлено следующее: отсутствие выбытия основных средств, увеличение величины коэффициента износа и снижение значения коэффициента годности, что свидетельствует об необновлении материальной базы предприятия и о снижении технологического уровня основных средств.

В качестве рекомендаций для улучшения воспроизводства основных фондов и повышения технологичности применяемого в ООО «НТК» оборудования предлагаем

применить лизинг, с помощью которого можно обновить и модернизировать основные средства с меньшими, чем при покупке, издержками.

Взятое по лизингу оборудование становится собственностью предприятия на время всего срока сделки, к тому же оборудование является и залогом. Платежи по лизингу предприятия можно отнести на себестоимость и использовать коэффициент амортизации ускоренного типа.

Так как остаточная стоимость основных средств является основой для исчисления налоговой базы по налогу на имущество, то ускоренный коэффициент амортизации позволит существенно сократить сумму и период уплаты налога на имущество. Также, за счёт увеличения размера амортизационных отчислений предмета лизинга, снизится налогооблагаемая база по налогу на прибыль.

Это очень важно для данного предприятия, так как ООО «НТК» является убыточным. Лизинг и привлечение инвестиций позволят предприятию обновить основные средства и повысить производительность труда, улучшить финансовое состояние предприятия.

Приняв решение использовать лизинг с коэффициентом амортизации ускоренного типа, ООО «НТК» необходимо будет внести изменения в учетную политику предприятия – зафиксировать повышающий коэффициент амортизации и его размер по лизинговому имуществу.

Рассмотрим приобретение насоса первоначальной стоимостью 1,5 млн руб. (без НДС) по договору лизинга. Оборудование относится к пятой амортизационной группе, срок полезного использования для которой составляет от 7 до 10 лет. Сторонами договора лизинга достигнута договоренности о применении ускоренной амортизации с коэффициентом 2,666. Срок договора лизинга – 36 месяцев (3 года).

Балансодержатель (лизингополучатель) определяет срок полезного использования оборудования, который равен 96 месяцам (8 лет). Ежемесячная норма амортизации составит 1,042 %; норма амортизационных отчисления с применением повышающего коэффициента – 2,778 %. Оборудование будет полностью самортизировано за срок лизинга – 36 месяцев.

Последовательность лизинговых операций у лизингополучателя в бухгалтерском учете представлена в табл. 1.

Таблица 1

**Порядок учета лизинговых операций у лизингополучателя в бухгалтерском учете**

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дт	Кт
1	Принят на забалансовый учет объект ОС, полученный по договору лизинга	001	–
2	Начислены лизинговые платежи за отчетный период	20	76
3	Отражен НДС от суммы лизинговых платежей	19	76
4	Перечислены лизинговые платежи лизингодателю	76	51
5	Предъявлена к вычету сумма НДС, уплаченная в составе лизинговых платежей	68-1	19
6	Полученный по договору лизинга объект ОС списан с забалансового учета в связи с возвратом лизингодателю	–	001

Для упрощения ведения бухгалтерского учета по лизинговому имуществу предлагается использовать следующие регистры:

- регистр учета по группам основных средств, полученных в лизинг;
- регистр учета по методу начисления амортизации основных средств, полученных в лизинг;
- регистр учета основных средств, полученных в лизинг.

Для обобщенного учета по группам основных средств, полученных в лизинг, разработан регистр учета по группам основных средств, полученных в лизинг. В практической деятельности его помощью можно будет отследить остаточную стоимость лизингового имущества и ежемесячные амортизационные отчисления (табл. 2).

Таблица 2

**Регистр учета по группам основных средств, полученных в лизинг**

Период	Амортизационные группы																			
	I		II		III		IV		V		VI		VII		VIII		IX		X	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21
	ост. ст-ть*	амор. отч-я**	ост. ст-ть	амор. отч-я																
Январь	...	...	...																	
Февраль	...	...	...																	
Март	...	...	...																	
Итого:	...	...	...																	

*Примечание:* \*ост ст-ть – остаточная стоимость; \*\*амор. отч-я – амортизационные отчисления.

В данном регистре задается его период формирования, остаточная стоимость основных средств и ежемесячные амортизационные отчисления. В графе 1 указывается период формирования отчета. С графы 2 по 21 указывается остаточная стоимость и амортизационные отчисления. В строке ИТОГО складываются суммы амортизационных отчислений и выписывается остаточная стоимость лизингового имущества за период. Данный регистр предназначен для внутреннего использования.

Для обобщенного учета начисления амортизации основных средств, полученных в лизинг, разработан регистр учета по методу начисления амортизации основных средств, полученных в лизинг (табл. 3).

В графе 1 регистра указывается наименование объекта, в графе 2 – инвентаризационный номер ОС. Графы 3 и 4 предназначены для отражения первоначальной и остаточной стоимости. В графе 5 указывается срок полезного использования имущества, а в графе 6 – срок аренды. Графы 7 и 8 предназначены для отражения нормы амортизационных отчислений и коэффициента ускоренной амортизации. Данный регистр предназначен для внутреннего использования.

Для учета основных средств, полученных в лизинг, по которым ранее начислялась амортизация, т. е. которые ранее были в эксплуатации, разработан регистр учета основных средств, полученных в лизинг. Он представлен в табл. 4.

Таблица 3

**Регистр учета по методам начисления амортизации основных средств,  
полученных в лизинг**

Линейный метод							
Наименование объекта	Инвентарный номер	Первонач. стоимость	Остаточная стоимость	Срок полезного использования	Срок лизинга	Норма амортизационных отчислений	Ускоренный коэфф. амортизации
1	2	3	4	5	6	7	8
Метод уменьшаемого остатка							
Наименование объекта	Инвентарный номер	Первонач. стоимость	Остаточная стоимость	Срок полезного использования	Срок лизинга	Норма амортизационных отчислений	Ускоренный коэфф. амортизации
1	2	3	4	5	6	7	8
Метод списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования							
Наименование объекта	Инвентарный номер	Первонач. стоимость	Остаточная стоимость	Срок полезного использования	Срок лизинга	Норма амортизационных отчислений	Ускоренный коэфф. амортизации
1	2	3	4	5	6	7	8
Метод списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)							
Наименование объекта	Инвентарный номер	Первонач. стоимость	Остаточная стоимость	Срок полезного использования	Срок лизинга	Норма амортизационных отчислений	Ускоренный коэфф. амортизации
1	2	3	4	5	6	7	8

Таблица 4

**Регистр учета основных средств полученных в лизинг**

№ п/п	Наименование объекта	Инвентарный номер	Первоначальная стоимость	Срок полезного использования	Метод начисления амортизации	Ежемесячная норма амортизации	Остаточная стоимость	Срок лизинга	Метод начисления амортизации	Коэфф. ускоренной амортизации
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1										
2										
3										

В регистре указывается следующие данные: первоначальная стоимость, срок полезного использования, метод начисления амортизации и норма амортизационных отчислений. Учитывая эти данные и срок лизинга, балансодержатель (лизингополучатель) рассчитывает норму амортизационных отчисления с применением повышающего коэффициента для полного самортизирования ОС. Данный регистр предназначен для внутреннего использования.

Для улучшения воспроизводства основных фондов предприятию ООО «НТК» рекомендовано использовать лизинг. Платежи по лизингу предприятия можно отнести на себестоимость и использовать коэффициент амортизации ускоренного типа.

Применение ускоренной амортизации предмета лизинга имеет свои преимущества:

- уменьшается налог на имущество по предмету лизинга;
- уменьшается налог на прибыль в период действия лизинговой сделки;
- возможность выкупить предмет лизинга по окончании лизинговой сделки по минимальной остаточной стоимости.

Применение регистров по учету основных средств, полученных по договору лизинга, облегчит бухгалтерский учет имущества и позволит детально отследить суммы амортизационных отчислений.

#### **Библиографические ссылки**

1. Кондраков Н. П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет : учебник. М. : Велби : Изд-во Проспект, 2006.
2. Лишиленко А. В. Бухгалтерский учет : учебник. 3-е изд. перед. и доп. Киев : Центр учеб. лит-ры, 2011.
3. Овчинникова И. В., Левина Е. И. Бухгалтерский (финансовый) учет. Учет внеоборотных и оборотных активов : учеб. пособие ; КузГТУ. Кемерово, 2012.
4. Сергеев И. В. Экономика предприятия. М. : Финансы и статистика, 2002.

© Карымова Д. А., Позднякова А. Л., 2012

О. И. Кокова, Я. Н. Голованенко, К. В. Девяева  
Сибирский государственный аэрокосмический университет  
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

## ОСОБЕННОСТИ РАСЧЕТА ОПЛАТЫ ТРУДА В СВЕРХУРОЧНОЕ ВРЕМЯ

*Освещаются правила расчета оплаты труда в сверхурочное время в Российской Федерации в свете последних изменений об оплате труда.*

*Ключевые слова: заработная плата, сверхурочное время, норма рабочего времени.*

В связи с высокими темпами научно-технического прогресса, внедрением его результатов в производство непрерывно меняются условия труда в жизни работников, постоянно возникают новые потребности. Так как основной задачей любой предпринимательской деятельности является получение прибыли, а зарплата входит в издержки производства, работодатели стремятся снизить эти издержки, а работники – повысить заработную плату и получить социальные льготы, тем самым повышая издержки. В современных условиях жизни заработная плата для человека имеет высокую значимость для удовлетворения своих потребностей. В связи с этим люди стараются работать как можно больше, тем самым увеличивая свой достаток, проводя большее время своей жизни на работе. Вследствие такого ритма жизни возникают переработки, которые учитываются, как сверхурочное время, за которое устанавливается оплата в большем размере согласно Трудовому кодексу Российской Федерации [2].

Целью данной работы является изучение особенностей оплаты труда за сверхурочное время.

Для реализации поставленной цели необходимо:

1. Изучить понятие «сверхурочная работа» согласно нормативно-правовым актам.
2. Рассмотреть правила начисления оплаты труда за сверхурочное время работы.

Сверхурочная работа – это работа, выполняемая работником по инициативе работодателя за пределами установленной для работника продолжительности рабочего времени: ежедневной работы (смены), а при суммированном учете рабочего времени – сверхнормального числа рабочих часов за учетный период (ст. 99 ТК РФ).

Продолжительность сверхурочной работы не должна превышать для каждого работника 4-х ч в течение 2-х дней подряд и 120 ч в год, при этом работодатель обязан обеспечить точный учет продолжительности сверхурочной работы каждого работника [2].

Сверхурочная работа оплачивается за первые два часа работы – не менее чем в полуторном размере, за последующие часы – не менее чем в двойном размере. Конкретные размеры оплаты за сверхурочную работу могут определяться коллективным договором, локальным нормативным актом или трудовым договором. По желанию работника сверхурочная работа вместо повышенной оплаты может компенсироваться предоставлением дополнительного времени отдыха. Время такого отдыха не должно быть меньше времени, отработанного сверхурочно.

Для оформления привлечения работника к сверхурочной работе необходимо издать приказ. Унифицированная форма такого приказа не утверждена, поэтому работодатель вправе разработать ее самостоятельно. В приказе необходимо указать причину привлечения работника к сверхурочной работе, дату начала работы, фамилию, имя, отчество работника, его должность и реквизиты документа, в котором работник выразил согласие на привлечение к такой работе [3].

С приказом работника необходимо ознакомить под роспись.

Если работник согласился на сверхурочную работу и ознакомился с соответствующим приказом, но к выполнению работы не приступил без уважительной причины, его можно привлечь к дисциплинарному взысканию с учетом требований при проведении данной процедуры.

В отличие от ранее действовавшего законодательства, теперь сверхурочные работы допускаются не только при чрезвычайных обстоятельствах (авария, стихийное бедствие, общественно необходимые работы по водоснабжению, отоплению, освещению и т. д.), но и в других случаях, если возникла такая необходимость. Сверхурочная работа, наряду с ненормированной, является одним из вариантов работы за пределами установленной для работника продолжительности рабочего времени.

Особенностью сверхурочной работы является то, что она осуществляется по инициативе работодателя. Если же инициатива переработки будет принадлежать работнику, то речь пойдет о совместительстве.

Работодатель имеет право в порядке, установленном ТК РФ, привлекать работника к работе за пределами продолжительности рабочего времени, установленной для данного работника в соответствии с ТК РФ, другими федеральными законами и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации.

Привлечение работодателем работника к сверхурочной работе допускается с его письменного согласия в следующих случаях:

- при необходимости выполнить (закончить) начатую работу, которая не могла быть выполнена (закончена) в течение установленной для работника продолжительности рабочего времени по техническим причинам;
- при производстве временных работ по ремонту и восстановлению, когда их неисправность может стать причиной прекращения работы;
- для продолжения работы при неявке сменяющего работника, если работа не допускает перерыва;

Привлечение работодателем работника к сверхурочной работе без его согласия допускается в следующих случаях:

- при производстве работ, необходимых для предотвращения катастрофы, производственной аварии, либо устранения последствий катастрофы, производственной аварии или стихийного бедствия;
- при производстве общественно необходимых работ по устранению непредвиденных обстоятельств, нарушающих нормальное функционирование систем водоснабжения, газоснабжения, отопления, освещения, канализации, транспорта, связи;
- при производстве работ, необходимость которых обусловлена введением чрезвычайного или военного положения, а также неотложных работ в условиях чрезвычайных обстоятельств.

Запрещено привлекать к сверхурочной работе в соответствии с Трудовым кодексом Российской Федерации следующие категории работников:

- беременных женщин (ч. 5 ст. 99 ТК РФ);
- лиц в возрасте до 18 лет (за исключением творческих работников средств массовой информации). Перечень профессий и должностей которых утвержден Постановлением Правительства РФ от 28.04.2007 № 252) (ст. 268 ТК РФ);
- работников в период действия ученического договора (ч. 3 ст. 203 ТК РФ);
- иных работников (например, работникам, которым установлена сокращенная продолжительность рабочего времени).

Оплата труда в денежном выражении в соответствии со ст. 152 ТК РФ осуществляется: первый два часа – не менее, чем в полуторном размере, а последующие – как минимум в двойном. Но каждый экономический субъект в праве установить доплату в более высоком размере [2].

Второй вариант сверхурочных доплат может выражаться в предоставлении дополнительных выходных, но не менее времени, отработанного сверхурочно.

Оплата в денежном выражении может начисляться четырьмя способами в соответствии с российским законодательством.

Рассмотрим способ, когда на предприятии используется суммарный учет рабочего времени. При суммированном учете сверхурочным принято считать те часы, которые были отработаны сотрудником дополнительно к установленному нормальному количеству рабочих часов. Данная норма будет определяться по периодам – месяц, квартал, год за вычетом часов, не отработанных по уважительным причинам (болезнь, отпуск и т. д.). При этом количество сверхурочных часов необходимо определять только по окончании одного из периодов, который будет определяться разницей между фактически отработанным временем и нормой установленных часов. При установлении сотруднику должностного оклада необходимо рассчитать доплату за сверхурочно отработанные часы. Для этого рассчитывают часовую ставку путем деления оклада на среднемесячное количество рабочих часов [3].

Следующий способ начисления, когда на предприятии используется поденный учет рабочего времени. При данном способе учета рабочего времени количество сверхурочных часов будет определяться каждый день. К этим часам будут относиться те часы, которые отработаны сверх положенного в течение дня. Первые два часа дополнительной работы определяются за каждый день переработки. Для этого нет необходимости знать отработал сотрудник весь месяц или нет.

Как произвести учет сверхурочного рабочего времени в праздничные дни? Согласно Трудовому кодексу Российской Федерации – ст. 153 – оплата труда в праздничные дни оплачивается не менее, чем в двойном размере. Для работников, которые получают должностной оклад – в размере не менее одинарной дневной или часовой ставки, т. е. части оклада за день или часть работы сверх оклада, если работа в выходной или нерабочий праздничный день производилась в пределах месячной нормы и в размере не менее, чем в двойной дневной или часовой ставки. Таким образом, оплата за сверхурочную не предусмотрена.

При учете сверхурочного рабочего времени в ночное время суток, необходимо руководствоваться ТК РФ и постановлением правительства РФ. Ночным временем суток считается период с 22.00 до 06.00 в соответствии с ч. 1 ст. 96 ТК РФ. Труд в ночное время оплачивается в повышенном размере за каждый час работы, по сравнению с работой в нормальных условиях, но не ниже размеров, установленных трудовым законодательством. Минимальные размер повышения оплаты труда за работу в ночное время устанавливается Постановлением Правительством РФ от 22 июля 2008 г. № 554. Он составляет 20 % часовой тарифной ставки за каждый час в ночное время. Доплата рассчитывается путем суммирования доплат за ночное время и сверхурочные часы работы [1].

Таким образом, оплата сверхурочных часов работы является наиболее важным и значимым на экономическом субъекте. Надеемся, что в современных условиях труда способы начисления, которые были рассмотрены в нашей статье, помогут не только работникам бухгалтерии, но и самим работникам проконтролировать действия бухгалтерии и проверить правильность начисления заработной платы.

### **Библиографические ссылки**

1. Постановление Правительства Российской Федерации от 22 июля 2008 г. № 554. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Трудовой Кодекс Российской Федерации : федер. закона от 30.06.2006 № 90-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Чижов Б. Оплата сверхурочных // Учет труда и заработной платы. 2012. № 12. С. 74–78.

## **ОСОБЕННОСТИ СТАНОВЛЕНИЯ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В РОССИЙСКИХ КОМПАНИЯХ**

*Рассматриваются особенности стратегического управленческого учета. Анализируются основные его элементы с выделением присущих им характеристик. Кроме того, приводятся принципы стратегического управленческого учета, а также доводы, подтверждающие целесообразность его применения компаниями.*

*Ключевые слова: стратегический управленческий учет, стратегия, миссия, принципы, стратегический анализ, стратегическое планирование, стратегический контроль.*

При открытии компании ее собственники исходят прежде всего из долгосрочных (стратегических) установок. Данное явление обуславливается стремлениями компаний продержаться на рынке как можно дольше. В связи с этим в настоящее время оказывается существенное внимание стратегическому управленческому учету, который возник сравнительно не так давно.

На сегодняшний день в нашей стране стратегический управленческий учет только начинает зарождаться, и именно поэтому российские публикации и исследования в данной области немногочисленны. В настоящее время нет единства мнений исследователей об определении стратегического управленческого учета, его соотношения с управленческим учетом, стратегическим менеджментом, места стратегического управленческого учета в системе управления компанией. Кроме того, не определены объекты учета, принципы его постановки.

Кит Уорд отмечает, что стратегический управленческий учет призван быть системой обоснования управленческих решений, т. е. он должен обеспечить необходимой информацией определенных менеджеров компании, ответственных за принятие стратегических управленческих решений. В системах обоснования управленческих решений важно, чтобы нужная информация предоставлялась нужным людям в нужное время [16, с. 15].

При стратегическом управленческом учете проводится тщательный анализ внешней бизнес-среды (поставщиков, конкурентов, действий правительства, внешних экономических условий), в которой организация осуществляет свою деятельность. Заострение внимания на внешних факторах является основной отличительной особенностью стратегического управленческого учета от традиционного.

Помимо самого учета, стратегически управленческий учет включает в себя три основных элемента [4; 7]:

- стратегический анализ;
- стратегическое планирование;
- стратегический контроль.

Каждый из трех элементов имеет отличительные особенности (по сравнению с тактическим и операционным уровнями управления), определяемые влиянием стратегических установок (см. таблицу).

Все элементы стратегического управленческого учета тесно взаимосвязаны друг с другом.

Стратегический анализ предназначен преимущественно для анализа внешних условий, которые способны повлиять на стратегические цели компании. Причиной этому служит то обстоятельство, что стратегия компании непосредственно связана с внешними условиями, в которых функционирует компания.

#### Характеристика элементов стратегического управленческого учета

Наименование элемента	Определение элемента	Отличительные характеристики
Стратегический анализ	Анализ, необходимый для определения состояния хозяйственной деятельности организации, позволяющий выбрать или скорректировать стратегию	Анализ влияния внешних факторов. Определение целей, задач, полномочий и ожиданий. Анализ внутренних ресурсов
Стратегическое планирование	Планирование, в процессе реализации которого разрабатываются планы, носящие долгосрочный характер, которые предназначены для достижения стратегических целей компании	Постановка стратегических целей. Определение альтернатив и их воплощение. Определение оптимального варианта воплощения стратегии
Стратегический контроль	Контроль, целью которого является отслеживание достижения намеченных стратегических целей	Ориентация контроля на результат. Контроль соответствия стратегии организации ее миссии

Не менее важным является второй элемент стратегического управленческого учета – стратегическое планирование. Он необходим для разработки долгосрочных планов. В результате проведения стратегического планирования компания разрабатывает стратегию своего развития (бизнес-стратегию).

Последним элементом стратегического управленческого учета является стратегический контроль. Стратегический контроль необходим для наблюдения за достижением стратегических целей.

Анализ особенностей стратегического управленческого учета в работах отечественных и зарубежных авторов позволил выделить следующие из них [4; 7]:

- анализ внутренних факторов и процессов;
- анализ внешних факторов и процессов;
- оценка нефинансовых факторов деятельности компании;
- утверждение, что объем производственной продукции не является наиболее важным фактором, который объясняет поведение затрат;
- наличие индивидуальной системы анализа для каждого фактора;
- координирование работы компании в рамках единой стратегии.

Несмотря на привлекательность стратегического управленческого учета для современных российских компаний, существуют особенности, создающие определенные трудности в его постановке.

Во-первых, требование четкого определения миссии и стратегических целей компании. Наличие четко определенной миссии и целей позволяет направлять деятельность всей фирмы в едино-целенаправленное русло, что, несомненно, способствует укреплению позиций фирмы на рынке.

Во-вторых, необходимо единство целей и задач работы всех подразделений компании для достижения единой корпоративной стратегии компании.

На сегодняшний день во многих российских компаниях наблюдается тенденция либо отсутствия единой стратегической цели, либо неоднозначная ее формулировка.

В-третьих, отсутствие связи между стратегическими и оперативными структурами. Несогласованность оперативных и стратегических структур накладывает весомый отпечаток на всю деятельность компании. Данное явление несет в себе сдерживающий эффект развития фирмы.

В-четвертых, сложность применения специфических инструментов. Стратегический управленческий учет имеет ряд особенностей, которые также раскрываются и в его инструментах, таких как сбалансированная система показателей, учет затрат по видам деятельности (метод ABC), модель экономической добавленной стоимости и т. д.

В-пятых, необходимость выделения бизнес-процессов и соответствующих им центров финансовой ответственности. Существуют трудности в четком определении бизнес-процессов и распределении центров финансовой ответственности, которые позволяют структурировать процесс постановки стратегического управленческого учета.

Круг вышеизложенных особенностей постановки стратегического управленческого учета не является ограниченным. Существуют и другие трудности, в частности, автоматизация системы, формирование стратегической отчетности, регламента, учетной политики, мотивация персонала и т. д.

В связи с ограниченными возможностями бухгалтерского учета в рамках прогнозирования и планирования необходимость введения в компанию стратегического управленческого учета очевидна.

Во-первых, одной из его функций должно быть обеспечение формирования любых структур стратегического назначения.

Во-вторых, необходимо чтобы элементная база стратегического управленческого учета обеспечивала взаимно-однозначное соответствие между оперативными и стратегическими структурами компании.

Несмотря на всю важность бухгалтерского баланса, первоочередная роль в рамках стратегического управленческого учета присвоена сметной документации, обеспечивающей и обуславливающей воплощение управленческих решений в жизнь.

Для формирования стратегического управленческого учета необходимо, чтобы были соблюдены следующие принципы:

1) принцип трехмерного представления воспроизводственной и стоимостной структур ресурсов, который обеспечивает отражение содержания технологической, ресурсной и организационной составляющих потенциала компании [6];

2) субъектно-объектный принцип учета потребляемых ресурсов, которые характеризуются параллельной записью в производственной (стоимостной) и воспроизводственной структурах расходов [6];

3) иерархический принцип учета, который состоит в обеспечении взаимно-однозначного перевода агрегатов ресурсов, располагающихся на равных уровнях иерархии, друг в друга [6];

4) принцип учета внутренних и внешних факторов развития бизнеса компании;

5) принцип определенности стратегии компании;

6) принцип согласованности стратегии и тактики компании;

7) принцип соотнесения стратегии компании с имеющимися технологиями и ресурсами.

Соблюдение принципов позволит организовать эффективную систему стратегического управленческого учета в российских компаниях.

Из вышесказанного можно сделать ряд соответствующих выводов.

Во-первых, построение системы стратегического управленческого учета возможно в компаниях с четко сформулированной миссией и стратегией развития.

Во-вторых, в компании стратегический учет должен быть построен таким образом, чтобы была возможность оценки нефинансовых показателей деятельности компании. Это может быть реализовано с помощью сбалансированной системы показателей, авторами которой являются Р. Каплан и Д. Нортон.

В-третьих, стратегический управленческий учет предполагает использование конкретных его инструментов: сбалансированная система показателей, прогнозный баланс, учет затрат по видам деятельности (метод ABC), модель экономической добавленной стоимости.

В-четвертых, эффективность стратегического управленческого учета возможна при соблюдении ряда принципов, являющихся неотъемлемыми для построения системы в организации.

Таким образом, правильная организация и ведение стратегического управленческого учета позволит компании устойчиво удерживать позиции на рынке, поддерживать свою конкурентоспособность, а также будет способствовать увеличению прибыли компании.

### **Библиографические ссылки**

1. Антонов Д. И. Принципы стратегического управленческого учета на предприятиях Группы компаний «Волга-Днепр». Этап разработки и внедрения продукта/услуги // Управленческий учет. 2009. № 12.
2. Иванова Ж. А. Стратегический управленческий учет как развитие традиционного управленческого учета // Управленческий учет. 2012. № 11.
3. Краснова М. В. Организационные аспекты построения стратегического управленческого учета денежных потоков // Управленческий учет. 2009. № 8.
4. Крылов С. И. Стратегический управленческий учет и его роль в управлении финансовыми потоками предприятия // Управленческий учет. 2005. № 3.
5. Николаева О. Е., Алексеева О. В. Стратегический управленческий учет. 2-е изд. М. : Изд-во ЛКИ, 2008.
6. Новиков А. В. Система стратегического управленческого учета как основа для проведения структурных преобразований на предприятии // Управленческий учет. 2009. № 7.
7. Уорд К. Стратегический управленческий учет : пер. с англ. М. : Олимп-Бизнес, 2002.

Э. А. Курабекова, И. И. Ивакина

Сибирский государственный технологический университет, Россия, Красноярск

## **АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ РАЗВИТИЯ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА В КРАСНОЯРСКОМ КРАЕ**

*Рассматриваются актуальные вопросы развития малого предпринимательства в Красноярском крае. Приводится ряд проблем, с которыми сталкивается малое предпринимательство, а также предлагается ряд решений, направленных на ликвидацию и устранение ныне существующих проблем.*

*Ключевые слова: малое предпринимательство, Красноярский край, экономика, административные барьеры, система налогообложения, трудовые отношения.*

На сегодняшний день мировая экономика вошла в новый этап своего развития. Нестабильность экономики отдельно взятого государства непосредственно оказывает влияние на состояние экономики стран-партнеров. В настоящее время одними из важнейших черт экономического развития страны стали информационно коммуникационные технологии, финансовый аспект, а также стремительно развивающаяся значимость малого предпринимательства.

Малому предпринимательству, наравне со средним, присуща наибольшая мобильность в условиях стремительно меняющейся рыночной конъюнктуры и введения инновационных форм технологий и хозяйствования.

Вопросы, относящиеся к поддержке малого и среднего предпринимательства, на сегодняшний день носят высокую степень значимости для всей экономики, в том числе и для регионов, для которых экономическое и политическое преобразование носит весьма значимый характер в сфере повышения и развития конкурентоспособности в целом, а также для роста инвестиционной привлекательности. В настоящее время в России достаточно высока значимость малого и среднего предпринимательства со стратегической стороны. От уровня развития данной сферы напрямую зависят все процессы социально-экономического развития Красноярского края и России в целом.

Вопрос о перспективах развития и роли малого предпринимательства в экономике Красноярского края и России является одним из актуальнейших вопросов. Немаловажно отметить тот факт, что малое предпринимательство как образ жизни миллионов граждан России не имеет глубоких, уходящих в историю, корней, а уникальность его заключается в том, что предпринимательская деятельность в России возникла не эволюционным путем, как это произошло в странах с традиционно рыночной экономикой, а в результате экономических изменений государственного аппарата, путем разрушения централизованной плановой экономической государственной системы. Исходя из этого можно сделать вывод о том, что российское малое предпринимательство имеет свои специфические черты и особенности, проблемы и пути их решения. Все вышеперечисленные аспекты будут рассмотрены и проанализированы в данной статье.

Объектом исследования здесь являются коммерческие организации Красноярского края, которые относятся, в соответствии с Законом о развитии малого и среднего предпринимательства в России, к объектам малого предпринимательства.

Спустя двадцать лет рыночных изменений и преобразований, малое предпринимательство как социально-экономический феномен не смогло занять место одного из ключевых звеньев экономической системы России. Стремительный рост деловой активности в конце 80-х начале 90-х годов XX века резко перешел в стагнацию,

а в последующем и в кризисную фазу в 1998 г. Однако, начиная с 2000 г., вновь наблюдается тенденция неспешного восстановления малого предпринимательства. Но все же, следует признать тот факт, что потенциал малого бизнеса в России до сих пор в полной мере не раскрыт, а низкий темп развития совсем не является показателем насыщения им экономики России. Данная ситуация может иметь объяснение наличием в стране ряда проблем на макро- и микроуровнях, которые для малых предприятий являются сдерживающими.

На сегодняшний день малое предпринимательство Красноярского края сталкивается со следующим рядом проблем:

1. Не совершенная система налогообложения.

Данной проблемы о субъектах малого предпринимательства в налоговом законодательстве не отражено. В гл. 26.2 и 26.3 НК РФ для малых предприятий вводят специальные налоговые режимы, обозначающие иной перечень лиц, которые, в соответствии с Законом о развитии малого и среднего предпринимательства не подходят под определение «субъект малого предпринимательства». УСН определяет дополнительные ограничения по стоимости внеоборотных активов предприятия и доходам, допуская численность рабочего персонала до 100 человек вне зависимости от вида деятельности.

Плательщиков ЕНВД можно отнести к категории субъектов малого бизнеса, но только по определенным видам деятельности, которые наиболее характерны для малого предпринимательства. Исходя из вышесказанного НК РФ использует другие понятия и, как следствие, можно сделать вывод о том, что говорить об особом порядке налогообложения субъектов малого предпринимательства некорректно.

2. Проблема взаимодействия малого предпринимательства с государственными структурами и наличие административных барьеров.

Как показывает практика, наибольшие сложности у малых предприятий возникают с федеральными органами территориальной власти, а также органами местного самоуправления. Причиной этому может служить тот факт, что чем ближе располагаются органы власти к субъекту малого предпринимательства, тем сильнее ощущается административное давление.

Можно говорить о том, что муниципальное недопонимание тормозит развитие малого предпринимательства. Федеральные власти велят регионам снимать административные ограничения, но данные ограничения не убираются по той причине, что местные власти с экономической точки зрения мало заинтересованы в развитии малого предпринимательства.

3. Нехватка оборотных средств для развития малого предпринимательства.

Как известно, оборотный капитал у малого бизнеса ограничен, особенно это относится к финансам. Собственных оборотных средств в большинстве случаев недостаточно для приобретения материальных запасов, а способность привлечь заемные средства есть не всегда в связи с тем, что у субъектов малого предпринимательства может отсутствовать положительная кредитная история, залоговое имущество, обладающее достаточной степенью ликвидности, и ко всему прочему, рассматривая ситуацию со стороны выгоды банка, малые объемы кредитования достаточно затратны и не выгодны для самого банка.

4. Проблема социально трудовых отношений на малых предприятиях.

Как известно, работники малого бизнеса в социальной сфере защищены слабее, чем работники крупных предприятий, в частности, в вопросах ежегодного отпуска, оплаты больничных листов и продолжительности рабочего времени.

5. Нехватка квалификационных кадров.

Причиной обозначенной проблемы является отсутствие привлекательности работы на малых предприятиях для высококвалифицированных специалистов.

#### 6. Непрозрачность малого бизнеса, криминалитет.

Одним из существенных факторов, оказывающих негативное воздействие, на развитие малого предпринимательства, является криминальность и криминализация. Хотя стоит отметить и значительное снижение криминальности в данной сфере по сравнению с 90-ми годами прошлого года. Но все же в целом данная проблема до сих пор остается одной из существенных.

#### 7. Проблема интеграции малого бизнеса в сформированные экономические отношения.

Одной из особенностей российской экономической деятельности являются процессы централизации и концентрации капитала, которые, как следствие, ведут к ликвидации малого предпринимательства.

Наглядным примером может выступать развивающаяся тенденция перехода среднего и крупного предпринимательства в сферу розничной торговли.

#### 8. Отсутствие у субъектов малого предпринимательства недвижимого имущества.

Немаловажную роль в развитии малого предприятия играет фактор наличия у последнего товарных, производственных, офисных и складских площадей, их доступность. В Красноярском крае данные площади и помещения являются дефицитом, их покупка и аренда достаточно дороги, что, в свою очередь, накладывает на малое предприятие дополнительные административные барьеры.

#### 9. Ограниченность или отсутствие информационной структуры и поддержки малого предпринимательства.

Одним из важнейших факторов, препятствующих развитию малого бизнеса является недостаточная развитость информационной инфраструктуры, а также незнание людьми, в том числе и владельцами субъектов малого предпринимательства, правовых аспектов предпринимательской деятельности.

Но все же, несмотря на ряд трудностей, с которыми сталкивается малое предпринимательство в Красноярском крае, на сегодняшний день наблюдается общее улучшение положения дел последнего. Это вызвано тем, что правительство Красноярского края все чаще стало уделять внимание данному вопросу. Для подтверждения вышесказанного необходимо привести ряд примеров, которые отражают отношение нашего правительства к малому предпринимательству.

Так, 10 февраля 2011 г. губернатор Красноярского края Лев Кузнецов провел Совет по развитию малого и среднего предпринимательства, на котором сказал: «Мы не должны думать, что малый бизнес настроен иждивенчески, хотя он тоже должен бороться за свое место под солнцем. Но эта форма экономики очень ранима. У нас кедр через колбу не вышел». Также губернатор отметил, что ситуация в малом и среднем предпринимательстве края далеко не катастрофическая.

Председатель Законодательного собрания Красноярского края Александр Усс в одном из своих интервью выделил следующее: «Увеличение налогов – одно из серьезных препятствий для развития малого и среднего бизнеса».

Члены комитета Законодательного собрания по промышленности и вопросам жизнеобеспечения 10 октября 2012 г. одобрили и утвердили изменения к долгосрочной целевой программе развития малого и среднего предпринимательства в Красноярском крае на 2011–2013 гг. По сообщению заместителя министра инвестиций и инноваций Красноярского края Ольги Рухуллаевой, при изменении данной программы увеличения финансирования не намечается, но в 2012 г. сформировалась экономия при реализации мероприятий в объеме 8,7 млн руб. Данный факт является еще одним примером реагирования правительства Красноярска на развитие малого и среднего предпринимательства.

Вышеперечисленные примеры наглядно демонстрируют проявление интереса правительства Красноярского края к проблемам малого и среднего предпринимательства, что является гарантом того, что ныне существующие проблемы будут решаться и искореняться.

Для устранения и ликвидации проблем малого предпринимательства Красноярского края возможны следующие пути решения:

- совершенствование нынешней системы налогообложения в части регулирования налогообложения малого предпринимательства;
- устранение административных барьеров, а также развитие взаимодействия государственных органов с субъектами малого предпринимательства;
- устранение проблемы нехватки оборотных средств путем облегчения процесса получения малыми предприятиями банковских кредитов и займов и предоставление дополнительных льгот в кредитовании;
- предоставление работникам малого предпринимательства большой социальной защиты в части ежегодных отпусков, оплаты больничных листов, а также продолжительности рабочего времени;
- привлечение в сферу малого предпринимательства квалифицированных специалистов путем предоставления последним различных льгот и компенсаций;
- отладка аппарата контроля и искоренения криминальности и криминалитета в сфере малого предпринимательства;
- отведение малому предпринимательству своей ниши в сложившихся экономических отношениях;
- предоставление малому предпринимательству определенных льгот при аренде недвижимости, а также при непосредственной покупке недвижимого имущества;
- устранение правовой неграмотности населения страны в сфере предпринимательской деятельности, поддержка малого предпринимательства со стороны государства.

Соблюдение всех вышеперечисленных рекомендаций позволит существенно снизить существующие проблемы малого предпринимательства в Красноярском крае и целом в Российской Федерации, а в последующем привести к их полному исчезновению.

### **Библиографические ссылки**

1. Бурлуткин Т. В. Анализ современного состояния и проблем функционирования малого предпринимательства в Российской Федерации // Экономические исследования. 2011. № 6 (11).
2. Быстров Р. Проблемы правового регулирования малого предпринимательства в Российской Федерации [Электронный ресурс]. URL: <http://kraspubl.ru/content/view/313/1>.
3. Кошелева Т. Н. Проблемы государственного регулирования инновационного развития и стратегии малого предпринимательства // Проблемы современной экономики. 2012. № 1(41).
4. Придворная А. Б. Малое предпринимательство как современная производственная система // Проблемы современной экономики (II) : материалы междунар. заоч. науч. конф. (г. Челябинск, октябрь 2012 г.) : в 2 ч. Челябинск : Два комсомольца, 2012. Ч. II. С. 59–61.
5. Садыкова Л. Г. Вопросы поддержки малого и среднего предпринимательства в современных условиях. 2011. № 1 (74).

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

## **НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТА УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ И РОССИЙСКИМИ СТАНДАРТАМИ АУДИТА**

*Рассматривается формирование системы нормативного регулирования российского аудита учетной политики в историческом аспекте, раскрывается роль и место аудита учетной политики в системе финансового контроля, а также выявляется уровень соответствия российских стандартов аудита учетной политики международным стандартам.*

*Ключевые слова: аудит учетной политики, нормативное регулирование, международные стандарты аудита.*

В настоящее время в Российской Федерации действует требование, заключающееся в формировании консолидированной финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Такие требования, обусловленные тенденциями в развитии международных фондовых рынков и международных отношений, введены достаточно недавно. Поэтому многие вопросы, связанные с формированием и проверкой консолидированной отчетности остаются пока неясными.

Требование по формированию консолидированной финансовой отчетности в соответствии со стандартами МСФО закреплено в ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» [2], где в ст. 3 говорится о том, что «консолидированная финансовая отчетность составляется в соответствии с МСФО. На территории Российской Федерации применяются МСФО и разъяснения МСФО, принимаемые Фондом комитета по Международным стандартам финансовой отчетности и признанные в порядке, установленном с учетом требований законодательства Российской Федерации, Правительством Российской Федерации по согласованию с Центральным банком Российской Федерации».

В соответствии со ст. 8 МСФО, организации составляют, представляют и публикуют консолидированную финансовую отчетность, начиная с отчетности за год, следующий за годом, в котором МСФО признаны для применения на территории Российской Федерации. Приказом Министерства финансов Российской Федерации № 160н от 25.11.11 [3]. Таким образом, МСФО уже введены в действие, следовательно, консолидированная отчетность за 2012 г. должна быть сформирована в соответствии с МСФО.

Наряду с этим в Федеральном Законе «О консолидированной финансовой отчетности» [2] закреплены требования в части проверки консолидированной отчетности: отмечается, что годовая консолидированная финансовая отчетность подлежит обязательному аудиту. Аудиторское заключение представляется и публикуется вместе с указанной консолидированной финансовой отчетностью. Таким образом, совместно с требованием формирования консолидированной отчетности существует требование обязательной проверки данной отчетности.

В процессе реформирования системы бухгалтерского учета в России возникли проблемы перехода на международные стандарты учета и отчетности. В результате этого также появилась потребность в знании международных стандартов аудита. Аудитор-

ские организации России сегодня уже в достаточной степени укрепили свои позиции на рынке.

Однако для повышения конкурентоспособности отечественного аудита предстоит решить еще немало задач. Одна из них – стандартизация аудиторской деятельности. При решении этой задачи важную роль играют международные стандарты аудита.

Международные стандарты аудита, далее МСА, предназначены для применения при аудите финансовой отчетности, но их можно адаптировать и для аудита другой информации и оказания сопутствующих услуг.

Международная федерация бухгалтеров, далее МФБ, признает существование национальных стандартов аудита во многих странах мира, стремится учесть различия и разрабатывает стандарты аудита, которые могут быть приняты на международном уровне.

Если местные положения соответствуют МСА, то услуги аудиторов, оказанные с соблюдением национальных стандартов, автоматически приравниваются к аудиту, проведенному в соответствии с МСА. Если местные положения противоречат МСА, то организации – члены МФБ должны прилагать усилия для включения в свои национальные стандарты аудита принципы, на которых базируются МСА.

Российские правила (стандарты) аудиторской деятельности создавались, в основном, как аналог МСА. Российские стандарты отличаются от МСА по структуре и логике изложения, они базируются на положениях российского гражданского права, в них содержатся образцы типичных для российской юридической практики договорных документов и пр. В этом смысле российские стандарты по форме достаточно сильно отличаются от МСА. Несмотря на это, они весьма близки по сути, а имеющиеся расхождения связаны в первую очередь со спецификой российской правовой практики.

Тем не менее, на момент принятия Федерального закона «Об аудиторской деятельности» [1] имелось 37 правил (стандартов) аудиторской деятельности и одна методика, одобренные Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ, из которых 31 документ был создан на основе аналогичных МСА, а остальные разработаны с учетом специфики аудиторской деятельности в России по вопросам, требующим дополнительной регламентации либо обособленного рассмотрения. Также были разработаны российские стандарты аудиторской деятельности, не имеющие аналогов среди МСА (см. таблицу) [4].

Как видно из информации, приведенной в таблице, основными причинами разработки правил (стандартов) аудиторской деятельности, не имеющих аналогов среди МСА, являются особенности национального законодательства об аудиторской деятельности в Российской Федерации [6].

Следует отметить, что отечественная система разработки, согласования, утверждения и введения в действие Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности не совершенна, так как зачастую отстает от существующей в международной практике.

Так, 15 декабря 2004 г. вступил в действие Международный стандарт аудита № 315 «Понимание бизнеса организации, среды ее деятельности и оценка рисков существенного искажения финансовой отчетности», одновременно утратил силу стандарта № 400 «Оценка рисков и внутренний контроль».

Российское Правило (стандарт) № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом», аналогичное Международному стандарту № 400, просуществовало до 16 декабря 2008 г. и только после этого было приведено в соответствие новому международному стандарту [5].

На этапе формирования заключения по результатам аудита или обзорной проверки оценивается существенность полученных отклонений, которая является одним из

значимых принципов учета и аудита. В соответствии с правилом (стандартом) № 4 «Существенность в аудите», аудитор оценивает то, что является существенным, по своему профессиональному суждению.

**Российские стандарты аудиторской деятельности, не имеющие аналогов среди  
Международных стандартов аудита**

Наименование правила (стандарта) аудиторской деятельности	Основные причины, обусловившие необходимость разработки правила (стандарта)
«Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним»	Действующими регулирующими документами аудиторам запрещено: заниматься деятельностью, не связанной с аудиторской; проводить проверку отчетности на предмет ее достоверности, если ранее оказывались несовместимые с проверкой услуги. Правило (стандарт) определяет подробный перечень сопутствующих аудиту услуг, в том числе несовместимых с проверкой
«Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций»	Наличие внутрифирменных стандартов аудиторской деятельности согласно российскому законодательству является одним из факторов обеспечения качества аудиторских услуг
«Права и обязанности аудиторских организаций и проверяемых экономических субъектов»	Правило (стандарт) регламентировало права и обязанности аудиторов и аудируемых лиц, так как до принятия соответствующего Федерального закона этим аспектам не было уделено должного внимания во Временных правилах аудиторской деятельности
«Порядок заключения договоров на оказание аудиторских услуг»	Поскольку аудит в России находился на стадии становления, данное правило (стандарт) было призвано внести ясность в содержание договоров на оказание аудиторских услуг с учетом специфики предмета договора
«Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита»	Частично положения, аналогичные включенным в данное правило (стандарт) аудиторской деятельности, имеются в МСА «Сообщение информации по вопросам аудита лицам, отвечающим за управление» и в ПМАП 1007 «Контакты с руководством клиента». Коренным отличием российского правила (стандарта) является требование предоставления информации в письменном виде. Это побуждает руководство более серьезно отнестись к замечаниям аудитора и исправлению обнаруженных ошибок
«Образование аудитора»	Требования к образованию и повышению квалификации аудиторов в России установлены законодательно, поэтому данное правило (стандарт) необходимо для разъяснения вопросов организации обучения претендентов на должность аудитора и аттестованных аудиторов
Методика «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами»	На современном этапе развития аудита и налогообложения в России имеется существенная потребность в услугах аудиторов, связанных с проверкой налоговых расчетов и других вопросов, связанных с налогами

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.

Аудитор рассматривает существенность как на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом, так и в отношении остатков 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. Наличие существенных искажений бухгалтерской отчетности приводит к формированию аудитором модифицированного мнения в аудиторском заключении. Причем существенные искажения бухгалтерской отчетности могут быть связаны (см. рисунок):

а) с принятой аудирuемым лицом учетной политикой;

б) с тем, каким образом реализована принятая аудирuемым лицом учетная политика;

в) уместностью, правильностью и полнотой раскрытия информации в бухгалтерской отчетности.

Существенное искажение бухгалтерской отчетности, связанное с тем, каким образом реализована принятая аудирuемым лицом учетная политика, может возникнуть:

а) в случае, когда принятая учетная политика не применяется руководством аудирuемого лица последовательно и в соответствии с правилами отчетности, в том числе последовательно от одного периода к другому или в отношении однотипных хозяйственных операций или событий;

б) в силу неправильного применения принятой учетной политики (непреднамеренная ошибка).

Существенное искажение бухгалтерской отчетности, связанное с уместностью или соответствием отраженной в бухгалтерской отчетности информации принятым аудирuемым лицом способам ведения бухгалтерского учета, может возникнуть:

а) в случае, когда бухгалтерская отчетность не раскрывает всей информации, предусмотренной правилами отчетности;

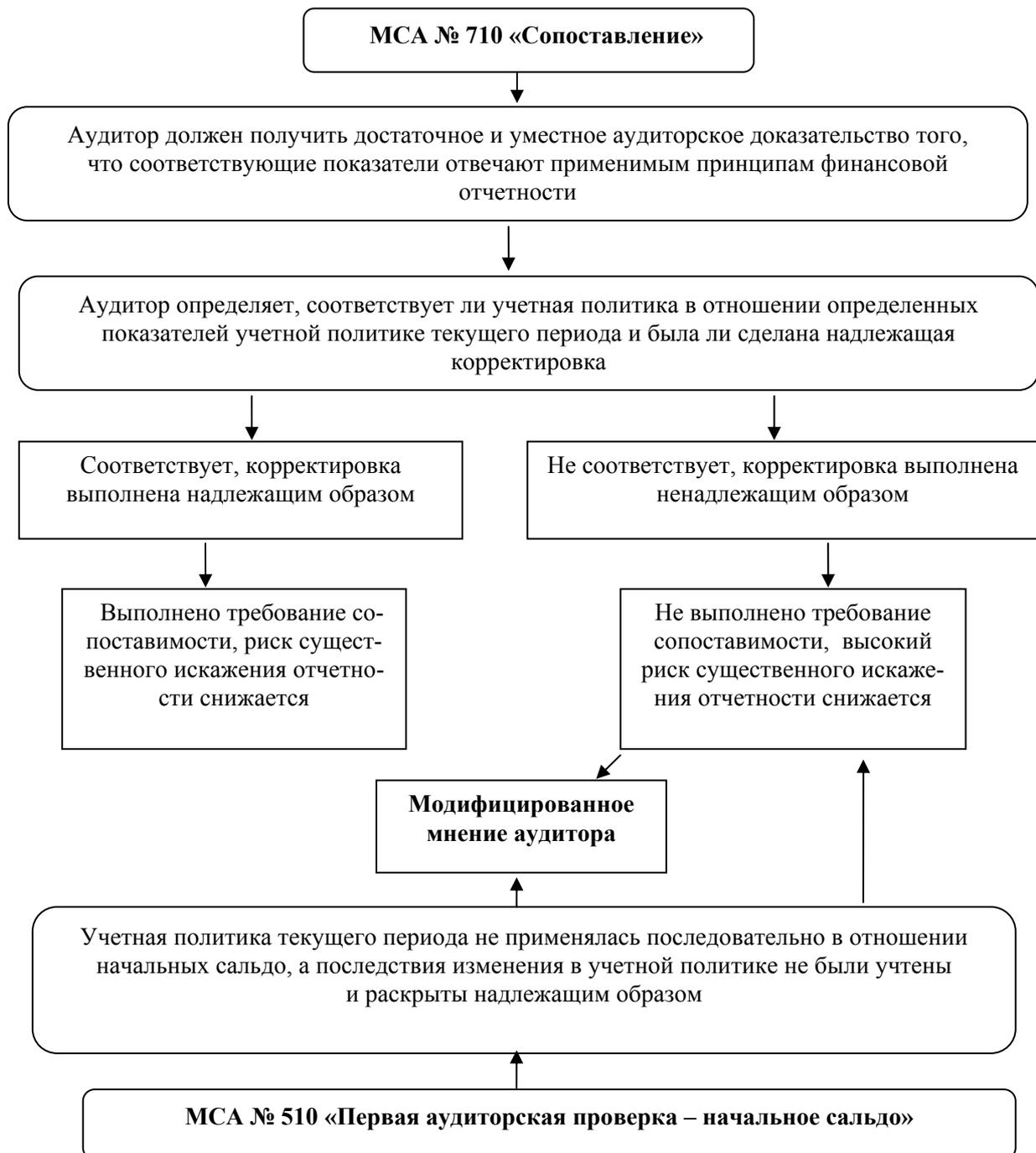
б) в случае, когда раскрытие информации в бухгалтерской отчетности осуществлено не в соответствии с правилами отчетности;

в) в случае, когда в бухгалтерской отчетности не раскрыта информация, необходимая для обеспечения достоверности этой отчетности.

Рассмотренные положения Правил (стандартов) аудиторской деятельности свидетельствуют о том, что ненадлежащее выполнение требований законодательства в части формирования, применения, изменения и раскрытия учетной политики неизбежно приводит к существенному искажению финансовой отчетности. Значительное влияние оказывает ненадлежащее выполнение требований по раскрытию изменений учетной политики.

Аналогичные требования предусмотрены и в Международных стандартах аудита (см. рисунок).

Таким образом, можно сделать вывод о существенном влиянии изменений учетной политики на формирование мнения аудитора по результатам проверки, что подтверждено требованиями Международных и Российских Правил (стандартов) аудиторской деятельности. Ненадлежащее раскрытие изменений учетной политики является одной из главных причин, приводящих к выражению аудитором модифицированного мнения.



Влияние ненадлежащего раскрытия изменений учетной политики на реализацию принципов сопоставимости и существенности

Проведенный в работе анализ позволяет сделать вывод, что при выполнении процедур проверки соответствия финансовой отчетности требованиям законодательства значительную роль играет проверка элементов учетной политики, что подтверждено требованиями как российских, так и международных стандартов аудита.

### **Библиографические ссылки**

1. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 декабря 2008 года № 307-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. О консолидированной финансовой отчетности» [Электронный ресурс] : федер. закон от 27.07.2010 года № 208-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» [Электронный ресурс] : МСФО (IAS) 27. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Международные стандарты финансовой отчетности 2008 : изд-е на рус. языке. М. : Аскери – АССА, 2008.
5. Городилов М. А. Сопутствующие аудиту услуги: практика применения стандартов // Налоговая политика и практика. 2009. № 7.
6. Вахорина М. В. Регулирование российского аудита: современный этап // Аудиторские ведомости. 2010. № 12.

© Кухальская Н.К., Ёлгина Е.А., 2012

О. В. Лукина, О. А. Грязнова  
Сибирский государственный аэрокосмический университет  
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

## СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ТОРГОВЫХ ОПЕРАЦИЙ

*Раскрываются теоретические аспекты бухгалтерского учета торговых операций, рассматриваются актуальные проблемы учета в организациях торговли и направления их решения.*

*Ключевые слова: бухгалтерский учет, торговля.*

Торговля представляет собой вид предпринимательской деятельности, связанный с куплей-продажей товаров и оказанием услуг покупателям.

Торговля – это своего рода экономическое посредничество между производителями и потребителями, осуществляемое путем покупки товаров у производителей с целью перепродажи потребителям либо путем реализации товаров потребителям с последующей оплатой их стоимости производителю [3].

В условиях современной экономики торговля является важным связующим звеном между различными сферами деятельности коммерческих организаций.

Различают два основных вида торговли: оптовую и розничную. От вида торговли зависят организация складского и бухгалтерского учета, в том числе порядок оприходования товаров, определения отпускных (продажных) цен, оформления отпуска товаров на сторону и др. Основным критерием, позволяющим различать розничную и оптовую торговлю, является конечная цель использования приобретаемого покупателем товара. Если товар приобретается для личного пользования, то это розничная торговля, если для использования в предпринимательской деятельности, то говорят об опте.

Одним из способов контроля над торговыми операциями выступает бухгалтерский учет [2].

По общему определению, бухгалтерский учет – это система сбора, измерения, регистрации, обработки и передачи информации в денежном выражении о хозяйственных операциях юридического лица, его имуществе, источниках формирования этого имущества, возникновении и движении обязательств организации. Первоначально бухгалтерский учет с его балансом, двойной записью и инвентаризацией возник именно в торговле.

Ежедневно в деятельности торговой организации происходит множество хозяйственных процессов, связанных с оборотом товаров: приобретение, транспортировка до места продажи, приемка, выбраковка, погрузка и разгрузка, хранение, продажа, доставка покупателям, уценка, списание и др. Все это относится к торговым операциям [1].

Данные операции составляют основную часть хозяйственной деятельности торговой организации и представляют собой наиболее трудоемкий участок учетной работы бухгалтерии.

Объектом исследования выбрано Общество с ограниченной ответственностью (ООО) «Красноярская медицинская компания», которое занимается оптовой торговлей медицинскими товарами, изделиями медицинской техники и ортопедическими изделиями.

Товары медицинского назначения относятся к товарам социального назначения, для которых в Налоговом кодексе предусмотрено льготное налогообложение. Воспользоваться освобождением от налогообложения или пониженной 10 %-ой ставкой НДС можно в отношении установленного перечня товаров медицинского назначения.

Данная особенность деятельности организации затрудняет учет НДС при поступлении и реализации товаров и приводит к ошибкам при определении суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет.

Основными поставщиками товаров ООО «Красноярская медицинская компания» являются иногородние организации, поэтому учет транспортно-заготовительных расходов является неотъемлемой частью учета поступления товаров. Согласно учетной политике организации, транспортно-заготовительные расходы учитываются в составе расходов на продажу.

Так как учет торговых операций занимает основную часть учета хозяйственной деятельности организации, был проведен аудит торговых операций ООО «Красноярская медицинская компания».

Аудиторская проверка показала, что:

- отсутствует порядок учета выдачи доверенностей на получение товаров;
- нарушен учет транспортно-заготовительных расходов;
- нарушен учет НДС;
- нарушен учет результатов инвентаризации.

С целью предотвращения данных нарушений организации были даны следующие рекомендации.

Для предотвращения получения товаров от имени организации уволенным работником и нанесения тем самым материального ущерба организации рекомендовано ввести журнал учета и выдачи доверенностей.

Для того чтобы избежать отнесения транспортно-заготовительных расходов на себестоимость товаров, а также свести к минимуму ошибочное отражение суммы расходов, подлежащих списанию, ввести регистр учета транспортно-заготовительных расходов (табл. 1).

Таблица 1

**Регистр учета транспортно – заготовительных расходов ООО «Красноярская медицинская компания» за январь 2012 г. (фрагмент)**

№ п/п	Наименование контрагента	Дата учета расходов	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
			Дебет	Кредит	
На начало периода					44 976,79
1.	ООО «Желдорэкспедиция-К»	14.01.2012	44	60	5 593,22
2.	ООО «Эйр Транс»	20.01.2012	44	60	3 780,72
3.	ООО «Автотрейдинг»	30.01.2012	44	60	3 517,80
Итого за период					12 891,74
Остаток товарных запасов на конец периода					2 420 316,89
Себестоимость проданных товаров за период					1 056 320,56
Транспортно-заготовительные расходы на конец периода					40 286,10
Транспортно-заготовительные расходы, подлежащие списанию за период		31.01.2012	90.7	44	17 582,43

Ведение данного регистра позволит избежать ошибок в определении себестоимости товаров в отчете о прибылях и убытках, а также ошибок в сумме расходов на продажу.

Таблица 2

**Регистр учета поступления товаров в разрезе ставок НДС  
ООО «Красноярская медицинская компания» за 1 квартал 2012 г. (фрагмент)**

№ п/п	Контр-агент	Товарная накладная	Счет-фактура	Номенклатура	Кол-во	Ед. изм.	Цена, руб.	Ставка НДС	Стоимость товара без учета НДС, руб.			Сумма НДС, руб.
									41.1	41.2	41.3	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1	ЗАО ОЛЬВЕ КС	№ 65 от 11.01.2012	№ 65 от 11.01.2012	Интегрированные упаковки реагентов к ADVIA 60 SysLYSE	5	упак	7705,30	10 %	38526,50			3852,65
				592121380 Игла двусторонняя, зеленая, 21G 1/2	20	упак	277,50	Без НДС			5550,00	0,00
<b>ИТОГО</b>									38526,50		5550,00	3852,65

Таблица 3

**Регистр учета реализации товаров  
ООО «Красноярская медицинская компания» за I квартал 2012 г. (фрагмент)**

№ п/п	Реализация	Контр-агент	Номенклатура	Кол-во	Ед. изм.	Списание себестоимости товара			Цена реализации, руб.	Стоймость без учета НДС, руб.	Ставка НДС	Сумма НДС, руб.	Стоимость товара, руб.
						Корреспонденция счетов		Сумма, руб.					
						Дебет	Кредит						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1.	№ 1 от 17.01.2012	МУЗ Усть-Абаканская РБ	Натрий («Ольвекс»)	1	Набор	90.2	41.1	677,29	825,13	825,13	10 %	82,51	907,64
			Пробирка для предва- рительного разведения	15	шт	90.2	41.2	22275,00	2100,00	31500,00	18 %	5670,00	37 170,00
ИТОГО									–	32325,13	–	5752,51	38 077,64

Таблица 4

**Регистр учета списания недостачи и порчи товаров  
ООО «Красноярская медицинская компания» за 2012 г. (фрагмент)**

№ п/п	Документ	Причина списания	Отражение товарных потерь		Сумма, руб.	Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
			Дебет	Кредит			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1.	Сличительная ведомость № 1 от 27.01.12	Выявлена недостача, виновное лицо установлено – кладовщик	94	41	2 353,17	Списана недостача товара за счет виновного лица	73.2	94	2 353,17

Для устранения ошибок в учете НДС надо ввести учет товаров на счет 41 по следующим субсчетам: 41.1 «Товары, поступившие по ставке 10 % НДС», 41.2 «Товары, поступившие по ставке 18 % НДС», 41.3 «Товары, подлежащие обложению НДС», а также ввести регистр учета поступления товаров в разрезе ставок НДС (табл. 2).

Для предотвращения ошибок в ставках НДС при реализации товара ввести регистр учета реализации товаров, представленный в табл. 3.

Обеспечение ведения раздельного учета товаров, облагаемых по разным ставкам НДС, позволит организации правильно определить сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет в отчетном периоде.

Для того чтобы избежать нарушения инструкции по применению плана счетов, необходимо ввести регистр учета списания недостачи и порчи товаров (табл. 4).

Для определения эффективности предложенных рекомендаций совершенствования учета торговых операций была проведена их оценка, которая показала, что ведение предложенных регистров учета поможет предотвратить или свести к минимуму выявленные в ходе аудита ошибки учета торговых операций.

Использование в деятельности ООО «Красноярская медицинская компания» предложенных рекомендаций позволит повысить эффективность хозяйствования и привести учет торговых операций в соответствие с действующим законодательством.

Представленные регистры по учету товаров могут быть использованы другими торговыми организациями, осуществляющими торговлю товарами по разным ставкам НДС.

#### **Библиографические ссылки**

1. Агафонова М. Н. Особенности отраслевого учета: производство, торговля, строительство [Электронный ресурс]. Номер в ИБ 167270. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Варламова Е. Н. Организации оптовой торговли: содержание деятельности и особенности бухгалтерского учета // Аудиторские ведомости. 2010. № 8. С. 58–62.
3. Соснаускене О. И., Вислова А. В. Бухгалтерский учет в торговле : практич. пособие. М. : Олмега-Л, 2009.

О. Д. Ляхова, И. И. Ивакина

Сибирский государственный технологический университет, Россия, Красноярск

## ИЗМЕНЕНИЯ В СПЕЦИАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ РЕЖИМАХ

*Рассматриваются основные изменения, которые коснутся налогообложения малых предприятий и индивидуальных предпринимателей, вступающих в силу в 2013 г.*

*Ключевые слова: система налогообложения, специальный налоговый режим, упрощенная система налогообложения, единый налог на вмененный доход, патентная система налогообложения*

Малые предприятия и индивидуальные предприниматели оказывают влияние на развитие экономики страны в целом. Они достаточно эффективны в сфере обслуживания, розничной торговле, а также в производстве за счет того, что, по сравнению с крупными предприятиями, наиболее быстро реагируют на изменяющиеся условия рынка. Но они же и в большей степени уязвимы и нуждаются в поддержке со стороны государства. Такой мерой в России служат специальные налоговые режимы.

Вступают в силу с 1 января 2013 г. изменения в налоговом законодательстве. На данный момент в России малые предприятия и индивидуальные предприниматели могут применять общий режим налогообложения или специальные налоговые режимы, к которым, согласно п. 2 ст. 18 НК РФ, относятся система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог); упрощенная система налогообложения; система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности; система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции. Принятый 25 июня 2012 г. Федеральный закон № 94-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» отменяет патентную упрощенную систему налогообложения, вместо нее вводится новая патентная система.

Общая система налогообложения предполагает, что предприятие будет платить в бюджет государства или его субъектов все налоги, которые предусмотрены Налоговым кодексом РФ, в частности, налог на добавленную стоимость, налог на прибыль организаций и т. д. На организацию в данном случае возлагается обязанность вести бухгалтерский учет, применяя метод двойной записи, используя План счетов, а также следовать всем требованиям, которые предписывают нормативные акты по бухгалтерскому учету. Эта система накладывает на предприятия обязательства по сдаче в налоговые органы ежеквартальной отчетности.

Сельскохозяйственные товаропроизводители вправе добровольно перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН). Начиная с 1 января 2013 г., переход на данную систему налогообложения будет осуществляться только после уведомления налогового органа об этом. Уведомление подается не позднее 31 декабря года, предшествующего году применения ЕСХН. Уведомление должно содержать информацию о доле дохода предприятия или малого предпринимателя от реализации сельхозпродукции в общем доходе. Для того чтобы перейти на данный режим налогообложения, вновь созданная организация или вновь зарегистрированный индивидуальный предприниматель должен уведомить об этом налоговую службу. Налогоплательщики, от которых

в установленные сроки не будут получено такое уведомление, не будут признаваться плательщиками Единого сельхозналога.

Федеральный закон также вносит уточнение в определение доходов и расходов при исчислении ЕСХН, в частности, данный налог не признается расходом; переоценка валютных ценностей в связи с изменением курса Банка России не будет считаться расходом; суммы возврата предоплаты будут уменьшать сумму дохода того периода, в котором получена предоплата.

Упрощенная система налогообложения применяется предприятиями и индивидуальными предпринимателями, перешедшими на данную систему. В соответствии с поправками, внесенными в Налоговый кодекс, на этот налоговый режим могут перейти организации, доход которых за предыдущие 9 мес. не превысил 45 млн руб. Эта сумма будет ежегодно индексироваться. Следует отметить, что в 2013 г. коэффициент-дефлятор будет равен 1, т. е. реальное увеличение этого лимита начнется только с 2014 г. Лимит дохода, который должен соблюдаться в течение налогового (отчетного) периода для применения данного режима, равен 60 млн руб. Закон «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» устанавливает, что, если предприниматель является налогоплательщиком УСН и патентной системы налогообложения, то ограничение в 60 млн руб. учитывается по обоим указанным специальным режимам.

Порядок перехода на упрощенную систему налогообложения становится уведомительным. Организация, решившая перейти на данный налоговый режим, до 31 декабря года, предыдущего году, в котором будет применяться УСН, сообщает в налоговый орган о своем решении. Вместе с этим организация должна представить документы, отражающие остаточную стоимость основных средств по состоянию на 1 октября текущего года, которая не должна превышать 100 млн руб. По нематериальным активам стоимость не учитывается. До этого изменения срок подачи заявления на переход на УСН был установлен с 1 октября по 30 ноября года, предшествующего году, начиная с которого налогоплательщики переходят на упрощенную систему налогообложения. Вновь созданное предприятие и вновь зарегистрированный предприниматель могут уведомить налоговую службу о переходе на УСН в течение 30 календарных дней со дня их регистрации в налоговом органе. Те предприятия, которые прекратили свои обязательства по уплате ЕНВД, могут перейти на упрощенную систему налогообложения с начала месяца, в котором произошло это прекращение, в случае уведомления об этом налогового органа.

Данный закон устанавливает, что не определяются и не учитываются доходы и расходы от переоценки имущества в виде валютных ценностей. Те субъекты, которые применяют УСН с объектом налогообложения в виде доходов, могут уменьшать сумму налога на сумму взносов во внебюджетные фонды, пособия по временной нетрудоспособности. Индивидуальные предприниматели уменьшают сумму налога на уплаченные страховые взносы в Пенсионный фонд РФ и Федеральный фонд обязательного медицинского страхования.

Уведомление о прекращении деятельности, облагаемой по УСН, подается в течение 15 дней со дня ее прекращения. Налоговая декларация предоставляется в налоговый орган не позднее 25 числа месяца, следующего за месяцем, в котором была прекращена предпринимательская деятельность, облагаемая УСН; и не позднее 25 числа месяца, следующего за кварталом, в котором было утрачено право на применение этого режима.

Главным изменением, касающимся системы налогообложения единым налогом на вмененный доход, является то, что он с 1 января 2013 г. становится добровольным наряду с другими спецрежимами. При переходе на иной режим налогообложения необходимо в течение 5 дней со дня перехода подать в налоговый орган заявление. То же необходимо сделать при прекращении деятельности, облагаемой ЕНВД, или при утрате права применения данного налога.

Вышеуказанный закон устанавливает, что сумма единого налога может быть уменьшена на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний; расходов по выплате пособия по временной нетрудоспособности (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) за дни временной нетрудоспособности работника, которые оплачиваются за счет средств работодателя; платежей (взносов) по договорам добровольного личного страхования. Причем сумма уменьшения налога по данным выплатам не может быть более 50 %.

Вносятся изменения в расчет единого налога в случае, если налогоплательщики встают на учет или снимаются с учета по обложению ЕНВД в течение налогового периода – размер вмененного дохода определяется по формуле

$$ВД = БД \cdot ФП \cdot (К1/К2),$$

где ВД – сумма вмененного дохода за месяц; БД – базовая доходность, скорректированная на коэффициенты К1 и К2; ФП – величина физического показателя; КД – количество календарных дней в месяце; КД1 – фактическое количество дней осуществления предпринимательской деятельности в месяце в качестве налогоплательщика единого налога.

Патентную систему налогообложения будут применять индивидуальные предприниматели в тех субъектах Федерации, в которых он будет введен соответствующими законами.

Переход на данный режим налогообложения является добровольным. Индивидуальный предприниматель может совмещать применение данного режима с упрощенной системой налогообложения или системой налогообложения ЕНВД, если он занимается соответствующими видами деятельности.

Для перехода на патентную систему налогообложения индивидуальный предприниматель должен соблюдать условие: численность наемных работников, включая работников, нанимаемых по договорам гражданско-правового характера, не должно превышать 15 человек. Таким образом, произошло увеличение средней численности наемных работников, по сравнению с упрощенной системой налогообложения на основе патента, при которой действовало ограничение не более 5 человек. Не имеют право применять данный режим налогообложения предприятия предприниматели, которые осуществляют деятельность, входящую в перечень, в случае ее осуществления в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом.

Изменение касается и видов деятельности, для которых вводится обязательное применение – произошло их общее сокращение с 69 до 47 за счет укрупнения видов (ст. 346.43 НК РФ). Некоторые названия будут приведены в соответствии с Общероссийским классификатором услуг населению. Приводятся новые виды деятельности:

- 1) экскурсионные услуги; услуги по прокату;
- 2) химическая чистка, крашение и услуги прачечных;

3) оказание услуг по перевозке пассажиров водным транспортом;  
4) оказание услуг по перевозке грузов водным транспортом;  
5) розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала не более 50 кв. метров по каждому объекту организации торговли;

б) розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети.

Кроме того, субъекты имеют право самостоятельно дополнять список видов деятельности, по которым можно применять патентную систему налогообложения и которых нет в обязательном перечне.

Закон «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» устанавливает потенциально возможный доход, получаемый индивидуальным предпринимателем, осуществляющим деятельность, подлежащую применению патентной системы налогообложения. Он должен быть не менее 100 тыс. руб. и не более 1 млн руб. в год. Однако ст. 8 соответствующего закона установлено, что субъекты федерации могут корректировать пределы потенциально возможного дохода по некоторым видам деятельности. Доход также ежегодно индексируется.

Предприниматели, перешедшие на патентную систему налогообложения, освобождаются от уплаты налога на доходы физических лиц и налога на имущество физических лиц. Такие предприниматели не являются плательщиками НДС, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в следующих случаях: 1) при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых не применяется патентная система налогообложения; 2) при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией; 3) при осуществлении операций, облагаемых в соответствии со ст. 174.1 НК РФ, т. е. операций в соответствии с договором простого товарищества (договором о совместной деятельности), концессионным соглашением или договором доверительного управления имуществом, которые изложены в ст. 146 НК РФ, и учет операций, по которым возложен на индивидуального предпринимателя (реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации; передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету; выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления; ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Для перехода на патентную систему налогообложения необходимо наличие патента на осуществление определенного вида деятельности, который выдает налоговый орган после подачи налогоплательщиком заявления. Он рассматривается в течение 5 дней, после чего либо выдается патент, либо предприниматель получает уведомление об отказе. Налоговый орган может не выдать патент в случае несоответствия в заявлении на получение патента вида предпринимательской деятельности перечню видов предпринимательской деятельности, в отношении которых на территории субъекта Российской Федерации введена патентная система налогообложения; срок действия патента не соответствует установленному (от 1 месяца до 1 года); прекращено осуществление деятельности, в отношении которой применялась патентная система налогообложения, или осуществлен переход на общую систему налогообложения по данной деятельности; наличие недоимки по налогу, уплачиваемому в связи с применением патентной системы налогообложения. Заявление на получение патента подается не позднее, чем за 10 дней до применения данного режима налогообложения.

Налоговой базой считается денежное выражение потенциально возможного годового дохода. Если патент выдан на срок менее 1 года, то налоговая база определяется пропорционально сроку его действия. Налоговая ставка по данному налогу составляет 6 %.

Индивидуальный предприниматель, перешедший на патентную систему налогообложения, производит уплату налога по месту постановки на учет в налоговом органе. Размер налога зависит от срока предоставления патента.

Налоговая декларация при патентной системе налогообложения не предоставляется. В целях налогового учета налогоплательщиком ведется книга учета доходов отдельно по каждому виду деятельности, по которому применяется данный режим.

### **Библиографические ссылки**

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 1) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 29.06.2012). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 2) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 28.07.2012). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Информационное сообщение об изменениях в специальных налоговых режимах [Электронный ресурс] : информ. сообщение Минфина РФ. URL: <http://na.buhgalteria.ru/document/n63760> (дата обращения 05.07.2012).
4. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации : федер. закон Российской Федерации № 94-ФЗ от 25.06.2012. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

© Ляхова О. Д., Ивакина И. И., 2012

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

## **ОСОБЕННОСТИ В УЧЕТЕ ОПЛАТЫ ТРУДА ИНОСТРАННЫХ ГРАЖДАН**

*Рассматриваются особенности оплаты труда иностранных граждан в Российской Федерации.*

*Ключевые слова: заработная плата, иностранные граждане.*

Заработная плата является важнейшим фактором определяющим, с одной стороны, эффективность производства и, с другой стороны, уровень жизни населения. Заработная плата тесно связана с эффективностью использования трудовых ресурсов. С одной стороны, реальная заработная плата, ее средний размер и различные формы дифференциации являются важнейшими факторами стимулирования и мотивации труда, т. е. непосредственно влияют на производительность труда. С другой стороны, производительность труда, обусловленная многими экономическими и социальными факторами, сама влияет на уровень заработной платы, так как является одним из основных факторов экономического роста.

Учет начислений заработной платы производится на основании первичных документов для начисления заработной платы. К ним относятся табели учета рабочего времени, наряды, путевые листы, сменные рапорты, маршрутные листы и т. д. При поступлении документов необходимо сделать проверку на подлинность и на наличие всех необходимых реквизитов. На документах должны присутствовать такие реквизиты, как дата, подпись, номер документа, сумма, от кого документа поступил. Если хоть один реквизит на документе будет отсутствовать, то он будет считаться не действительным.

Актуальность исследуемой темы заключается в том, что совершенствование учета, ведения начисления и выплаты заработной платы имеет большое значение, так как заработная плата является одним из основных оценочных показателей, определяющих эффективность работы предприятия.

Механизм начисления оплаты труда на производственных предприятиях зависит от ряда различных факторов (формы и системы оплаты труда, системы поощрения и премирования работников предприятия).

Заработная плата начисляется на основании приказа (распоряжения) о зачислении (приеме) на работу, при этом учет труда работника и его оплаты осуществляются на основании используемых форм первичных документов, профессиональной подготовки работника (его квалификации) и характеристики выполняемой работы (степени сложности).

Начисление заработной платы тем работникам, которые выполняют работу по сдельной форме, осуществляется на основании дополнительных данных о количестве выработанной готовой продукции или выполненных работ.

Основанием для начисления могут служить такие оправдательные документы, как:

- ведомость учета выработки;
- маршрутные листы;
- наряды.

Синтетический учет расчетов с персоналом по оплате труда осуществляется на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Операции по начислению и распределению заработной платы, включаемой в себестоимость продукции, оформляют бухгалтерскими записями (табл. 1).

Таблица 1

**Порядок отражения начисления заработной платы на счетах бухгалтерского учета**

№ п.п.	Содержание операции	Дебет счета	Кредит счета
1	Начислена заработная плата производственным рабочим	20	70
2	Начислена заработная плата рабочим вспомогательных производств	23	
3	Начислена заработная плата цеховому персоналу	25	
4	Начислена заработная плата управленческому персоналу	26	

Федеральным законом от 25.07.2002 № 115-ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации» установлено, что иностранные граждане пользуются правом свободно распоряжаться своими способностями к труду, выбирать род деятельности и профессию, а также правом на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности с учетом ограничений, предусмотренных федеральным законом.

К особенностям трудовой деятельности иностранных граждан относится то, к какой категории они относятся.

Существуют три категории иностранных граждан:

- постоянно проживающие в РФ – граждане, имеющие вид на жительство (категория I иностранных граждан);
- временно проживающие в РФ – граждане, имеющие разрешение на временное проживание, оформленное в виде отметки в документе, удостоверяющем личность иностранного гражданина (категория II иностранных граждан);
- временно пребывающие в РФ – граждане, получившие миграционную карту, но не имеющие разрешения на временное проживание или вида на жительство (категория III иностранных граждан).

Для правильного, наглядного и простого учета иностранных работников, в зависимости от их категории необходимо составлять следующие регистры:

- «Журнал документации иностранных сотрудников» (для каждой категории отдельно).
- «Регистр тарифа выплат иностранным гражданам» (для каждой категории отдельно).
- «Регистр учета оплаты труда и отчислений по иностранным работникам» (для каждой категории отдельно).

Для документального учета иностранных сотрудников был создан регистр, под названием «Журнал по ведению документации по иностранным работниками I, II, III категории», в котором прописываются все необходимые сведения о принимаемом на работу сотруднике.

Таблица 2

## Журнал по ведению документации категории I иностранных работников

Ф.И.О. сотрудника	Приказ о приеме на работу, (дата, №)	Трудовой договор, (дата, №)	Паспорт или иной документ, удостоверяющий личность	Трудовая книжка (Российского образца)	Страховое свидетельство государственного пенсионного страхования (если человек уже работал в России)	Вид на жительство (копия)	Документ об образовании (если должность требует квалификации)
1	2	3	4	5	6	7	8
Смолич Д. В.	Приказ от 12.03.2010. № 102-ЛС	ТД от 12.03.2010. № 58	Вид на жительство № 82 № 0325261	+	157-665-258 06	+	Диплом о среднем специальном образовании
Полянский Н. Н.	Приказ от 18.09.2010. № 114	ТД от 18.09.2010. № 67	Вид на жительство № 90 № 0631547	-	-	+	Диплом о высшем образовании

Ответственный исполнитель

\_\_\_\_\_ (Ф.И.О.)

\_\_\_\_\_ (подпись)

« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2012 г.

В журнале регистрируется на основании приказа и трудового договора иностранные работники, с указанием срока, должности и всех необходимых документов, которые предоставляются лично иностранным работником. Пример заполнения регистра для работников, подпадающих под категорию I иностранных граждан приведен в табл. 2. Данный регистр позволит контролировать прием иностранных граждан, постоянно проживающих в РФ.

После заполнения данных журналов, составляется регистр по выплатам иностранным гражданам, согласно установленным тарифам, в зависимости от их категории пребывания на территории РФ (табл. 3).

Таблица 3

**Тарифы выплат иностранным гражданам, относящихся к категории I, II, III**

Выплаты иностранным работникам	Тариф взносов в ПФР				Тариф взносов в ФСС РФ, %	Тариф взносов в ФФОМС, %
	на финансирование страховой части трудовой пенсии, %		на финансирование накопительной части трудовой пенсии, %			
	для лиц 1966 г. р. и старше	для лиц 1967 г. р. и моложе	для лиц 1966 г. р. и старше	для лиц 1967 г. р. и моложе		
При сумме выплат не более 512 000 руб. с начала года на каждого сотрудника	22	16	–	6	2,9	5,1
	22	22	–	–	2,9	5,1
	22	22	–	–	–	–
При сумме выплат свыше 512 000 руб. с начала года на каждого сотрудника	10	10	–	–	–	–
	10	10	–	–	–	–
	10	10	–	–	–	–

Данные регистры были созданы для наглядного расчета отчислений для каждой отдельной категории иностранных работников. Регистры просты и позволяют легко ориентироваться в зависимости от категории и процента выплат.

Затем заполняется Регистр отчислений в государственные внебюджетные фонды взносов в пользу иностранных работников в зависимости от их категории.

Регистр создается для заполнения в зависимости от той категории, к которой можно отнести иностранного сотрудника.

У каждой категории иностранных граждан есть свои индивидуальные особенности в учете, ограничения, требования, поэтому необходимо было создать такой регистр, в соответствии с которым информация группировалась бы с учетом данных всех индивидуальных особенностей, ограничений и требований.

Разработанные рекомендации позволят решить следующие задачи:

- определить категории иностранных работников;

- определить порядок начисления и отражения в учете заработной платы иностранных работников;
- определить документацию, которая требуется для отражения в учете по иностранным гражданам.

Разработанные регистры позволят избежать ошибок при расчете отчислений в государственные внебюджетные фонды согласно тарифным ставкам по каждому фонду, а также сократят уровень появления ошибок в учете при отчислении в государственные внебюджетные фонды.

Данные регистры были созданы для наглядного расчета отчислений для каждой отдельной категории иностранных работников. Регистры просты и с их помощью можно легко ориентироваться в зависимости от категории и процента выплат.

Разработанные регистры позволяют отразить у каждой категории иностранных сотрудников предприятия их индивидуальные особенности в учете, ограничения, требования, соответственно.

### **Библиографические ссылки**

1. О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации : федер. закон от 25.07.2002 г. № 115-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант-Плюс».
2. Трудовой кодекс РФ от 30.12.2001 № 197-ФЗ (принят ГД ФС РФ 21.12.2001) (ред. от 09.05.2010). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Кондраков Н. П. Бухгалтерский учет : учеб. пособие. 6-е изд., перераб. и доп. М. : Инфра-М, 2007. (Серия «Высшее образование»).
4. Гефтер Ю. А. Трудовой договор с иностранцами. Особенности содержания // Справочник кадровика. 2012. № 2.
5. Шилкин С. А. Рекомендации по расчету страхового стажа, основанные на разъяснениях ФСС РФ // Главбух. 2012. № 4.

© Мельчакова Л. В., 2012

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

## **НОРМАТИВНЫЕ АСПЕКТЫ ТРУДОУСТРОЙСТВА ИНОСТРАННЫХ РАБОЧИХ**

*Рассматриваются правила трудоустройства иностранных граждан в Российской Федерации, возникновения трудовых отношений, административная ответственность работодателя за незаконное привлечение к трудовой деятельности иностранных работников.*

*Ключевые слова: иностранные граждане, трудовые отношения, правила трудоустройства, административная ответственность.*

В последние годы дел, связанных с привлечением работодателей, использующих труд иностранных граждан, к административной ответственности, рассматриваются все больше.

При этом чаще всего работодателей штрафуют за незаконное трудоустройство иностранцев, под которым нормы административного законодательства понимают:

- использование труда иностранных работников без наличия необходимых разрешительных документов;
- неуведомление органа ФМС России и органов службы занятости населения о привлечении иностранцев к трудовой деятельности.

В связи с существенным размером штрафов, их положение может нанести существенный урон финансовому положению организации-работодателя.

В соответствии со ст. 13 Федерального закона от 25.07.2002 № 115-ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации» (далее – Федеральный закон № 115-ФЗ) иностранные граждане имеют право свободно распоряжаться своими способностями к труду, выбирать род деятельности и профессию, но с учетом ограничений, предусмотренных федеральными законами.

Федеральный закон № 115-ФЗ содержит большое количество самых разных ограничений, рассмотрим самые основные из них.

*Ограничение 1.* Согласно п. 4 ст. 13 Федерального закона № 115-ФЗ работодатель и заказчик работ (услуг) имеют право привлекать и использовать иностранных работников при наличии разрешения на их привлечение и использование, а иностранный гражданин имеет право осуществлять трудовую деятельность при наличии разрешения на работу.

Так, в соответствии с п. 8 ст. 18 Федерального закона № 115-ФЗ работодатель, пригласивший иностранного гражданина в РФ в целях осуществления трудовой деятельности либо заключивший с ним новый трудовой договор, обязан иметь разрешение на привлечение и использование иностранных работников, если иное не предусмотрено Федеральным законом № 115-ФЗ. Работодатель также обязан обеспечить и получение иностранным гражданином разрешения на работу.

*Ограничение 2.* В силу ст. 13.1 Федерального закона № 115-ФЗ работодатель имеет право привлекать и использовать для осуществления трудовой деятельности иностранных граждан прибывших в РФ в порядке, не требующем получения визы, при наличии

у них разрешения на работу. В данном случае единственным требуемым разрешительным документом для заключения трудового договора будет разрешение на работу, полученное иностранцем.

Следует отметить, что в п. 4 ст. 13 Федерального закона № 115-ФЗ перечислены категории иностранных граждан, которые могут работать в нашей стране без получения разрешения на работу.

По общему правилу заключение трудового договора влечет возникновение трудовых отношений (ч. 1 ст. 16 ТК РФ). При этом, исходя из содержания ст. 57 ТК РФ, трудовой договор должен заключаться в письменной форме.

Однако реальные обстоятельства могут сложиться таким образом, что стороны не подпишут трудовой договор до начала выполнения работником трудовой функции. Законодатель предусмотрел и такой вариант, специально указав в ч. 3 ст. 16 ТК РФ, что трудовые отношения возникают между работником и работодателем или его представителем в случае, когда трудовой договор не был надлежащим образом оформлен. Однако для привлечения к трудовой деятельности иностранного гражданина требуются, в соответствии с ФЗ № 115-ФЗ, следующие действия:

- получение разрешительных документов;
- заключение трудового договора в письменной форме.

Трудовой кодекс (ТК) РФ при этом регламентирует реально возможную ситуацию, когда работник и работодатель заключили трудовой договор в устной форме, не оформив его надлежащим образом. В этом случае работник и работодатель нарушают требования Федерального закона № 115-ФЗ, но согласно ТК РФ трудовое правоотношение реально существует, так как работник фактически допущен к работе и приступил к выполнению трудовых обязанностей.

Более того, согласно ст. 18.15 КоАП РФ под привлечением к трудовой деятельности в РФ иностранного гражданина или лица без гражданства понимается допуск в какой-либо форме к выполнению работ или оказанию услуг либо иное использование труда иностранного гражданина или лица без гражданства.

Должностным лицам ФМС России, а при рассмотрении дела в суде (суду), при привлечении незаконно работающих иностранных граждан и их работодателей к административной ответственности необходимо установить, что:

- в отношениях между иностранным гражданином и работодателем имеются признаки трудового правоотношения;
- трудовое правоотношение существует именно между данным иностранным гражданином и именно этим работодателем.

Основные признаки трудового правоотношения перечислены в ст. 15 ТК РФ.

*Признак 1.* Работник обязан лично выполнять трудовую функцию. Он не может поручить свою работу другому лицу. Это возможно лишь при наличии договора гражданско-правового характера, когда, например, подрядчик может заключить договор субподряда. Для трудового правоотношения и, соответственно, трудового договора такие действия недопустимы.

*Признак 2.* Работник обязан соблюдать правила внутреннего трудового распорядка. В эту общую обязанность включается обязанность по выполнению нормы труда, т. е. работник должен отработать определенную продолжительность времени и, как правило, работать в определенное время.

*Признак 3.* Работодатель обязан обеспечивать работнику условия труда не хуже тех, которые закреплены трудовым законодательством и иными актами, содержащими нормы трудового права, своевременно и в полном размере выплачивать работнику заработную плату.

Таким образом, даже если между работником и работодателем трудовой договор не был надлежащим образом оформлен, но в отношении, возникшем между ними, имеются перечисленные выше признаки, то можно сделать вывод о наличии трудового правоотношения.

Иными словами, нужно не только точно устанавливать личность иностранного гражданина, но и доказывать, что именно он выполнял трудовую функцию с ведома или по поручению работодателя (представителя работодателя), подчиняясь правилам внутреннего трудового распорядка и получая надлежащее обеспечение условий своего труда, и при этом ни работодатель, ни иностранный работник не имели необходимых решений.

Следует обратить также внимание на то, что противоправным является не заключение трудового договора с иностранным гражданином, не имеющим разрешения на работу, а факт допуска его к работе.

Зачастую истинные нарушители миграционного и трудового законодательства не могут быть привлечены к административной ответственности, так как, согласно ч. 1 ст. 4.5 КоАП РФ, срок давности привлечения к административной ответственности за совершение правонарушения в сфере нарушения правил привлечения к трудовой деятельности в РФ иностранных лиц и лиц без гражданства (в том числе иностранных работников) составляет один год, поэтому велика вероятность того, что юридическое лицо, фактически являющееся работодателем, незаконно привлечшим иностранца к работе, не будет подвергнуто административной ответственности в связи с истечением срока давности.

В настоящее время сложилась ситуация, когда партнеры по бизнесу, использующие труд иностранных граждан с нарушением действующего законодательства, умышленно заключают несколько договоров подряда и субподряда для того, чтобы сотрудникам ФМС России и судьям было сложно установить, кто же в цепочке субподрядчиков является работодателем, использующим труд иностранного гражданина с нарушением.

Цель этих действий очень проста – «тянуть время», поскольку по истечении года со дня обнаружения сотрудниками ФМС России незаконно работающего иностранного гражданина срок давности привлечения к административной ответственности по данной категории дел истечет.

В этой связи все чаще стали высказываться предложения о продлении срока давности привлечения к административной ответственности за незаконное использование труда иностранных граждан.

Санкции за такое правонарушение достаточно серьезные. На работодателя может быть наложен штраф в размере до 800 000 руб. Такой же штраф предусмотрен и за неупоминание органа ФМС России, органа службы занятости населения или налогового органа о привлечении иностранного гражданина к трудовой деятельности (см. таблицу).

Таким образом, под привлечением к трудовой деятельности в Российской Федерации иностранного гражданина или лица без гражданства следует понимать допуск в какой-либо форме к выполнению работ либо оказанию услуг, либо иное использование труда иностранного гражданина или лица без гражданства.

Следует внимательно подходить к трудоустройству иностранных граждан, сроках и порядке их привлечения к трудовой деятельности на территории Российской Федерации.

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

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

**Библиографические ссылки**

1. О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации : федер. закон от 25.07.2002 г. № 115-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант-Плюс».
2. Трудовой кодекс РФ от 30.12.2001 № 197-ФЗ (принят ГД ФС РФ 21.12.2001) (ред. от 09.05.2010). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (принят ГД ФС РФ 20.12.2001) (действующая редакция). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Гефтер Ю. А. Административная ответственность работодателя за нарушение правил трудоустройства иностранцев // Справочник кадровика. 2012. № 8.
5. Умяров И. Г. Особенности трудовых отношений с иностранными гражданами // Кадровые решения. 2012. № 1.

Ю. С. Никифорова, Е. А. Ёлгина  
Сибирский федеральный университет, Россия, Красноярск

## **АРЕНДНЫЕ ОТНОШЕНИЯ: ПРОБЛЕМЫ АДАПТАЦИИ К МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

*Раскрываются проблемы, связанные с учетом аренды в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности, а также их влияние на снижение достоверности показателей консолидированной отчетности.*

*Ключевые слова: международные стандарты финансовой отчетности, финансовая аренда, операционная аренда, лизинг.*

В Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу в качестве направлений дальнейшего развития бухгалтерского учета и отчетности намечены активизация перехода на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) и создание инфраструктуры их применения. В связи с этим был принят Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности», предусматривающий прямое применение международных стандартов в России. Это самый значимый шаг на пути перехода российского бухучета на МСФО с конца прошлого века.

Статьи баланса и отчета о прибылях и убытках российских компаний, составленные в системе МСФО, подвержены высокому риску искажения в связи с различными требованиями российских правил и международных стандартов. Среди сфер учета, для которых существует вероятность высокого риска искажений отчетности, помимо прочих, выделяется сфера учета арендных отношений.

Сравнительный анализ отечественного и международного подхода к учету арендных операций выявляет значительные отличия, связанные с их классификацией, порядком балансового учета имущества, а также учетом и распределением доходов и расходов во времени. Цель статьи – выявление и формирование факторов в части учета арендных отношений, способных оказать влияние на снижение достоверности показателей консолидированной отчетности. В соответствии с целью были поставлены следующие задачи:

- изучение вопросов учета аренды в соответствии с МСФО и Российским стандартом бухгалтерского учета (РСБУ) с целью выявления элементов их несогласованности;
- установление влияния выявленных расхождений в учете аренды по МСФО и РСБУ на показатели финансовой отчетности;
- оценка уровня влияния выявленных расхождений на снижение достоверности показателей отчетности.

В международной практике организация бухгалтерского учета арендных отношений выделена в отдельное МСФО (IAS) 17 «Аренда». В российской системе учета отдельного ПБУ нет, и регулирование осуществляется исходя из требований главы 34 «Аренда» Гражданского кодекса Российской Федерации, Федерального закона «О финансовой аренде (лизинге)» от 29.10.98 г. № 164-ФЗ, а также приказа МФ РФ от 17.02.97 г. № 15 «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга».

Согласно МСФО 17, аренда – это договор по передаче арендодателем арендатору в обмен на арендную плату права использования актива в течение согласованного срока. МСФО 17 распространяется на все виды аренды, под которой понимают передачу актива в платное пользование на некоторый срок и не относит к аренде лицензионные соглашения, связанные с авторскими правами, а также связанные с разведкой и использованием природных ресурсов [4].

МСФО 17 регулирует вопросы отражения в учете и отчетности аренды и значительно шире толкует понятие финансовой аренды. Кроме того, он предусматривает разные обусловленные ситуации, при которых аренда считается финансовой, и если она таковой не является, ее считают операционной (текущей). Понятие финансовой аренды значительно шире, и возможность отнесения сумм арендной платы целиком на расходы во много раз меньше.

В МСФО 17 аренда классифицирована на финансовую и операционную.

Финансовая аренда предусматривает передачу практически всех рисков и вознаграждений, связанных с использованием актива от арендодателя арендатору. Со временем право собственности на арендуемый актив может передаваться или не передаваться арендатору.

Операционная аренда – это аренда, не являющаяся финансовой арендой.

Отражение аренды в финансовой отчетности различается в зависимости от вида аренды. Финансовая аренда отражается в отчетности арендатора в начале срока аренды. Арендатор отражает в бухгалтерском балансе аренду как актив (арендуемое имущество) и обязательство (обязательство по аренде) в оценке по справедливой стоимости или по текущей стоимости минимальных арендных платежей, если она меньше справедливой стоимости. Любые прямые первоначальные затраты, связанные с заключением договора аренды, включаются в стоимость арендуемого актива. В течение периода аренды по арендуемому имуществу начисляется амортизация. Арендные платежи состоят из суммы уменьшения обязательств по аренде и финансовых расходов. Финансовые расходы распределяются по отчетным периодам в течение срока аренды. Для определения степени обесценения арендованного актива применяется МСФО 36 «Обесценение активов».

Другим образом происходит отражение финансовой аренды у арендодателя. В начале срока аренды арендодатель списывает стоимость сданного в аренду имущества и признает в составе активов дебиторскую задолженность арендатора в сумме, равной чистым инвестициям в аренду. Первоначальные прямые затраты, связанные с заключением договора аренды, признаются сразу как расходы периода или распределяются на несколько периодов (в зависимости от принципа соотнесения затрат и выручки). В течение срока аренды дебиторская задолженность по финансовой аренде отражается арендодателем в сумме основной суммы долга с учетом начисленных процентов (финансового дохода) за минусом полученной оплаты от арендаторов.

В соответствии с российскими правилами учета, аренда у арендатора отражается на забалансовых счетах, а у арендодателя на балансе в качестве имущества и одновременно на забалансовом учете как переданное в аренду имущество.

Помимо финансовой аренды, МСФО регулирует операционную аренду и отражает ее в финансовой отчетности у арендатора и арендодателя. Арендатор арендные платежи учитывает и признает в отчете о прибылях и убытках в качестве расходов в течение срока аренды по мере их возникновения.

Активы, переданные в аренду, остаются на балансе арендодателя, в течение периода аренды по ним начисляется амортизация. Первоначальные прямые затраты, связанные с заключением договора аренды, признаются сразу как расходы периода или распределяются на несколько периодов. Доход арендодателя признается равномерно в течение срока аренды.

Проведенные исследования показали существование серьезных различий в бухгалтерской трактовке всего комплекса лизинговых отношений, приводимой в отечественной системе учета и в странах Запада. Проблема определенных расхождений в методических принципах учета, развиваемых в международном контексте и в конкретной национальной учетной модели, не ограничивается арендными операциями, а распространяется на всю систему учета.

**Различия по учету лизинга в российских правилах бухгалтерского учета (РСБУ) и МСФО**

Операции	Лизингодатель		Лизингополучатель	
	РСБУ	МСФО	РСБУ	МСФО
Учет основных средств	Учитываются как реализация активов по балансовой стоимости и формируются доходы будущих периодов	Учитываются как дебиторская задолженность лизингополучателя	Учитываются на балансе по указанной в договоре, с учетом дополнительных расходов, связанных с его получением	Учитываются на балансе по справедливой стоимости
Учет амортизации	Не предусмотрен	Не предусмотрен	Актив амортизируется на срок, определенный НК РФ для данного вида актива и возможно использование коэффициента ускоренной амортизации	Актив амортизируется на срок полезного использования или на срок лизинга
Учет платежей	Платежи распределяются на погашение дебиторской задолженности, а доходы будущих периодов списываются на счет прибылей и убытков	Платежи распределяются на погашение дебиторской задолженности и финансовый доход	Платежи учитываются как погашение кредиторской задолженности	Платежи распределяются на погашение обязательств (кредиторской задолженности) и финансовый расход
Учет обязательств	Не предусмотрен	Не предусмотрен	Обязательства по выплате арендных платежей учитываются на сумму, по которой арендованный объект принят к учету	Обязательства по выплате будущих арендных платежей учитываются в сумме, равной дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей

Основным направлением совершенствования бухгалтерского учета арендных операций определено максимальное приближение к международным стандартам финансовой отчетности «Аренда» IAS 17 и «Основные средства» IAS 16. Подходы к отражению учетной информации и бухгалтерской отчетности при аренде более корректны в соответствии с требованиями МСФО, чем отечественные требования ведения учета [7].

Полной сопоставимости учетных данных и отчетности, а также оценки финансового состояния лизингодателя и лизингополучателя при имеющейся отечественной системе нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета лизинговых операций добиться практически невозможно. Финансовые результаты при трансформации отчетности могут существенно изменяться, и нивелирование расхождений между отечественными и международными стандартами может привести к кардинальной перестройке всей системы бухгалтерского учета. Даже общее рассмотрение трансформации лизинговых операций свидетельствует о сложности проблемы и невозможности унификации, так как трудоемкость операций значительна и устранение несопоставимостей является сложным технологическим мероприятием в зависимости от условий договора лизинга. Результаты трансформации, полученные различными специалистами учета, могут быть различными, и важным моментом является способность отстоять свою точку зрения. Перечень расхождений по учету лизинга между отечественными и международными стандартами представлен в таблице [7].

Проведенное исследование показало, что выявленные расхождения в части учета арендных отношений значительно влияют на отражение соответствующих показателей в бухгалтерской отчетности, усложняя процесс ее трансформации. Искаженные показатели, отраженные в консолидированной отчетности, повышают риск принятия неверных решений пользователями.

Поскольку перечень различий между российским учётом и МСФО, связанных с трансформацией бухгалтерской отчётности, остаётся всё ещё значительным, данная проблема требует особого внимания со стороны широко круга бухгалтеров и консультантов.

### **Библиографические ссылки**

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: от 26.01.1996 № 14-ФЗ (ред. от. 30.11.2011). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. О финансовой аренде (лизинге) [Электронный ресурс]: федер. закон от 29.10.1998 № 164- ред. от 08.05.2010. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга [Электронный ресурс] : пр. Минфина РФ от 17.02.1997 № 15 (ред. от 23.01.2001). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Астахов В. П., Цепилова Е. С. Организация учета арендных отношений. Проблемы адаптации к МСФО // Учет и статистика. 2009 № 13. С. 19–24.
5. Учет арендных операций в соответствии с МСФО (IAS) 17 «Аренда»: общие положения. [Электронный ресурс] // БУХ.1С – Интернет-ресурс для бухгалтера. URL: <http://www.buh.ru/document.jsp?ID=1387&print=Y/>
6. Куликова Л. И. IAS 17 «Аренда» и российские правила по учету аренды: сравнительная характеристика // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 24. С. 2–7.
7. Наумкина Н. А. Особенности отражения лизинговых операций в международной и российской практике // Учет и статистика. 2012. № 25. С. 10–13.

Л. А. Ополева, Ю.А. Горбачева  
Сибирский государственный аэрокосмический университет  
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

## СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЛОГОВОГО УЧЕТА ПО НАЛОГУ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

*Раскрывается порядок учета налога на добавленную стоимость (НДС) при импортных и экспортных операциях, а также операциях, связанных с выданными авансами. Выявляются проблемы, формулируется актуальность совершенствования учета НДС при данных операциях, разрабатываются рекомендации и дается оценка этих рекомендаций.*

*Ключевые слова: НДС, импорт, экспорт.*

Налог на добавленную стоимость – один из видов налога на потребление, широко применяемый в мировой практике налогообложения. НДС является косвенным налогом, который включается в цены товаров, работ, услуг и уплачивается в бюджет за счет средств покупателей, заказчиков и клиентов, оплачивающих приобретаемые ими материальные блага (ресурсы) для своей производственной и непроизводственной деятельности, а также для личного потребления. Данный налог представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и обращения, оказывая наибольшее влияние на финансово-хозяйственную деятельность организации. Налог взимается не только с объема реализованной продукции (работ, услуг), но и с сумм полученных авансов и предоплаты за будущую поставку.

Совершенствование налогового учета по НДС значительно уменьшает размер налоговой нагрузки каждого предприятия – плательщика НДС и является одним из важнейших условий обеспечения финансовой устойчивости и экономического роста предприятия, развития предпринимательской деятельности.

Объектом исследования было выбрано предприятие ООО «Строй», которое занимается реализацией строительного-отделочных материалов. Для установления правильности расчетов по учету налога на добавленную стоимость на предприятии была проведена аудиторская проверка, по итогам которой предложены рекомендации по совершенствованию налогового учета по налогу на добавленную стоимость.

В ходе проверки было выявлено, что в учете неверно отражена правильность формирования первоначальной стоимости импортных товаров, т. е. бухгалтер предприятия включил в стоимость товаров не все расходы, которые понесло предприятие, чтобы избежать в последствии этой ошибки был разработан регистр формирования стоимости импортируемого товара (табл. 1).

В данном регистре в гр. 1 указывается наименование товара, стоимость которого необходимо сформировать. В гр. 2 отражается стоимость по международному договору купли-продажи. В гр. 3 фиксируется страховка на территории иностранных государств на основе генерального договора, предусматривающего транспортное страхование грузов на постоянной основе. В гр. 4 указывается таможенная стоимость (гр. 2 + гр. 3), в гр. 5 отражаются таможенные сборы, ставки которых фиксированы и зависят от таможенной стоимости товара.



В гр. 6 – таможенная пошлина, ставки ввозных таможенных пошлин применяются дифференцированно в зависимости от страны происхождения товаров (гр. 4 · ? %). В гр. 7 отражается налог на добавленную стоимость уплаченный на таможне ((гр. 4 + гр. 5 + гр. 6) · 18 %). В гр. 8 – стоимость товара после таможенной территории РФ (гр. 4 + гр. 5 + гр. 6 + гр. 7).

В гр. 9 приводится стоимость доставки до склада оптовой торговли, в гр. 10 – курсовая разница. В гр. 11 отражается торговая наценка, размер которой определяется предприятием самостоятельно ((гр. 8 + гр. 9 + гр. 10) · ? %). В гр. 12 указывается стоимость товара с торговой наценкой и формируется итоговое значение первоначальной стоимости импортного товара (гр. 8 + гр. 9 + гр. 10 + гр. 11).

Регистр предназначен для обобщения информации о формировании стоимости импортируемого товара и должен вестись по каждому виду приобретенного товара. Используя данный регистр, можно в полной мере учесть все расходы, понесенные предприятием при данной операции, а также избежать ошибок при формировании выручки продаж.

В ходе проверки было выявлено неподтверждение процентной ставки по экспортным операциям, ставка 0 % документально подтверждена не была, так как во время не был собран полный комплект документов и предоставлен в налоговые органы в течение 180 календарных дней с даты отгрузки товаров, следовательно на 181-й день с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта реализация товаров призналась состоявшейся, и возник объект налогообложения, и предприятием было начислено НДС по ставке 18 % на оборот по реализации. На основании этого был разработан регистр формирования НДС при экспортных операциях в случае обоснованности применения ставки 0 % и обратном (табл. 2, 3).

Таблица 2

**Регистр формирования НДС при экспортных операциях ООО «Строй»  
(подтверждена ставка 0 %)**

Наименование товара	Оприходован товар от поставщика, руб.	Отражен НДС по товарам, руб.	Стоимость по экспортному договору купли-продажи, руб.	Ставка 0 %, руб.	Пени, руб.	Возмещение НДС из бюджета, руб.
1	2	3	4	5	6	7
Доска обрезная	156000,00	28080,00	195000,00	0	–	(28080,00)
Брус	250000,00	45000,00	312500,00	0	–	(45000,00)
...	...	...	...	...	...	...
Итого:	406000,00	73080,00	507,5	0	–	(73080,00)

В гр. 1 указывается вид товара, который был реализован за границу. В гр. 2 отражается стоимость товара, на которую предприятию был отгружен товар от поставщика. В гр. 3 зафиксирован НДС по полученным товарам, в гр. 4 – стоимость товара по экспортному договору купли-продажи (в данную стоимость входят все расходы связанные с экспортом товара, которые понесло предприятие). В гр. 5 отражается ставка 0 %. В случае, если ставка 0 % не подтверждена, то в выписанную ранее счет-фактуру вносятся изменения: меняется ставка с 0 % на 18 % и начисляется НДС по неподтвержденному экспорту. В гр. 6 отражаются пени, уплаченные за каждый календарный день про-

срочки уплаты НДС В гр. 7 приводится возмещение НДС из бюджета (если подтверждена ставка 0 %) либо доплата НДС в бюджет (если ставка 0 % не была подтверждена).

Таблица 3

**Регистр формирования НДС при экспортных операциях ООО «Строй»  
(не подтверждена ставка 0 %)**

Наименование товара	Оприходован товар от поставщика, руб.	Отражен НДС по товарам, руб.	Стоимость по экспортному договору купли-продажи, руб.	Начислен НДС по неподтвержденному экспорту (18 %), руб.	Пени, руб.	Доплата НДС в бюджет, руб.
1	2	3	4	5	6	7
Доска обрезная	156000,00	28080,00	195000,00	35100,00	954,72	7974,72
Брус	250000,00	45000,00	312500,00	56250,00	1530,00	12780,00
...	...	...	...	...	...	...
Итого:	406000,00	73080,00	507,50	91350,00	2484,72	20754,72

Разработанный регистр наглядно показывает разницу начисленного НДС по экспортным операциям: по подтвержденным и неподтвержденным. При ведении данного регистра можно отследить, доказано ли право на применение ставки 0 % или нет. Доказав право на применение ставки 0 % по экспортным операциям и вычетам по ним предприятие снизит налоговую нагрузку

Следующий обнаруженный недостаток заключался в том, что предприятием не был принят вычет по авансу, выданному в данном налоговом периоде, что повлекло за собой ошибку при исчислении суммы НДС в бюджет, возникла переплата, что, в свою очередь, привело к корректировочным операциям. На основании этого был сформирован регистр учета авансов выданных (табл. 4).

Таблица 4

**Регистр учета авансов выданных ООО «Строй»**

Наименование поставщика	Сумма аванса, руб.	Платежный документ	Ставка НДС, труб.	Сумма НДС, руб.	Стоимость товара, полученного в счет аванса, руб.	Дата и документ	Сумма оставшегося аванса, руб.	Сумма НДС с оставшегося аванса, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8	9
ООО «СКИТ-2000»	12000	п/п № 125 от 15.01.12	18 %	2160	5000	сч/ф № 132 от 25.01.12	7000	1260
ООО ТД «СОМ»	15000	п/п № 224 от 07.02.12	18 %	2700	3500	сч/ф № 311 от 17.02.12	11500	2070
...	...	...	...	...	...	...	...	...
Итого:	27000			4860	8500		18500	3330

Данный регистр формируется для того, чтобы бухгалтер мог отследить вычет НДС по авансам выданным и контролировать задолженность поставщиков перед предприятием.

В гр. 1 указываются все поставщики, которым был выдан аванс за анализируемый период. В гр. 2, 3 отражается сумма выданного аванса. В гр. 4 отражается ставка НДС, в гр. 5 – сумма НДС с аванса выданного, которая может быть принята к вычету в данном налоговом периоде. В гр. 6 отражается стоимость товара, полученного в счет аванса. В гр. 7 – счет-фактура на отгруженный товар, которая регистрируется в книге покупок, а счет-фактура на аванс на данную сумму – в книге продаж.

В гр. 8 отражается сумма оставшегося аванса, в гр. 9 – сумма НДС с оставшегося аванса.

Применяя данный регистр, бухгалтер может отследить по всем ли выданным авансам был принят вычет в текущем налоговом периоде, контролировать наличие необходимых документов для принятия вычета, а также контролировать суммы выданных авансов, стоимость товаров, полученных в счет авансов, и реальную сумму оставшегося аванса по каждому поставщику.

Оценка предложенных рекомендаций представлена на рисунке.



Оценка предложенных рекомендаций

Предложенные регистры должны вестись по каждому факту совершенных операций. Данные регистры играют важную роль при учете НДС, так как дают возможность избежать неточностей и ошибок в налоговом и бухгалтерском учете предприятия, что приведет к улучшению финансового состояния предприятия.

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

## **ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА УЧАСТНИКОВ ПРОЦЕССА ИНВЕСТИЦИЙ В ДОЛЕВОЕ СТРОИТЕЛЬСТВО**

*Рассматриваются проблемы, связанные с порядком отражения бухгалтерского учета операций по долевого строительству, и приводится детальное описание бухгалтерского учета участников инвестиций в долевого строительство.*

*Ключевые слова: долевого строительство, застройщик, заказчик, участник долевого строительства.*

Актуальность исследования бухгалтерского учета долевого строительства жилья обусловлена рядом причин:

во-первых, законодательная база, регулирующая договорные отношения в сфере инвестиций в жилищное строительство в новых условиях, сформировалась только к 2005 г., поэтому по ряду вопросов отсутствуют нормативные документы, закрепляющие порядок отражения на счетах бухгалтерского учета операций по долевого строительству;

во-вторых, в зависимости от источников финансирования строительства жилья, законодательство устанавливает различные виды договорных отношений, которые существенно влияют на порядок ведения бухгалтерского учета;

в-третьих, отражение в бухгалтерском учете операций по долевого строительству жилья зависит от совмещения функций участников строительной деятельности инвестора, заказчика, подрядчика и застройщика.

Указанное разнообразие подходов к организации бухгалтерского учета требует исследования и систематизации, так как в противном случае может привести к искажению бухгалтерской отчетности, налоговым и административным правонарушениям.

Процесс жилищного строительства регулируется Федеральным законом от 30.12.2004 № 214-ФЗ «Об участии в долевого строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации». Существует два основных участника жилищного строительства – застройщик и участник долевого строительства (см. рисунок) [2].

Застройщик вправе организовать долевого строительство следующими способами:

1) с привлечением специализированной организации, с которой заключается договор на выполнение функций заказчика при наличии лицензии или договора добровольной сертификации. Заказчик заключает договоры с поставщиками на поставку оборудования и с подрядчиками на строительство объекта недвижимости, ведет учет капитальных затрат, связанных со строительством, готовит построенный объект к вводу в эксплуатацию;

2) застройщик, наряду с осуществлением инвестиционной деятельности по привлечению денежных средств согласно договору участия в долевого строительстве, выполняет функции заказчика по организации строительства в соответствии с п. 6 ст. 4 Федерального закона № 39-ФЗ;

3) застройщик, наряду с инвестиционной деятельностью и выполнением функций заказчика, осуществляет в соответствии с п. 2 ст. 52 Градостроительного кодекса РФ строительство объекта недвижимости, заполняя при этом функции подрядчика (генподрядчика) [3].

В зависимости от выбранного способа организации долевого строительства застройщик закрепляет в учетной политике соответствующие правила ведения бухгалтерского учета и налогообложения [1].



Взаимоотношения между участниками жилищного строительства

Правила бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности для застройщика устанавливаются уполномоченным органом по контролю и надзору за долевым строительством совместно с федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим нормативно-правовое регулирование в области финансов, т. е. Минфином России (п. 1 ч. 2 ст. 23 Федерального закона № 214-ФЗ).

Если застройщик осуществляет долевое строительство с привлечением специализированного заказчика, то деятельность застройщика заключается в привлечении денежных средств инвесторов – участников долевого строительства, направлении этих средств на финансирование строительства путем перечисления заказчику, а также путем оплаты непосредственно застройщиком отдельных капитальных затрат и передачи законченного объекта долевого строительства его участникам.

Застройщик в соответствии с условиями договора участия в долевом строительстве получает на свои расчетные счета денежные средства инвесторов – участников долевого строительства.

Эти средства, согласно подп. «г» п. 3.1.8 Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций (письмо Минфина России от 30 декабря 1993 г. № 160), учитываются как целевое финансирование на счете 86 «Целевое финансирование».

Средства целевого финансирования отражаются до окончания строительства в разделе «Долгосрочные обязательства» баланса по вновь вводимой строке «Средства целевого финансирования строительства».

Денежные средства (инвестиции) участников долевого строительства не облагаются:

- НДС в соответствии с подп. 4 п. 3 ст. 39 и подп. 1 п. 2 ст. 146 НК РФ;
- налогом на прибыль согласно подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ.

Указанный порядок налогообложения разъяснен письмами Минфина России от 26 октября 2004 г. № 07-05-14/283 и от 23 ноября 2004 г. № 07-05-14/306 «Об определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций-инвесторов и организаций-застройщиков».

Денежные средства, предназначенные для оплаты услуг застройщика по исполнению договора, учитываются как полученные авансы, с суммы которых начисляется НДС.

Застройщик перечисляет заказчику денежные средства на строительство объекта недвижимости согласно графику финансирования, приложенному к договору на выполнение функций заказчика. При этом в учете делается запись:

– *Д-т сч. 76, субсчет «Расчеты с заказчиком по переданным средствам на финансирование строительства» К-т сч. 51.*

В период подготовительных работ по реализации инвестиционного проекта застройщик несет расходы по оформлению земельного участка для строительства в собственность или в аренду, расходы по уплате земельного налога или арендной платы, по освобождению территории для строительства от имеющихся на ней строений. Он также размещает заказы на изготовление исходно-разрешительной и проектной документации, которая необходима для получения разрешения на строительство (состав документации определен в ст. 51 Градостроительного кодекса РФ).

Эти расходы являются капитальными затратами по строительству объекта, состав которых установлен Методикой определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации МДС 81-35.2004, утвержденной постановлением Госстроя России от 5 марта 2004 г. № 15/1. Они предварительно учитываются на счете 08, субсчет 3 «Строительство объектов основных средств» [3].

После окончания строительства и ввода объекта в эксплуатацию застройщик на основании полученных от заказчика передаточных документов присоединяет стоимость капитальных затрат к учтенным ранее расходам.

После получения разрешения на ввод объекта в эксплуатацию застройщик передает объекты долевого строительства его участникам. С момента уплаты участником в полном объеме денежных средств по договору и подписания сторонами передаточного акта или иного документа о передаче объекта долевого строительства обязательства застройщика и участника по договору считаются исполненными (ст. 12 Федерального закона № 214-ФЗ). В учете застройщика делается запись:

– *Д-т сч. 86 К-т сч. 08, субсчет 3 «Строительство объектов основных средств» – списаны капитальные затраты за счет полученного финансирования.*

Суммы учтенного НДС списываются также за счет полученного финансирования, при этом счет-фактура передается организациям-собственникам построенных объектов.

Подрядчик может применять два метода определения финансового результата в зависимости от принятых форм определения дохода: по отдельным этапам выполненных работ и по объекту строительства в целом.

При методе «по мере их готовности» финансовый результат за отчетный период определяется как разница между объемом выполненных работ и затратами, приходящимися на эти работы (п. 17 ПБУ 2/2008).

В случае, когда достоверное определение финансового результата исполнения договора в какой-то отчетный период невозможно, выручка по договору признается в соответствии с п. 23 ПБУ 2/2008. Этот способ учета возможен лишь, когда документы № КС-2 и № КС-3 по объективным причинам не могут быть подписаны (работа только начата, еще окончательно не согласована смета и др.) [1].

В составе доходов застройщика отражается также сумма вознаграждения за услуги по исполнению договора, которая входит в цену договора согласно ст. 5 Федерального закона № 214-ФЗ. Поступающие от участников денежные средства в счет вознаграждения

учитываются предварительно на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Расчеты по авансам полученным». От сумм полученных авансов исчисляется НДС.

Расходы по содержанию застройщика также могут быть учтены на счете 20 «Основное производство» и числиться как незавершенное производство до окончания строительства.

В налоговом учете данные расходы можно списать в отчетном (налоговом) периоде на уменьшение доходов от реализации услуг без распределения на остатки незавершенного производства (ст. 318 НК РФ). НДС, относящийся к расходам по содержанию застройщика, принимается к вычету в общеустановленном порядке.

По окончании строительства сумма вознаграждения включается в состав доходов застройщика от реализации услуг по исполнению договора. Доход застройщика, за вычетом расходов на его содержание, учитывается для целей налогообложения прибыли. Данный порядок разъяснен письмом Минфина России от 26 октября 2004 г. № 07-05-14/283. При получении экономии исчисляются НДС и налог на прибыль.

Если застройщик осуществляет долевое строительство без привлечения специализированного заказчика, самостоятельно выполняя его функции, то при организации долевого строительства застройщик, наряду с учетом основной инвестиционной деятельности, ведет также учет капитальных затрат, связанных со строительством.

Капитальные затраты группируются по статьям сводного сметного расчета стоимости строительства (строительные и монтажные работы, оборудование, прочие работы и затраты) на основании договоров с поставщиками и подрядчиками и первичных учетных документов. Состав капитальных затрат определяется сметной документацией.

Если застройщик осуществляет долевое строительство без привлечения третьих лиц, самостоятельно выполняя функции заказчика и генерального подрядчика, то в этом случае он, совмещая функции заказчика и подрядчика, должен вести отдельный учет по каждому виду осуществляемой деятельности:

- инвестиционной деятельности по привлечению средств;
- деятельности заказчика по организации строительства;
- подрядной деятельности по строительству (возведению объекта недвижимости).

При этом поступающие от участников долевого строительства денежные средства (инвестиции) квалифицируются в целях налогообложения как авансы заказчиков, полученные для использования в подрядной деятельности застройщика. Данные средства принимаются к учету на счет 86 «Целевое финансирование». По мере поступления средств на расчетные счета застройщика отражается начисление НДС [3].

Особенностью при данном способе строительства является совмещение учета капитальных затрат в части выполненных СМР и отдельного учета доходов и расходов от сдачи работ по строительству и определения финансового результата по подрядной деятельности.

Правила представления застройщиками ежеквартальной отчетности об осуществлении деятельности, связанной с привлечением денежных средств участников долевого строительства, утверждены постановлением Правительства РФ от 27 октября 2005 г. № 645 «О ежеквартальной отчетности застройщиков об осуществлении деятельности, связанной с привлечением денежных средств участников долевого строительства».

В состав отчетности включаются отчеты по формам согласно приложениям № 1–4, справки, представляемой в случаях, установленных Правилом предоставления застройщиками ежеквартальной отчетности об осуществлении деятельности, связанной с привлечением денежных средств участников долевого строительства, а также ежеквартальная (по итогам IV квартала – годовая) бухгалтерская отчетность застройщика, составленная в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации.

Постановлением Правительства РФ от 21 апреля 2006 г. № 233 «О нормативах оценки финансовой устойчивости деятельности застройщика» установлены для применения с 1 января 2007 г. следующие нормативы:

1) минимальный размер собственных денежных средств застройщика – 7 % средств, привлеченных на основании договоров участия в долевом строительстве;

2) нормативы оценки финансовой устойчивости деятельности застройщика:

*норматив обеспечения обязательств – не менее 1:*

$$H_1 = A/O, \quad (1)$$

где А – стоимость активов застройщика; О – сумма обязательств застройщика перед участниками долевого строительства;

*норматив целевого использования средств – не более 1:*

$$H_2 = A_n/D, \quad (2)$$

где  $A_n$  – стоимость активов застройщика, не связанных со строительством; Д – общая сумма долгосрочных и краткосрочных обязательств, за исключением ДУДС;

*норматив безубыточности – не менее 1.*

Показатель определяется как количество тех лет, в которых в годовом отчете о прибылях и убытках у застройщика в качестве конечного финансового результата деятельности отражалась прибыль [2].

Следующая особенность обусловлена возможными вариантами договора долевого строительства. Так, например, если в договоре между дольщиком и заказчиком услуги технического надзора выделены в отдельный вид услуг, то у последнего ежемесячно будет возникать выручка от оказания услуг по техническому надзору. В таких случаях стоимость услуг будет определяться с использованием методики, предусмотренной письмом Минстройархитектуры РБ от 15.07.2003 № 04-1-16/3083 «О затратах на содержание технического надзора заказчика» [3].

С учетом вышесказанного рекомендуется застройщикам отражать средства, полученные от дольщиков (инвесторов), в разделе «Капитал и резервы» с добавлением строки «Целевое финансирование» и раскрывать информацию о части актива и части капитала, принадлежащих дольщикам (инвесторам), в пояснительной записке. Также необходимо утвердить разработанные формы бухгалтерской отчетности приказом руководителя по учетной политике застройщика.

Подобный подход позволит сформировать бухгалтерскую отчетность в соответствии с требованиями нормативных актов и в то же время раскрыть в ней достоверную информацию для внутренних и внешних пользователей. Такая отчетность в состоянии служить основой для принятия верных управленческих решений, что поможет организации как субъекту хозяйственных отношений направить свою деятельность на достижение положительного экономического результата.

### **Библиографические ссылки**

1. Касьянова Г. У. Строительство: бухгалтерский и налоговый учет у инвестора, застройщика, заказчика и подрядчика. 10-е изд., перераб. и доп. М. : АБАК, 2012.

2. Тихомиров М. Ю. Долевое строительство жилья: правовые акты, материалы судебной практики. 2-е изд., доп. и перераб. Екатеринбург : [б. и.], 2011.

3. Организация бухгалтерского учета при долевом строительстве [Электронный ресурс]. URL: <http://123-realty.ru/articles.php?id=516>.

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

## **БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В НЕГОСУДАРСТВЕННЫХ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ**

*Рассмотрены вопросы учета затрат в негосударственных образовательных учреждениях. Анализируются преимущества и недостатки имеющихся методик учета затрат в образовательных учреждениях.*

*Ключевые слова: учет, затраты, образовательные учреждения.*

В последнее время в России успешно функционируют негосударственные образовательные учреждения, поэтому вопросы оптимизации и организации их работы, в частности, бухгалтерского учета, являются актуальными.

Образовательная деятельность в России регулируется Федеральным законом «Об образовании» (далее по тексту – Законом).

Согласно Закону, образовательную (учебную) деятельность вправе осуществлять юридические лица, а также физические лица, зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей. При этом государственные и негосударственные образовательные организации могут создаваться в организационно-правовых формах, предусмотренных гражданским законодательством Российской Федерации для некоммерческих организаций.

Учредителями образовательных учреждений могут быть органы государственной власти, органы местного самоуправления, российские и иностранные организации любых форм, их объединения (ассоциации и союзы), граждане Российской Федерации и иностранные граждане, законно находящиеся в Российской Федерации, т. е. имеющие действительные вид на жительство либо разрешение на временное проживание, либо визу и (или) миграционную карту, либо иные предусмотренные федеральным законом или международным договором Российской Федерации документы, подтверждающие право иностранного гражданина на пребывание (проживание) в Российской Федерации, согласно ст.15 ФЗ № 7-ФЗ от 12.01.1996 г. «О некоммерческих организациях».

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

Также 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.

Негосударственные образовательные учреждения ведут бухгалтерский учет в порядке, предусмотренном для некоммерческих организаций, не относящихся к бюджетным, 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 и т. д. Рабочий план счетов разрабатывается на основе типового плана счетов, утвержденного приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н.

Организация системы бухгалтерского учета и составления отчетности в негосударственных образовательных учреждениях основана на той же нормативной базе, что и в коммерческих организациях. Список основных нормативно-законодательных актов, регулирующих порядок ведения хозяйственной деятельности, а также порядок ее бухгалтерского учёта в негосударственных образовательных учреждениях несколько короче, чем аналогичный для образовательных учреждений, финансируемых из средств бюджетов.

Источники формирования имущества некоммерческих организаций, к числу которых могут быть отнесены негосударственные образовательные учреждения, определены Федеральным законом РФ от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» (в ред. Федеральных законов от 16.11.2011 № 317-ФЗ).

Основы бухгалтерского учета в негосударственных образовательных учреждениях, как и в других коммерческих и некоммерческих организациях, закреплены в Федеральном законе от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 129-ФЗ). Систему государственных нормативных актов негосударственные образовательные учреждения дополняют созданием внутренних стандартов, учитывающих условия хозяйствования. В этой ситуации учетная политика может рассматриваться как элемент системы нормативного регулирования, позволяющий организовать бухгалтерский учет в учреждении.

Осуществление каких-либо целевых программ в НОУ обязательно сопровождается составлением сметы доходов и расходов, которая может быть рассчитана на определенный период (от одного до нескольких лет).

Смета представляет собой официальный финансовый документ, в котором постатейно отражены все виды доходов и расходов организации за определенный период деятельности данного учреждения. Характер раскрытия статей (объем и уровень детализации) в смете определяется требованиями к отчетности тех лиц, которые выделили данные средства. Смета утверждается высшим органом образовательного учреждения.

Классификация затрат образовательных учреждений, в соответствии с Приказом Минобрнауки России от 03.06.2010 № 581 «Об утверждении методических рекомендаций по расчету нормативных затрат на оказание федеральным автономным учреждением услуг (выполнение работ)», выглядит следующим образом:

- оплата труда и начисления на выплаты по оплате труда профессорско-преподавательского состава;
- оплата труда и начисления на выплаты по оплате труда учебно-вспомогательного персонала;
- приобретение расходных материалов;
- коммунальные услуги и другие затраты, связанные с использованием имущества;
- оплата труда административно-управленческого персонала;
- общехозяйственные нужды (повышение квалификации персонала, изготовление учебно-методических пособий, оплата услуг по договорам гражданско-правового характера, услуг вневедомственной охраны, услуг в области информационных технологий, представительские расходы и т. д.).

Основным принципом классификации является деление затрат на статьи для определения их сущности.

В связи с тем что негосударственное учреждение образования получает средства для осуществления своей деятельности из различных источников и обязано производить расходы только в рамках каждого из них, а зачастую очень сложно определить, в рамках какого источника были понесены затраты, то признаком классификации должен выступать способ отнесения на объект затрат – прямой или косвенный. [3]

Каждая статья затрат должна относиться в определенном размере на тот или иной объект затрат исходя из классификации доходов. Такая классификация позволит упростить составление отчетности, которую требуется предоставить источнику финансирования.

Для учреждения, у которого существуют различные источники доходов, об использовании которых оно обязано отчитываться, важно не только классифицировать расходы, но и распределять их на соответствующий объект затрат.

Следовательно, от того, насколько достоверным и точным будет финансовый результат работы учреждения, зависит размер рассчитанной себестоимости образовательной услуги или направления, а себестоимость, в свою очередь, будет являться результатом применения того или иного способа распределения косвенных затрат.

Для более конкретного понятия распределения затрат в негосударственных образовательных учреждениях рассмотрим существующие методики распределения затрат для исчисления стоимости образовательной услуги.

*Методика расчета на основе распределения затрат с помощью коэффициентов приведения* – объектом калькулирования является форма обучения. Единица калькулирования – один обучающийся определенной формы обучения. База распределения косвенных затрат – приведенная численность обучающихся в  $j$ -м году:

$$K = \text{SUM } y K_j$$

где  $y$  – коэффициент приведения численности обучающихся к дневному обучению;  $K$  – среднегодовая численность обучающихся.

Преимущество методики: она позволяет определить затраты на обучение одного студента определенной формы обучения.

Недостаток методики: с ее помощью невозможно рассчитать себестоимость обучения согласно специальностям.

*Методика расчета на основе стандартных баз распределения затрат.* Единица калькулирования – один обучающийся определенной формы обучения и специальности.

База распределения косвенных затрат следующая:

база 1 – среднее число студентов;

база 2 – количество явочных дней;

база 3 – учебная нагрузка.

Сущность распределения – различные виды затрат распределяются по разным базам: охрана – по базе 1, затраты на текущий ремонт – по базе 2, затраты на зарплату профессорско-преподавательскому составу – по базе 3. Преимущество методики позволяет определить затраты на обучение одного специалиста конкретной специальности и формы обучения. Недостаток методики заключается в трудоемкости и затратности в связи с отсутствием порядка формирования информации о затратах в необходимых направлениях.

*Методика расчета на основе штатных нормативов.* Объект калькулирования – форма обучения. Единица калькулирования – один обучающийся определенной формы обучения и специальности.

База распределения косвенных затрат:

база 1 – штатные нормативы;

база 2 – приведенная численность обучающихся.

Сущность распределения – затраты на зарплату профессорско-преподавательскому составу распределяются по базе 1, остальные затраты – по базе 2. К недостаткам методики относится себестоимость, которая рассчитывается только в разрезе форм обучения и штатные нормативы экономически необоснованны.

*Методика расчета с использованием удельной трудоемкости учебного плана специальности.* Объект калькулирования – форма обучения, специальность, курс обучения. Единица калькулирования – один обучающийся определенной формы, специальности, курса.

База распределения косвенных затрат:

база 1 – количество часов педагогического труда на одного студента;

база 2 – суммарная среднегодовая численность обучающихся.

Сущность распределения – суммарные учебные затраты заведения приводятся к суммарной нагрузке преподавателей, затраты на стипендии и общежития – база 2.

Недостатками методики является неточность расчетов в результате усреднения всех показателей

*Методические рекомендации по расчету стоимости образовательных услуг.* Методика основана на распределении затрат по центрам ответственности образовательного учреждения. Речь идет о распределении нескольких видов затрат.

Общевузовские расходы: расходы административно-хозяйственных частей департамента, информационно-технического отдела, администрации.

Базы распределения:

база 1 – площадь учебных корпусов;

база 2 – число компьютеров в подразделении;

база 3 – число сотрудников подразделения.

Каждый вид затрат распределяется по соответствующей базе.

2. Затраты учебно-обеспечивающих подразделений на одного студента.

Учебно-обеспечивающие подразделения включают учебный отдел и отдел ведения договоров, который ведет учет расчетов по договорам студентов.

Суть методики заключается в том, что все затраты данных подразделений распределяются по одной базе – численности студентов дневной формы обучения и приведенного контингента студентов заочной формы обучения.

3. Затраты на содержание площадей общего пользования (коридоры, туалеты, столовые).

База распределения зависит от численности студентов дневной формы обучения и численности студентов заочной формы обучения.

4. Затраты по научным исследованиям.

База распределения затрат – численность профессорско-преподавательского состава

*Методические рекомендации по расчету нормативных затрат на оказание негосударственным учреждением услуг.* Методика устанавливает основу определения расчетно-нормативных затрат на оказание услуг высшего профессионального образования, послевузовского профессионального образования, среднего профессионального образования и т. д.

Норматив затрат на оказание единицы образовательной услуги состоит из затрат на оплату труда профессорско-преподавательского состава, затрат на выполнение на оплату труда учебно-вспомогательного персонала, затрат на приобретение расходных

материалов, затрат на коммунальные услуги и иные затраты, затрат на оплату труда административно-управленческого персонала, затрат на общехозяйственные нужды.

Все эти методики предлагают расчет себестоимости образовательной услуги одному студенту одной формы обучения, специальности или курса. За базу распределения косвенных расходов в большинстве случаев выбиралась учебная нагрузка и число студентов.

Из всех рассмотренных методик наиболее подходящей для определения себестоимости единицы образовательной услуги является методика расчета на основе стандартных баз распределения затрат, поскольку она учитывает множество факторов, в той или иной степени влияющих на размер себестоимости образования.

Но также существует методика распределения затрат по центрам ответственности. Суть ее в том, что различные затраты имеют свой источник возникновения, в данном случае – это структурное подразделение. Такие структурные подразделения становятся центрами ответственности. Преимущество этой методики в том, что она представляет детальный расчет всех видов затрат по различным подразделениям, учитывая такие базы распределения, как площадь учебных корпусов, количество компьютеров всех центров затрат, приведенная численность студентов и т. п. В ходе таких расчетов сложно разделить стоимость образовательной услуги между специальностями, формами обучения и курсами.

Таким образом, наиболее точной, хоть и трудоемкой, является методика расчета себестоимости на основе стандартных баз распределения затрат. Она учитывает формы обучения, специальности, курсы, а базы распределения соответствуют по смыслу затратам, которые к ним относятся. Усовершенствовать данную методику можно путем внесения иных видов затрат образовательного учреждения, например, на стипендии, разработав программу сбора соответствующей информации.

Нормативное регулирование учета, а также вопросы ведения бухгалтерского финансового учета в негосударственных образовательных учреждениях описаны в полном объеме.

Но при этом много моментов, связанных с учетом затрат, требуют уточнения в учетной политике. Например, методики распределения затрат при оказании образовательной деятельности, а так же методики организации управленческого учета в негосударственных образовательных учреждениях.

### **Библиографические ссылки**

1. Елгина Е. А. Принцип сопоставимости в учетной политике // Бухгалтерский учет. 2009. № 3. С. 63–66.
2. Учетная политика организации / под ред. С. А. Рассказовой-Николаевой. М., 2010.
3. Федорченко Т. А. Особенности формирования учетной политики в целях налогообложения в негосударственных образовательных учреждениях // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 24. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант-Плюс».
4. Федорченко Т. А. Организационно-правовые и экономические особенности функционирования негосударственных образовательных учреждений // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 38. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант-Плюс».

И. А. Полякова, Е. В. Зарецкая  
Сибирский федеральный университет, Россия, Красноярск

## **ВОПРОСЫ ИСЧИСЛЕНИЯ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ ПРИ ПЕРЕДАЧЕ ВЕКСЕЛЯ АВАНСОМ**

*Рассматриваются вопросы налогообложения по налогу на добавленную стоимость в различных ситуациях с использованием векселей в качестве оплаты.*

*Ключевые слова: аванс, вексель, налог на добавленную стоимость.*

В современной экономике использование в расчетах за товары, работы и услуги векселей связано с решением ряда спорных вопросов в области бухгалтерского учета и налогообложения. Целью данной статьи является рассмотрение вопросов необходимости исчисления налога на добавленную стоимость (НДС) при получении векселя в качестве аванса.

Статья 815 Гражданского Кодекса РФ (ГК РФ) определяет вексель как безусловное денежное обязательство указанного в нем плательщика уплатить определенную сумму денег векселедержателю при наступлении срока, указанного в векселе. Согласно п. 1 ст. 167 Налогового кодекса РФ (НК РФ) моментом определения налоговой базы по НДС является наиболее ранняя из следующих дат: 1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав; 2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав. Согласно Письму Федеральной Налоговой Службы (ФНС) России от 28.02.2006 № ММ-6-03/202@, в целях применения ст. 167 НК РФ признается любое получение денежных средств поставщиком от покупателя или прекращение обязательств другим способом, не противоречащим при этом законодательству. Под иными способами также понимаются расчеты с применением векселей.

При расчетах векселями, когда он передается в качестве аванса, возникают различные хозяйственные ситуации. Рассмотрим необходимость исчисления НДС в следующих случаях:

- оплата аванса по товарам, работам или услугам собственным векселем;
- оплата аванса по товарам, работам или услугам векселем третьего лица;
- возврат аванса при расторжении договора;

Применение в расчетах между контрагентами векселей предусмотрена ст. 409 и ст. 414 Гражданского кодекса (ГК) РФ. Обязательство перед поставщиком считается прекращенным в том случае, если сторона, которая передавала вексель, уже не несет ответственности по нему. С момента перехода векселя от покупателя к поставщику возникают вексельные правоотношения, они, в свою очередь, регламентируются Федеральным законом от 11.03.1997 № 48-ФЗ «О переводном и простом векселе». Решение вопросов бухгалтерского учета и налогообложения вексельных операций зависит от того, какой вексель используется в расчетах: собственный вексель покупателя или вексель третьего лица.

Вексель, выписанный непосредственно покупателем и переданный поставщику представляет собой безусловное денежное обязательство. Следовательно, передачу такого векселя до отгрузки товаров рассматривать как частичную оплату в счет предстоящих поставок товаров нельзя. Тогда при передаче собственного векселя в качестве

аванса за отгружаемые позже товары, выполненные работы или услуги объекта налогообложения по налогу на добавленную стоимость не возникает.

При этом при передаче векселя не прекращаются обязательства покупателя по оплате товаров, работ или услуг. Только после того, как покупатель оплатит выданный вексель, обязательство перед поставщиком будет считаться прекращенным. Таким образом, если покупатель погасит вексель в денежной наличной или безналичной форме до отгрузки, то НДС следует начислить.

Передача векселя третьего лица до отгрузки покупателю товаров, работ или услуг можно рассматривать как предоплату, которая была осуществлена в безденежной форме. У покупателя нет платежного документа, который бы подтверждал перечисление аванса векселем в счет последующей поставки. Можно говорить о том, что не выполнены условия, при которых можно применить вычеты НДС (п. 12 ст. 171, п. 9 ст. 172 НК РФ). Таким образом, у покупателя отсутствуют формальные основания для применения налогового вычета по НДС.

Рассмотрим разные точки зрения на вопрос, является ли передача векселя третьего лица продажей ценной бумаги. Согласно действующему законодательству, такая операция освобождается от НДС (пп. 12 п. 2 ст. 149 НК РФ). В связи с чем следует выяснить, возникает ли у покупателя обязанность по ведению раздельного учета НДС по расходам общехозяйственного значения (п. 4 ст. 170 НК РФ). По данному вопросу арбитражная практика противоречива.

В Постановлении Федерального арбитражного суда (ФАС) Московского округа от 23.09.2009 № КА-А40/9481-09 судом не поддержана точка зрения контролирующих органов, что нужно обязательно вести раздельный учет по подобным операциям, в определении отражен момент о том, что нет достаточных оснований, чтобы вести раздельный учет, при этом суд ссылался на п. 4 ст. 170 НК РФ. В ряде решений арбитражных судов (Постановление ФАС Московского округа от 18.12.2007 № КА-А41/13239-07) говорится о том, что выбытие векселя третьего лица в счет оплаты предстоящих поставок товаров работ или услуг не нужно приравнивать к реализации ценной бумаги. Из этого следует, что определение налоговой базы именно по правилам статьи 280 НК РФ в данной ситуации не применимо [3]. В Постановлении ФАС Московского округа от 23.09.2009 № КА-А40/9481-09 судом не поддержана точка зрения контролирующих органов, что нужно обязательно вести раздельный учет по подобным операциям. Суд ссылался на п. 4 ст. 170 НК РФ и указывает, что нет достаточных оснований, чтобы вести раздельный учет.

Однако в большинстве случаев арбитражной практики считается иначе. Передача векселя третьего лица в счет оплаты товаров, работ или услуг по предстоящей поставке приравнивается к предоплате покупателем в безденежной форме. Если брать метод начисления, то аванс согласно п. 14 ст. 270 НК РФ не признается расходом. При кассовом методе предоплата также не включается в расходы, так как отсутствует встречное обязательство покупателя на дату выдачи векселя, оно связано с поставкой товаров (п. 3 ст. 273 НК РФ). Тогда передача векселя третьего лица при оплате предстоящей отгрузки товаров, работ или услуг приводит к возникновению у покупателя дохода от «реализации» векселя, который равен размеру задолженности перед поставщиком вместе с НДС, а также существуют расходы в размере стоимости приобретения данного векселя. Это подтверждает Письмо Министерства финансов России от 24.11.2004 № 03-03-01-04/1/141, согласно которому нужно применять положения абз. 1, 4 п. 2 ст. 280 НК РФ.

На практике всего могут возникать следующие ситуации, связанные с расчетами между контрагентами векселями: расторжение заключенного договора; зачет аванса каким-либо встречным требованием покупателя; отмена ранее выплаченного поставщику аванса.

В первом рассматриваемом случае размер суммы НДС, который был начислен с аванса под несостоявшуюся поставку, после прекращения действия договора в случае его расторжения подлежит вычету, но только в том случае, если деньги будут возвращены покупателю. Но зачастую долг по погашению предоплаты осуществляют другим способом, в частности векселями, взаимозачетом, новацией. Согласно абз. 2 п. 5 статьи 171 НК РФ в случае изменения условий договора или его расторжения и возврата суммы аванса начисленный с неё НДС подлежит обязательному вычету.

В случае, когда поставщик является неплатежеспособным, в качестве обязательства по возврату полученного от покупателя аванса передается либо вексель третьего лица, либо собственный вексель. Согласно арбитражной практике, такие операции расцениваются как просто возврат аванса покупателя (Постановление от 20.06.2005 № КА-А40/5402-05).

Если нет возможности истребовать аванс от поставщика или возврат задолженности будет осуществляться через суд, нужно обратить внимание на следующие особенности: реальная стоимость переданного векселя в некоторых случаях может быть ниже, чем стоимость номинала этого векселя; ниже номинала может быть и присужденная стоимость векселя; взыскать проценты по векселю можно лишь в случае, когда поставщик предъявит вексель к оплате. Также нужно отметить, что у покупателя нет права требовать собственный вексель, потому что согласно ст. 301 ГК РФ, ст. 14, 16, 77 Положения о переводном векселе, он уже не является обладателем данного векселя.

Рассмотрим ситуацию, когда применяется возможность зачета полученного аванса каким-либо встречным требованием. Она возможна, когда поставщик продает покупателю собственный вексель, а после отгрузки товара, работ или услуг покупатель предъявляет данный вексель к погашению. В рассмотренном случае у обеих сторон возникают как дебиторская, так и кредиторская задолженности, они вправе погасить задолженности зачетом, оформив соответствующее соглашение о зачете взаимных требований.

В письме от 01.04.2008 г. № 03-07-11/125 Министерство финансов России считает обоснованным вычет НДС, который был начислен с аванса при зачете встречных требований между контрагентами, ссылаясь на то, что данный случай должен быть рассмотрен с точки зрения п. 5 ст. 171 НК РФ. Существует положительная арбитражная практика по данной ситуации (Постановление ФАС Центрального округа от 26.05.2009 г. по делу № А48-3875/08-8). Несмотря на то, что гражданское законодательство и допускает взаимозачет в одностороннем порядке, для минимизации рисков по такой сделке нужно составить соглашение о нём с покупателем.

Если организация решила воспользоваться передачей векселя в качестве аванса, то следует помнить, что избежать различных негативных финансовых последствий можно только при наличии надлежащего оформления документов, на которое нужно обратить особое внимание [5].

Обобщая налоговые последствия возможных ситуаций при передаче векселя в качестве аванса, отметим:

– при оплате аванса по товарам, работам или услугам собственным векселем и векселем третьего лица у поставщика не возникает объекта налогообложения по налогу на добавленную стоимость;

– передачу векселя третьего лица следует рассматривать как операцию реализации имущества, в связи с чем вести отдельный учет НДС;

– возврат денежного аванса покупателя векселем предполагает, что начисленный с аванса НДС подлежит вычету.

### **Библиографические ссылки**

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: [Электронный ресурс]: федер. закон часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ и часть вторая от 05 августа 2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 02.10.2012.). Доступ из справ.-правовой системы «Консультант-Плюс».

2. Отрепьева С. И. Вексель: оплата аванса // Бухгалтерский учет. 2011. № 9.

3. Растрова А. Н. Передача векселя третьего лица // Бухгалтерский вестник. 2011. № 5.

4. Соснаускене О. И., Шредер Н. Г. Учет и налогообложение ценных бумаг // Горячая линия бухгалтера. 2010. № 8.

5. Яковлев С. П. Учет и налогообложение векселей. М. : Проспект, 2011.

© Полякова И. А., Зарецкая Е. В., 2012

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

### ОСОБЕННОСТИ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА ИННОВАЦИОННОМ ПРЕДПРИЯТИИ

*Рассмотрены основные особенности управления затратами на инновационных предприятиях, представлена структура инновационных затрат, определены факторы, влияющие на размер данных затрат.*

*Ключевые слова: затраты, инновационная деятельность, управление.*

В наше время инновационная деятельность стала неотъемлемой составляющей любого экономического процесса. Это обусловлено тем, что уровень развития техники и технологий стимулирует появление новых видов деятельности субъектов хозяйствования. Исходя из этого можно сделать выводы, что для более рационального использования инновационных ресурсов необходимо более детально рассмотреть такой аспект этой деятельности, как управление инновационными затратами.

Управление затратами представляет собой такое воздействие на их величину, которое приближает инновационное предприятие к достижению цели. Цели управления затратами являются производными от целей инновационного предприятия, которые могут заключаться, например, в быстром и полном овладении сегментом рынка, завоевании успеха в перспективе, немедленном получении максимальной прибыли или других результатах.

При управлении затратами инновационное предприятие ориентируется на конечный целевой критерий, определяемый как максимизация отношения результата к затратам или примененным ресурсам. Возможны пять стратегий обеспечения эффективности:

*первая* – минимизация затрат и ресурсов, использованных для достижения намеченного уровня эффективности;

*вторая* – максимизация эффекта при соблюдении определенных размеров ресурсов и затрат;

*третья* – максимизация главного отношения без фиксации затрат и ресурсов;

*четвертая* – сохранение достигнутого уровня эффективности и объемов деятельности;

*пятая* – расширение деятельности ИП при сохранении уровня эффективности.

Вырабатывая ту или иную стратегию, инновационное предприятие определяет ее основные количественные характеристики целевых значений показателей эффективности, результатов, затрат и ресурсов. Для управления затратами важны общий и коммерческий принципы определения эффективности:

$$\text{Эффективность в общем виде} = \frac{\text{Результат}}{\text{Затраты (ресурсы)}};$$

$$\text{Коммерческая эффективность} = \frac{\text{Прибыль от реализации}}{\text{Затраты (капитал)}}.$$

Для расчета рентабельности инновационного предприятия в целом используются следующие формулы:

$$p_3 = \frac{B - C}{C} \cdot 100 \quad \text{или} \quad p_k = \frac{B - C}{K} \cdot 100,$$

где  $p_3$  – рентабельность затрат инновационного предприятия (ИП), в %;  $B$  – выручка от реализации продукции ИП;  $C$  – затраты ИП на производство и реализацию продукции;  $p_k$  – рентабельность всего капитала (имущества) ИП, %;  $K$  – стоимость всего капитала ИП. Можно использовать разновидности этого показателя – рентабельность собственного капитала, рентабельность после уплаты налогов и др.

Цена конкретного инновационного продукта увязывается с его эффектом:

$$P_p = E_r k,$$

где  $P_p$  – цена реализации инновационного решения;  $E_r$  – величина эффекта инновационного решения за период, в руб.;  $k$  – доля цены данного решения в сумме эффекта в долях единицы.

Эффект инновационного решения может быть выражен несколькими показателями (чистый дисконтированный доход, сальдо накопленных реальных денег, интегральный бюджетный эффект, интегральный народнохозяйственный экономический эффект). В основе оценки эффективности инновационных решений по различным показателям и формулам лежит главная величина, определяемая выражением

$$E_p = \sum_{t=0}^T (R_t - S_t)$$

где  $R_t$  – результаты, достигаемые на  $t$ -м шаге расчета (в частности, приток денег);  $S_t$  – затраты, осуществляемые на  $t$ -м шаге (в частности, отток денег);  $T$  – горизонт расчета (длительность периода, охваченного расчетом и заканчивающегося моментом ликвидации объекта) [1].

Затраты на инновации бывают текущими и капитальными.

*Текущие затраты*, выраженные в денежной форме, образуют себестоимость инновационной продукции (проекта). Они классифицируются по экономическим элементам: материальные затраты (за вычетом возвратных отходов); затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация основных средств; прочие затраты.

*Капитальные вложения* (инвестиции) представляют собой затраты на проектно-конструкторские работы по созданию новых или усовершенствованию существующих объектов – зданий, сооружений, машин, оборудования и других основных средств, предназначенных для реализации с их помощью инновационных решений, на приобретение, строительство или изготовление этих объектов, подготовку строительной площадки, прирост оборотного капитала, приобретение объектов интеллектуальной собственности, ликвидацию и утилизацию замещаемого имущества и некоторые другие затраты единовременного характера.

Текущие затраты инновационной продукции при управлении затратами делят на переменные и постоянные.

Структура инновационных затрат непосредственно зависит от стадии инновационного цикла. На стадиях исследований и проектирования доля материальных затрат (сырье, материалы, топливо, энергия) невелика. Преобладают затраты на оплату труда и социальное страхование.

Более 90 % затрат на инновации связаны с технологическими инновациями, в том числе с разработкой новых продуктов и процессов, приобретением машин и оборудования, а также компьютерных программ. Затраты на маркетинговые и организационные

инновации требуют менее 10 % соответствующих расходов. С учетом особенностей финансирования новых разработок, понятной становится высокая доля в структуре издержек на осуществление технологических инноваций затрат на приобретение машин и оборудования, поскольку при определенных условиях (нормы амортизационных отчислений) предприятие может уменьшить налогооблагаемую прибыль на стоимость вновь приобретенного оборудования. Это, естественно, стимулирует предприятия (при наличии прибыли) к приобретению оборудования и официальному отражению этого в отчетах о своей деятельности. Высокая доля затрат на приобретение программных средств также объясняется ужесточением в последнее время требований к использованию лицензионных программ [2].

Одним из наиболее затратных, но и наиболее важных направлений приложения усилий организаций являются товарные инновации (разработка новых товаров). Развитие новых технологий, изменяющиеся потребности клиентов, сокращение продолжительности жизненных циклов товаров приводят к тому, что товарные инновации станут еще более важным элементом для усиления конкурентной позиции на рынке. Здесь необходимо добавить, что факторами успеха новых товаров является сильная рыночная ориентация, привлекательность рынка, хорошо продуманное выведение товара на рынок. Новые товары, направленные на привлекательные рынки, т. е. рынки, характеризующиеся высокими темпами роста высоким спросом со стороны потребителей и отсутствием сильных доминирующих конкурентов, имеют больше шансов на успех. Необходимость учета рыночной ситуации для быстрого реагирования на изменяющиеся условия вызывает потребность в формировании информационной базы, а следовательно, во внедрении информационных систем, ориентированных на решение рыночных проблем.

Размер инновационных затрат – важнейший показатель, от которого зависит еще более важный целевой показатель управления – величина полезного эффекта. Увеличивая или уменьшая затраты инновационного предприятия, меняя их состав, можно влиять на результаты инновационной деятельности. Различают следующие факторы влияющие на размер инновационных затрат.

- масштабность решаемых задач;
- стадия инновационного процесса;
- степень использования имеющихся ресурсов;
- уровень целевых показателей создаваемых объектов;
- переход к новому техническому уровню;
- величина создаваемого объекта;
- уровень цен, тарифов, ставок.

Важными особенностями современного рынка является сокращение жизненного цикла продукции и ускорению технологического прогресса. Скорость изменений ведет к тому, например, что многие компании получают большую долю прибыли на товарах, которые год назад даже не существовали. Этому помог контроллинг. Контроллинг, как интегрированная система управления фирмой, в целом включает стратегическое, среднесрочное и текущее планирование целей, их ресурсное обеспечение, организацию достижения этих целей путем согласованной работы всех звеньев управления и производства, каждого трудового коллектива и работника. Для того чтобы система управления затратами действовала как составная часть контроллинга, используя его возможности, она должна строиться с учетом ряда важных правил. Сначала определяются плановые цели, затем – необходимые для достижения целей затраты по местам их возникновения, по всем видам продукции. Эти величины закрепляются в плановых показателях и нормативах. В процессе деятельности ведется учет фактических затрат и оказываются их отклонения от заданий [3].

Для эффективного действия такой системы управления должны быть очень четко определены и организованы все структурные звенья. Каждое подразделение инновационного предприятия получает статус центра ответственности, которому делегированы соответствующие полномочия. Имеются следующие виды центров ответственности:

1) центр продаж – ответственность только за выручку от продажи продукции (служба сбыта);

2) центр прибыли – подразделение или вид деятельности, результаты которых относятся к торговле, реализации продукции;

3) центр результатов – им является производственное подразделение, отдел обслуживания производства.

С развитием систем управления затратами внутри инновационного предприятия наблюдается тенденция превращения подразделений – центров затрат – в центры результатов.

### **Библиографические ссылки**

1. Особенности учета и налогообложения в инновационных компаниях [Электронный ресурс]. URL: [http://buh74.ru/index.php?option=com\\_content&view=article&id=400&Itemid=96](http://buh74.ru/index.php?option=com_content&view=article&id=400&Itemid=96).

2. Статистический анализ инновационной активности предприятий [Электронный ресурс]. URL: <http://www.m-economy.ru/art.php?nArtId=2061>.

3. Управление затратами и финансирование инновационной деятельности [Электронный ресурс]. URL: <http://do.gendocs.ru/docs/index-125297.html>.

© Рядчикова А. В., 2012

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

### РАЗРАБОТКА МЕТОДИКИ УЧЕТА ЗАТРАТ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ

*Рассмотрены вопросы состава, классификации и методики затрат образовательных учреждений. Разработан авторский подход к учету затрат, включающий аспекты методики и организации учета затрат образовательных учреждений.*

*Ключевые слова: учет, затраты, методика, образовательные учреждения.*

Эффективное управление образовательным учреждением высшего профессионального образования в современных условиях хозяйствования представляет собой сложный процесс, слагаемыми которого являются правильный выбор целей и задач, изучение и глубокий анализ достигнутого уровня учебно-воспитательной работы, система рационального планирования, организация деятельности профессорско-преподавательского коллектива, выбор оптимальных путей для повышения уровня образовательных услуг и эффективный контроль.

Исходя из логики исследования проблемы диссертационной работы предложено выделить этапы формирования методики учета затрат образовательных учреждений (рис. 1).



Рис. 1. Этапы формирования методики учета затрат образовательных учреждений

В ходе исследования были определены факторы, влияющие на учет затрат образовательных учреждений:

- необходимость контроля величины затрат для нужд управления в различных аспектах;

- планирование затрат в соответствии с учебными планами;

- основная доля затрат – оплата труда ППС и начисления на нее.

Эти факторы обуславливают необходимость учета затрат образовательных учреждений по *составу и структуре*.

Состав затрат образовательных учреждений по элементам включает в себя:

- затраты на оплату труда ППС и начисления на нее;

- материальные затраты;

- амортизацию;

- прочие затраты.

Также необходимо вести учет затрат по их видам:

- затраты по образовательной деятельности и затраты по другим видам деятельности;

- прямые и косвенные затраты;

- затраты по элементам и статьям калькуляции.

В ходе исследования было выявлено, что затраты образовательных учреждений осуществляются на основе определенных нормативных значений, что предопределяет возможность и необходимость использования нормативного метода учета затрат, который представляет собой совокупность процедур по планированию, нормированию и учету затрат на оказание услуг, составлению внутренней отчетности, калькулированию себестоимости услуг, осуществлению экономического анализа и контроля на основе планов и смет затрат.

Также, поскольку в образовательных учреждениях осуществляется оказание образовательных услуг непосредственно потребителям – студентам (слушателям), то учет затрат рекомендовано осуществлять по заказам на оказание одной образовательной услуги.

Учет затрат рекомендовано вести по полной себестоимости.

При этом в качестве заказа в образовательном учреждении предложено рассматривать учебную студенческую группу, состоящую из студентов соответствующих специальностей, сроков и форм обучения (рис. 2).

При этом прямыми расходами предложено считать затраты на оплату труда ППС и начисления на нее. Они непосредственно включаются в затраты конкретной студенческой группы.

Косвенные расходы предложено распределять пропорционально сумме прямых затрат ежемесячно.

Таким образом, объектами учета затрат предложено рассматривать:

- 1) студенческую группу;

- 2) курс обучения (в рамках специальности);

- 3) форму обучения.

При этом рекомендованы следующие объекты планирования и калькулирования затрат:

- студенческая группа;

- студент (обучающийся) – расчетным путем, путем деления затрат на группу на количество обучающихся;

- курс обучения (в рамках специальности) – расчетным путем, суммированием затрат по группам;

- форма обучения – расчетным путем, суммированием затрат по группам.

В связи с тем, что образовательная деятельность является трудоемкой (по результатам анализа в п. 2.1 выявлено, что удельный вес оплаты труда и начислений на нее со-

ставляет от 40 до 53 % от всех затрат), косвенные расходы образовательных учреждений рекомендовано распределять с помощью показателей, связанных с потреблением трудовых ресурсов. В качестве базы распределения косвенных расходов предложено использовать плановые (нормативные) затраты на оплату труда текущего года, наиболее точно увязывающие косвенные расходы с объемом оказанных образовательных услуг.

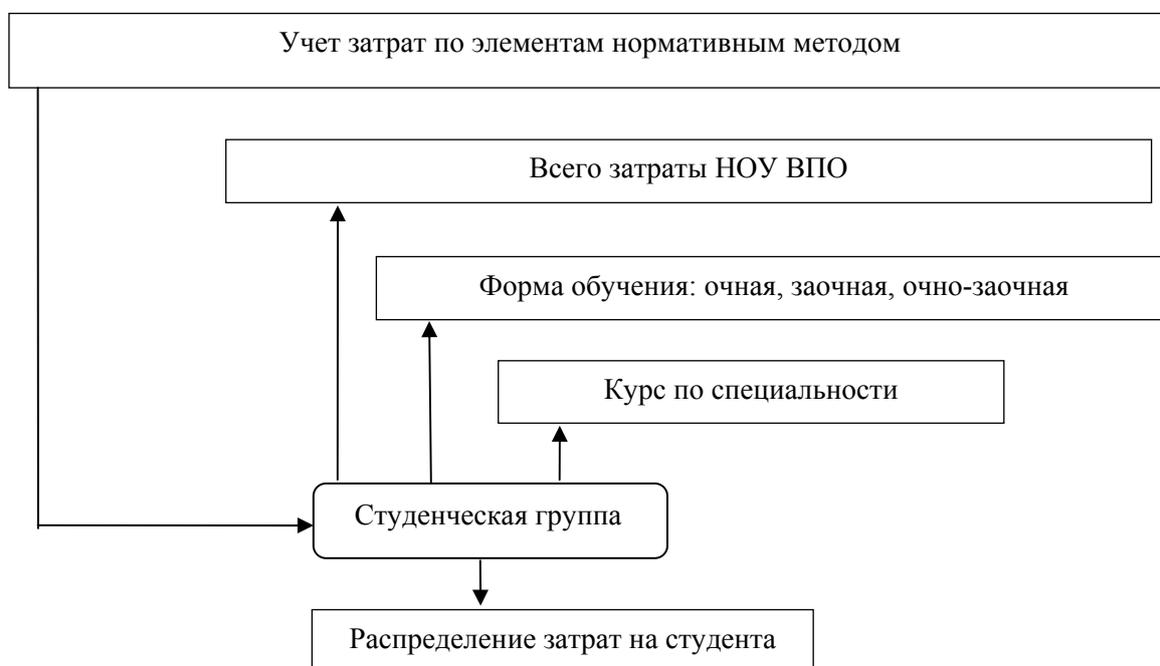


Рис. 2. Схема учета затрат образовательного учреждения нормативно-позаказным методом

Прямые затраты рекомендовано отражать НОУ ВПО на счете 20 «Основное производство» с ведением аналитического учета по вышеуказанным объектам (рис. 3).

Структура субсчетов к счету 20 «Основное производство» позволит последовательно отражать в управленческом учете все затраты (табл. 1).

Предложенный вариант кодирования субсчетов для нужд управленческого учета будет способствовать повышению информативности учета затрат, а также более эффективному проведению анализа себестоимости образовательных услуг и финансовых результатов деятельности образовательного учреждения.

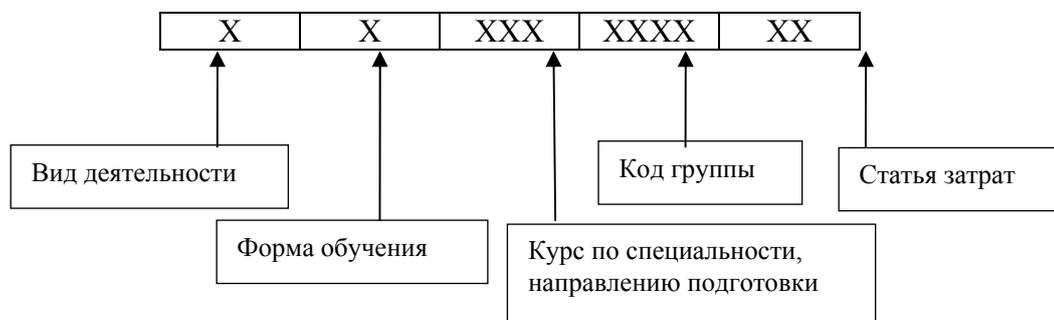


Рис. 3. Рекомендуемая структура кодировки субсчетов к счету 20 для образовательной деятельности

**Кодировка субсчетов к счету 20 «Основное производство»**

Наименование субсчета	Примеры субсчетов к счету 20 «Основное производство»
Вид деятельности	20-1 «Образовательная деятельность»
Форма обучения	20-1-1 «Очная форма обучения»
Курс по специальности	20-1-1-1 «Первый курс»
Код группы	20-1-1-1-1 «Учет, анализ и аудит»
Статья затрат	20-1-1-1-1 «Оплата труда»

На счете 25 «Общепроизводственные расходы» предложено отражать затраты, связанные с содержанием имущественного комплекса, необходимого и используемого при оказании образовательных услуг, а также работы и услуги сторонних организаций (табл. 2).

**Состав и группировка затрат по счету 25 «Общепроизводственные расходы»**

Субсчет	Группа затрат	Состав затрат
25-1	Материальные затраты	Затраты на содержание и эксплуатацию учебного оборудования. Затраты на ремонт основных средств и иного имущества, участвующего в образовательном процессе. Затраты на материалы, используемые для обеспечения образовательного процесса
25-2	Затраты на оплату труда персонала и отчисления на социальные нужды	Затраты на оплату труда персонала, (завхозы, технички, дворники, охранники и т. п.). Затраты на оплату труда по договорам ГПХ, заключенным для обслуживания ОС, участвующих в образовательном процессе. Отчисления в ПФР, ФСС, ФОМС
25-3	Амортизация	Амортизация основных средств, используемых в образовательном процессе: учебные корпуса, оборудование и т. п.
25-4	Прочие затраты	Затраты на коммунальные платежи. Затраты на страхование имущества. Аренда помещений

На счете 26 «Общехозяйственные расходы» предложено отражать затраты, связанные с управлением образовательным учреждением (табл. 3).

Для принятия эффективных управленческих решений по управлению затратами в негосударственном образовательном учреждении высшего профессионального образования рекомендовано применять Отчет о затратах образовательного учреждения, форма которого представлена в табл. 4.

Предложенная форма табл. 4 позволит увидеть затраты по всем объектам учета, планирования и калькулирования, а также по образовательному учреждению в целом в размере элементов затрат.

Форма отчета (табл. 5) позволит сравнить фактические значения затрат с их нормативом, что обеспечит пользователей управленческой информацией для выявления причин отклонений и принятия необходимых решений.

Для более глубокого анализа рекомендовано формировать отчет развернуто: в разрезе элементов затрат и статей калькулирования (табл. 6).

Для анализа рентабельности и затратноотдачи как показателей эффективности деятельности образовательного учреждения разработана форма отчета, представленная в табл. 7.

Таблица 3

**Состав и группировка затрат по счету 26 «Общехозяйственные расходы»**

Субсчет	Группа затрат	Состав затрат
26-1	Материальные затраты	Затраты на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения. Материальные ценности для нужд АУП
26-2	Затраты на оплату труда и отчисления на социальные нужды	Затраты на оплату труда административно-управленческого персонала. Отчисления в ПФР, ФСС, ФОМС. Затраты на командировки работников АУП
26-3	Амортизация	Амортизационные отчисления основных средств управленческого и общехозяйственного назначения
26-4	Прочие затраты	Арендная плата за помещения общехозяйственного назначения. Затраты по оплате информационных, консультационных и других услуг

Таблица 4

**Рекомендованное содержание отчета о поэлементном составе затрат образовательного учреждения за период**

Показатель	Затраты на оплату труда и отчисления на социальные нужды	Материальные затраты	Амортизация	Прочие затраты	Всего затрат по показателю
Затраты по образовательному учреждению					
Затраты по виду деятельности					
Затраты по форме обучения					
Затраты по курсу в рамках специальности, направления подготовки					
Затраты на группу					
Затраты на студента					

Таблица 5

**Рекомендованное содержание отчета о сравнении фактических и нормативных затрат образовательного учреждения за период**

Показатель	Затраты по нормативу	Фактические затраты	Превышение норматива (+), экономия (-)
Затраты по образовательному учреждению, всего			
Затраты по виду деятельности			
Затраты по форме обучения			
Затраты по курсу в рамках специальности, направления подготовки			
Затраты на группу			
Затраты на студента			

Таблица 6

**Рекомендованное содержание отчета о сравнении фактических и нормативных затрат образовательного учреждения за период с детализацией по элементам затрат (фрагмент на примере группы очной формы обучения)**

Показатель	Затраты по нормативу	Фактические затраты	Превышение норматива (+), экономия (-)
Затраты по образовательному учреждению, всего,			
в том числе:			
затраты на оплату труда и отчисления на социальные нужды			
материальные затраты			
амортизация			
прочие затраты			
Затраты по образовательной деятельности,			
в том числе:			
...			
Затраты по очной форме обучения,			
в том числе:			
...			
Затраты по направлению 080100 «Экономика»,			
в том числе:			
...			
Затраты на группу ЭМ-01-5,			
в том числе:			
...			
Затраты на 1 студента,			
в том числе:			
...			

Таблица 7

**Содержание отчета о показателях экономической эффективности ведения образовательной деятельности**

Показатель	Доходы	Фактические затраты	Прибыль(+), убыток (-), (гр. 2 – гр. 3)	Рентабельность затрат, %, (гр. 4 / гр. 3)	Затратоотдача, %, (гр. 2 / гр. 3)
1	2	3	4	5	6
Затраты по образовательному учреждению, всего					
Затраты по виду деятельности					
Затраты по форме обучения					
Затраты по курсу в рамках специальности, направления подготовки					
Затраты на группу					
Затраты на студента					

Объединим все показатели учета затрат образовательных учреждений (рис. 4).

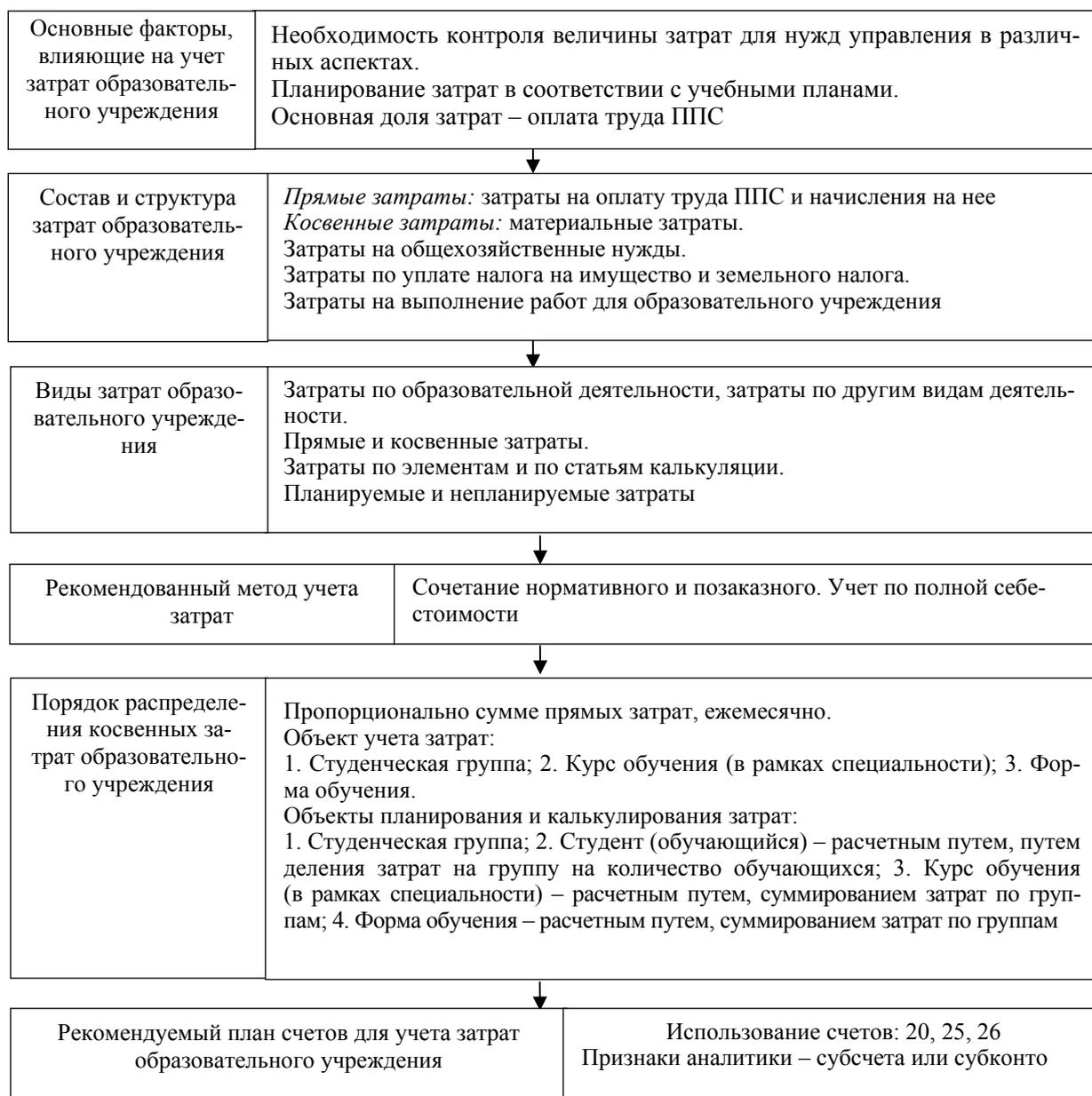


Рис. 4. Методика учета затрат образовательных учреждений

Использование предложенной методики и учетных регистров даст возможность существенно повысить оперативность и полезность бухгалтерских данных для целей управления. Учетная система при этом будет обеспечивать сопряженность и взаимосвязь различных информационных потоков как основу для взаимодействия всех функций управления: планирования и организации, учета и контроля, анализа и регулирования

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

## РАЗВИТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА

*Рассматривается история появления налогового учета, показаны две модели сосуществования систем бухгалтерского учета и налогообложения, взаимосвязь налогового учета с первичными документами предприятия, его значение, важность полноты и своевременности отражения в процессе осуществления организацией своей деятельности. Наглядно представлен метод параллельного ведения учета.*

*Ключевые слова: бухгалтерский учет, налоговый учет, финансовый учет, первичные учетные документы, налогообложение.*

Бухгалтерский учет является важнейшим информационным источником, характеризующим деятельность компании, ее состояние, возможности и перспективы развития. Хотя задача учета стоит в объективном отражении реальных хозяйственных операций, но, в зависимости от норм и правил учета, операции и события могут отражаться под определенным углом зрения.

Особенности законодательства и условий хозяйствования предопределили необходимость ведения нескольких видов учета в компаниях. Если бухгалтерский учет существует более 6000 лет, то налоговый учет – это относительно новое направление. Он возник в начале XX в., когда рост расходов, связанных с ведением Первой мировой войны, заставил правительства стран-участниц военных действий искать дополнительные источники финансирования и вводить налоги на доходы предприятий. С этого момента государство в лице налоговых органов начало интересоваться источниками информации о финансах предприятия, то есть бухгалтерским учетом. Таким образом, бухгалтерский учет, изначально не предназначенный для целей налогообложения, стал выполнять несвойственные ему функции [1].

Налоговый учет является составной частью налоговой политики и обеспечивает ее реализацию. Любая налоговая реформа учитывает взаимозависимость налогового и бухгалтерского учета.

Налоговый учет – это система сбора и обработки всей информации по производственной и непроизводственной деятельности организации для правильного исчисления и оптимизации итоговых налоговых обязательств. Его целью является определение размеров и срока текущих налоговых обязательств. Таким образом, налоговый учет служит инструментом отражения финансовых отношений между организацией и государством.

В связи с экспансией акционерного капитала и изменениями в налогообложении с середины XIX в. произошло резкое усиление налогового законодательства. Отмечается, что государственные органы начали активно регулировать бухгалтерский учет не только в России, но и во многих других странах только в фискальных интересах на рубеже XIX–XX вв., когда объектами налогообложения стали обороты предприятий, их выручка, прибыль и другие показатели, информацию о которых можно получить в системе бухгалтерского учета [5]. Сравнительные исследования учетных систем различных стран показывают, что традиционно в финансовой науке выделяются две модели сосуществования систем бухгалтерского учета и налогообложения.

Первая модель («континентальная») представляет собой положение, при котором бухгалтерский и налоговый учет фактически совпадают. При этом бухгалтерский учет выполняет все фискально-учетные задачи. Эта модель возникла в Пруссии в XIX в., где было введено правило: сумма балансовой прибыли должна быть равна налогооблагаемой величине. Таким образом, понятие «балансовая прибыль» отождествляется с понятием «налогооблагаемая прибыль».

Главная особенность данной модели состоит в том, что финансовая отчетность составляется в интересах государственных налоговых органов. Учет – единая целостная система, которую невозможно разделить на части. К континентальной системе относятся учетные системы Германии, Швеции, Бельгии, Испании, Италии, Швейцарии и др.

Вторая модель имеет наименование «Англосаксонская» (Британо-американская) и предполагает параллельное сосуществование бухгалтерского и налогового учета как двух самостоятельных систем, преследующих различные цели. Возникла данная концепция в Великобритании. Суть ее заключается в том, что сумма балансовой прибыли принципиально отлична от налогооблагаемой величины. Главной особенностью является то, что финансовая отчетность составляется в первую очередь в интересах собственников. К англосаксонской относятся, в частности, учетные системы США, Великобритании, Австрии, Канады, Нидерландов и др. [4].

Однако не следует забывать, что на практике бывает трудно, а порой невозможно однозначно идентифицировать модель, применяемую в том или ином государстве.

Современная учетная система России формировалась на основе англосаксонской модели. Понятие «налоговый учет» для российской практики относительно новое. Как отдельный вид учета налоговый учет долгое время именовался «учетом для целей налогообложения». Появление же самого налогового учета в России и закрепление его как термина сопряжено со введением в действие 25 главы Налогового кодекса РФ «Налог на прибыль организаций» [2].

Каждое предприятие должно самостоятельно организовывать систему налогового учёта, закрепив её положение в учётной политике для целей налогообложения, утверждаемой руководителем предприятия.

Помимо аналитических регистров налогового учета, расчет налоговой базы, данные налогового учёта также основываются и на первичных документах (включая справку бухгалтера) [5].

Неправильное оформление первичных документов делает невозможным отражение информации на счетах обоих видов учета, следовательно, наиболее эффективно единожды отражать в системе учета первичные документы, а затем данные этих документов следует сгруппировать по системе учета. Интеграцию двух видов учета можно достигнуть только в том случае, если используются структурированные рабочие планы счетов, отражающие отраслевые, организационные, налоговые и другие особенности предприятия [4].

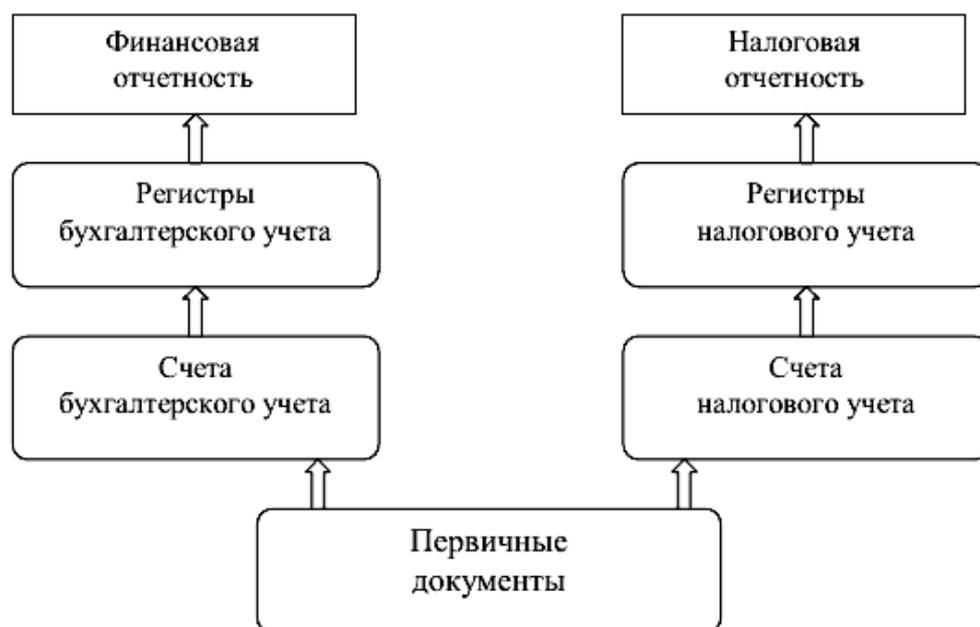
Согласно п. 2 ст. 9 ФЗ № 129 «О бухгалтерском учете», первичные учётные документы принимаются к учёту, если они составлены по форме, оговоренной в альбомах унифицированных форм первичной учётной документации. А документы, формы которых не предусмотрены в альбоме, составляются организацией самостоятельно и должны иметь следующие реквизиты:

- наименование документа;
- дата составления;
- наименование организации, от имени которой составлен документ;

- содержание хозяйственной операции;
- измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- наименование должностных лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность её оформления;
- личные подписи указанных лиц [3].

Например, налог на прибыль имеет важное значение как для налоговых органов, так и для собственников. Собственники его контролируют потому, что он уплачивается из заработанной прибыли компании и уменьшает суммы, подлежащие распределению. Стандарты бухгалтерского учета отличаются от правил налогового учета, поэтому прибыль, отраженная в отчете о прибылях и убытках, не совпадает с прибылью, показываемой как налогооблагаемая база в налоговой декларации по налогу на прибыль.

Одним из вариантов взаимосвязи учетной системы налогового и бухгалтерского учета является метод, в основе которого лежит создание независимой системы налогового учета, ведение которого возлагается на налогоплательщика (свойственно для стран с англо-американской правовой системой) (см. рисунок).



Метод параллельного ведения учета

Противоречивая система взаимоотношений бухгалтерского учета и налогообложения зачастую приводит к невостребованности информации со стороны пользователей и одновременно – недостатку информации, которая является необходимой. Для бухгалтеров и других практических работников основным пользованием финансовой отчетности являются налоговые органы, что отрицательным образом сказывается на достоверности и нейтральности отражаемых показателей. Именно поэтому бухгалтера отрицательно относятся к нововведениям, все более разделяющим налоговый и финансовый учет [1].

### Библиографические ссылки

1. Налоговые последствия перехода на МСФО : аналит. докл. нац. орг-ции по стандартам финансовой отчетности [Электронный ресурс]. URL: [http://www/gaap.ru/biblio/gaapias/compare\\_rus2/091/asp](http://www/gaap.ru/biblio/gaapias/compare_rus2/091/asp).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая : федер. закон РФ от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (в ред. от 27.07.2010 № 229-ФЗ) // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3824 ; Российская газета. 2010. 12 сентября. С. 45.
3. О бухгалтерском учете : федер. закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ (с изменениями от 23.07.1998 г., 28.03.2002 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Брызгалин А. В., Берник В. Р. Налоговый учет. Анализ взаимодействия и противоречий налогообложения и бухгалтерского учета : учебник. М. : Аналитика-Пресс. 2008.
5. Палий В. Ф. О государственном суверенитете в области регулирования бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. 2006. № 1.

© Тимофеева П. В., 2012

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

## СООТНОШЕНИЕ ПОНЯТИЙ КОНТРОЛЯ И АУДИТА НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ

*Освещены вопросы аудита как науки и сферы деятельности на современном этапе развития общества. Изложен авторский подход к роли аудита в системе контроля.*

*Ключевые слова: контроль, аудит, система контроля.*

Внешний контроль всегда выполнял в обществе важную роль, обеспечивая более высокий уровень честности, прозрачности и надежности. Без внешнего контроля увеличиваются возможности для злоупотреблений со стороны различных групп лиц, так или иначе имеющим доступ к общественным или частным ресурсам. Наличие внешнего контроля объективно снижает возможности для злоупотреблений, в том числе за счет соответствующей мотивации лиц, распоряжающихся ресурсами: если известно что все твои действия в скором времени будут проверены, распорядитель ресурсов с меньшей вероятностью пойдет на какие-либо противозаконные действия.

Внешний контроль важен не только для таких экономических ресурсов, как имущество (денежные средства, финансовые активы, материальные активы и т. п.), но и в оценке стратегии развития, использования трудовых ресурсов, природной среды и т. п. Аудит выступает в качестве одной из важных составляющих внешнего контроля. Не случайно кроме аудита финансовой отчетности возникли и развиваются и другие направления аудита – стратегический аудит, кадровый, экологический аудит и т. п.

Кроме расширения сферы внешнего контроля (с экономической в социальную) в последнее время наблюдается расширение предмета внешнего контроля: помимо законности и правильности все больше внимания уделяется экономности расходования ресурсов и эффективности их использования, а также эффективности управления.

В последние годы немало сделано в области развития теории и методологии аудита эффективности, в частности, в работах Рябухина С. Н., Саунина А. Н., Синягина А. К., Столярова Н. С. и др.

Однако единой концепции аудита, включающего все существующие его направления, пока не сформировано. Это обуславливает актуальность проведенного исследования.

Для понимания сущности и содержания контроля, а также места аудита в нем, рассмотрим более глубоко сущность и содержание самого контроля. В теории управления известны четыре основных подхода (рис. 1). В подходах к управлению наиболее точно место контроля представлено в функциональном подходе, рассматривающем его (контроль) как функцию управления.

В процессном подходе управление рассматривается как непрерывная последовательность взаимосвязанных управленческих функций планирования, организации, мотивации и контроля.

Подход с позиций выделения различных школ рассматривает управление с четырех разных точек зрения: а) школы научного управления; б) административной, или классической школы управления; в) школы человеческих отношений, или науки о поведении; г) школы количественных методов, или науки о поведении.

В системном подходе организация рассматривается как система взаимосвязанных элементов, таких как люди, структура, задачи и технология, которые ориентированы на достижение определенных целей в условиях меняющейся внешней среды.

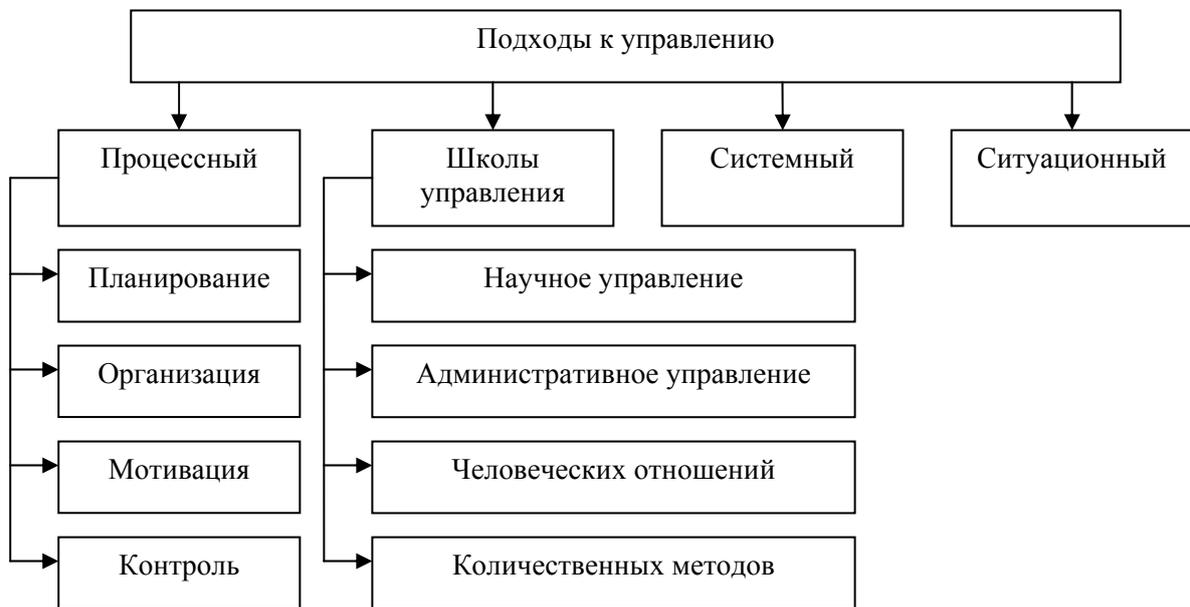


Рис. 1. Различные подходы к управлению

Ситуационный подход концентрируется на том, что пригодность различных методов управления определяется конкретной ситуацией.

Несмотря на обилие подходов к управлению, контроль обычно рассматривают как функцию управления, и мы будем придерживаться в целом этой точки зрения. Контроль обеспечивает систему управления информацией, необходимой для принятия тех или иных управленческих решений. Таким образом, по отношению к управлению контроль выполняет информационную функцию (рис. 2).

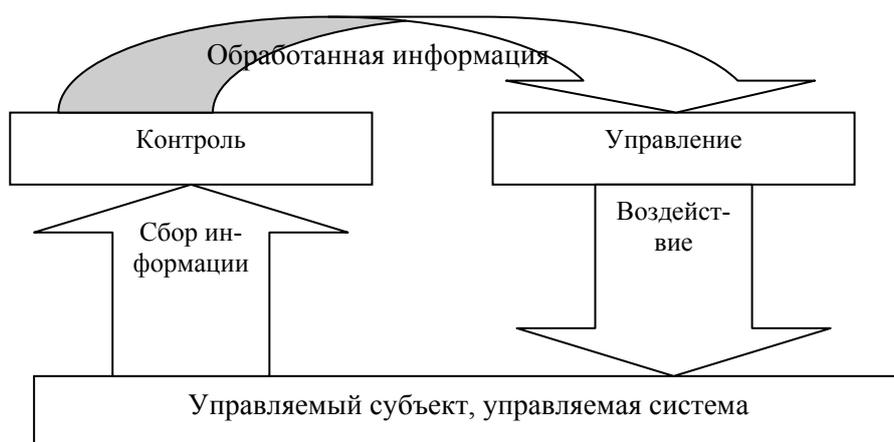


Рис. 2. Контроль как информационная функция управления

Целью контроля является выявление происходящего, а целью управления – обеспечение того, чтобы выполняемая деятельность соответствовала планам [1, с. 434].

Из роли контроля в управлении следует важный вывод о том, что контроль нельзя рассматривать в отрыве от применяемой системы управления.

Друри К. классифицировал управление следующим образом [1, с. 434]:

- 1) управление действием или поведением,
- 2) личностные, культурные и социальные типы управления,
- 3) управление по результатам.

Первый тип управления концентрируется на действиях элементов управляемой системы (что запрещать, что разрешать, что стимулировать).

Второй тип управления может использоваться только по отношению к персоналу (как элементу управляемой системы), ибо реализует нематериальную мотивацию сотрудников к качественному труду, соблюдению корпоративной этики и достижению высоких результатов.

Третий тип управления нацелен на достижение запланированных показателей и поэтому может рассматриваться как наиболее универсальный и эффективный.

Кроме классификации управления по типам, сформулированной Друри К., существуют и другие классификации типов управления.

1. По использованию *плановых и рыночных* механизмов:

- базирующееся на централизованном планировании;
- основанное на рыночных механизмах регулирования.

2. По *объекту* управления:

- управление персоналом;
- управление проектами;
- управление процессами;
- управление ресурсами.

3. По *методу* управления:

- на основе принуждения;
- на основе побуждения (мотивационное);
- на основе убеждения.

В современной рыночной экономике планирование проникло в управленческую деятельность корпораций настолько глубоко, что использование отдельных терминов «плановая экономика предприятия» и «рыночная экономика предприятия» стали просто анахронизмом. Без детального планирования, бюджетирования и контроллинга сегодня не работают крупные успешные корпорации. Поэтому классификация типов планирования «по использованию плановых и рыночных механизмов» нами в дальнейшем использоваться не будет.

Классификация типов управления по объектам связана с выделением специализированных направлений деятельности:

– управление персоналом, или кадровый менеджмент, обособился от управления, являясь, тем не менее, его одной из наиболее важных частей. Специалисты и подразделения по управлению персоналом существуют практически во всех крупных предприятиях;

– управление проектами (англ. project management) – в соответствии с определением РМВоК – область деятельности, в ходе которой определяются и достигаются цели проекта при балансировании между объемом работ, ресурсами, временем, качеством и рисками [2];

– управление процессами (англ. Business Process Management, BPM) – концепция процессного управления, рассматривающая бизнес-процессы как особые ресурсы предприятия, непрерывно адаптируемые к постоянным изменениям [3];

– управление ресурсами – это наиболее новое направление, нацеленное на повышение эффективности бизнеса. Управление ресурсами нацелено на эффективность и ре-

зультативность использования всех видов ресурсов. Примером направления управления ресурсами является логистика.

Третий признак классификации типов управления – по методу управления – применяется только к управлению персоналом и в рамках данной работы не актуален.

Каждый тип управления имеет свою концентрацию в стратегии и процессе управления конкретным субъектом.

Реализация типов управления в различных системах управления может включать одновременно использование нескольких (даже всех возможных) типов управления, однако их значимость будет различаться как по системам управления, так и по конкретным управляемым субъектам.

Рассмотрим приоритетность типов управления на примерах систем государственного и корпоративного управления.

В системе государственного управления современной России предпринимаются усилия по внедрению бюджетного планирования, ориентированного на результаты. По сути это означает признание приоритета третьего типа управления в классификации Друри К., или управления ресурсами.

В рамках этих усилий принят целый ряд нормативных документов, базовым из которых можно считать постановление Правительства Российской Федерации «О мерах по повышению результативности бюджетных расходов» от 22.05.2004 г. № 249. В одобренной этим постановлением «Концепции реформирования бюджетного процесса в 2004–2006 гг.» в частности, отмечено, что «в России в настоящее время отсутствуют включенные в бюджетный процесс механизмы среднесрочного планирования и обеспечения результативности бюджетных расходов». Целью Концепции заявлено «...создание условий и предпосылок для максимально эффективного управления государственными (муниципальными) финансами в соответствии с приоритетами государственной политики».

Суть этой реформы состоит в смещении акцентов бюджетного процесса от «управления бюджетными ресурсами (затратами)» на «управление результатами» путем повышения ответственности и расширения самостоятельности участников бюджетного процесса и администраторов бюджетных средств в рамках четких среднесрочных ориентиров» [4].

Следует признать, что частично заявленная цель достигнута, а недостатки планирования также частично устранены.

Внесенные в Бюджетный кодекс изменения, а также принятые законодательные и нормативные акты по изменению порядка финансирования бюджетных учреждений создали предпосылки для финансирования «по результату». Переход на оплату бюджетных услуг, оказываемых организациями бюджетной сферы (бюджетными и автономными учреждениями) на основе Федерального закона № 83-ФЗ [5], предусматривает не постатейное финансирование (сколько запланировано – столько получите), а на основе субсидии на выполнение государственного задания, которое включает объемные и качественные характеристики оказываемых услуг.

Во исполнение Федерального закона № 83-ФЗ принято постановление Правительства РФ от 02 сентября 2010 г. № 671 «О порядке формирования государственного задания в отношении федеральных государственных учреждений и финансового обеспечения выполнения государственного задания» [6].

Приказом Министерства финансов РФ и Министерства экономического развития РФ от 29.10.2010 г. № 137н/ 527 утверждены «Методические рекомендации по расчету нормативных затрат на оказание федеральными государственными учреждениями государственных услуг и нормативных затрат на содержание имущества федеральных государственных учреждений» [7] (далее – Методические рекомендации).

На основе Постановления № 671 и Методических рекомендаций главные распорядители бюджетных средств разработали и утвердили собственный порядок определения нормативных затрат на оказание государственных услуг и нормативных затрат на содержание имущества федеральных государственных учреждений, подведомственных им. Главные же распорядители утверждают Государственные задания подведомственным учреждениям и суммы их финансового обеспечения на каждый финансовый год.

Таким образом, с внедрением нового порядка финансирования часть проблемных вопросов результаториентированного бюджетного планирования решена. Расширены полномочия главных распорядителей; сформирована зависимость объемов финансирования от результатов деятельности. Однако частичное решение не способно существенно изменить конечный результат, особенно в долгосрочной перспективе.

Имеется прогресс во внедрении бюджетного планирования и процесса, ориентированных на результат, но они еще недостаточны для завершенности и целостности такого планирования.

В корпоративном управлении также наблюдается направленность на результаториентированное управление. Подтверждением этому является широкое внедрение систем контроллинга и внутреннего аудита. Корпорации объективно нацелены на увеличение прибыли и сокращение издержек, что является условием их конкурентного функционирования на рынке.

Таким образом, следует признать, что и в государственном, и в корпоративном управлении наблюдается тенденция к приоритету результаториентированного управления. Следовательно, информационные потребности этих систем управления будут направлены на производственно-хозяйственную деятельность управляемой системы, в первую очередь ее *ресурсный потенциал, затраты и результаты деятельности (производственные, финансовые, рыночные)*. Поэтому контроль деятельности экономических субъектов должен быть нацелен на эти аспекты, с учетом особенностей контролируемой системы.

Другими словами, результаториентированное управление нуждается в результаториентированном контроле.

Для описания процесса контроля необходимо ответить на три вопроса:

1. Что контролировать (объект и предмет контроля)?
2. Кто должен контролировать (субъект, субъекты или институт, осуществляющий контроль)?
3. Как контролировать (методология и организация контроля)?

Ответ на первый вопрос сформулирован в предыдущем абзаце.

Ответ на вопрос: кто осуществляет контроль? – следует сформулировать с институциональной и качественной стороны.

Можно поставить его иным образом: каковы требования к контролеру?

Во-первых, контролер должен понимать тот процесс и характеристики объектов, которые он контролирует.

Во-вторых, контролер должен быть независим от проверяемого субъекта.

В-третьих, контролер должен обладать необходимыми общеэкономическими, управленческими а также специальными знаниями (техническими, технологическими и т. д.), необходимыми для контроля.

В-четвертых, контролер должен владеть методологией и технологией контроля, т. е. методикой сбора и обработки информации.

Совместить эти требования в одном субъекте (специалисте) не всегда представляется возможным, поэтому нужно делегировать часть полномочий (привлекать специалистов-экспертов, например, в вопросах технологии производства).

*Контролера можно охарактеризовать как эксперта, анализирующего информацию для передачи ее на уровень управления.*

Специфика контроля заключается в том, что в ходе обработки информации зачастую формируются выводы и рекомендации, что частично вовлекает контроль в принятие решений, т. е. непосредственно в управление. Ведь от того, какую информацию и с какими комментариями получит руководство, во многом зависят последующие управленческие решения.

Одной из разновидностей контролеров является аудитор. Можно рассматривать аудитора в узком смысле – как аттестованного специалиста, являющегося членом саморегулируемой организации аудиторов (СРО), а также аудитора в более широком толковании, к которому можно отнести:

аудитора – члена СРО и аудитора, работника аудиторской организации, имеющего специализированное образование и работающего в качестве ассистента или помощника аудитора;

внутреннего аудитора – работника организации;

государственного аудитора (аудитора Счетной палаты России, субъекта Федерации).

Аудит реализует следующие направления контроля:

независимый контроль финансовой отчетности (в соответствии с федеральным законом «Об аудиторской деятельности»);

контроль расходования бюджетных средств и имущества (в соответствии с законодательством о бюджетном процессе, Счетной палате России и другими законодательными и нормативными актами);

внутренний корпоративный контроль (в соответствии с внутренними документами организаций);

отдельные виды контроля (в соответствии с договорами, заданиями на проверки).

*Таким образом, аудит можно рассматривать как направление контроля и элемент системы контроля.*

Аудит обычно рассматривают как форму контроля или как вид контроля.

По нашему мнению, аудит следует рассматривать и как вид, и как форму контроля [8].

Как *форма контроля* аудит включает совокупность объекта контроля (проверяемый субъект), субъекта, осуществляющего контроль (аудитор), а также нормативное и организационно-методическое обеспечение процесса контроля (законодательство, стандарты, методики, рекомендации). Организационно аудит как форма контроля обособляется прежде всего субъектом контроля – аудитором.

Примерами форм аудиторского контроля являются *внешний* и *внутренний* аудит, а также *государственный* и *муниципальный* аудит. В случае внешнего аудита его осуществляют аудиторы, имеющие должность и статус (аттестат, членство в СРО), а в случае внутреннего, государственного и муниципального аудита – должность аудитора.

Как *вид контроля* аудит включает цели, задачи и предмет контроля, объект контроля (проверяемый субъект), нормативное и организационно-методическое обеспечение процесса контроля. Как вид контроля аудиторский контроль может осуществляться как аудиторами, так и специалистами экспертами (маркетинговый, кадровый, клинический аудит и т. п.). Таким образом, в видовой классификации аудита субъект, выполняющий проверку, не является ключевым признаком.

Примерами видов внутри аудита являются *финансовый аудит*, *аудит эффективности*, *аудит качества*, *экологический*, *маркетинговый* и т. д.

Вместе с тем формы и виды аудита в ряде случаев можно рассматривать как пересекающиеся категории. Например, государственный и муниципальный аудит имеют цели,

отличные от целей внешнего аудита отчетности, и в этом смысле их можно рассматривать не только как формы, но и как виды аудита.

Таким образом, в концепции аудита его следует рассматривать и как вид, и как форму контроля. В этом и заключается, по мнению автора, сущность аудита.

*Вывод: сущность аудита в том, что он представляет собой вид и форму контроля (рис. 3).*



Рис. 3. Взаимосвязь понятий «аудит» и «контроль»

Аудит реализует в себе различные составляющие контроля с учетом его объектно-предметной специфики, а также поставленных целей и задач.

*Место аудита в системе контроля состоит в том, что аудит выступает в качестве элемента этой системы.*

Каково соотношение понятий «финансовый контроль» и «аудит»? Термин «финансовый контроль» используется в законодательстве, но не определен им.

Согласно ст. 157 Бюджетного кодекса Российской Федерации (БК РФ) установлены полномочия органов государственного и муниципального финансового контроля, предусматривающие функционирование органов финансового контроля как на федеральном уровне (Счетная палата России, Федеральная служба финансово-бюджетного надзора), так и на региональном и местном уровнях. Органы финансового контроля могут создаваться и подчиняться как органам законодательной, так и исполнительной власти, а также иметь ведомственную подчиненность, имея при этом различные по широте полномочия [9].

Полномочия органов финансового контроля более подробно раскрыты в гл. 26 БК РФ. Примечательно, что в ст. 270.1 БК РФ термины «внутренний финансовый аудит» и «внутренний контроль» используются как синонимы. Согласно этой статье «органы исполнительной власти (органы местной администрации) вправе создавать подразделения внутреннего финансового аудита (внутреннего контроля), осуществляющие разработку и контроль за соблюдением внутренних стандартов и процедур составления и исполнения бюджета, составления бюджетной отчетности и ведения бюджетного учета, а также подготовку и организацию осуществления мер, направленных на повышение результативности (эффективности и экономности) использования бюджетных средств».

Определив виды органов финансового контроля и в общих чертах их полномочия, БК РФ не раскрыл понятие и содержание финансового контроля. Это понятие отсутствует и в Федеральном законе от 11.01.1995 № 4-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации», и в Федеральном законе от 07.02.2011 № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований».

В отсутствие нормативно-определенного понятия, обратимся к точкам зрения специалистов по данному вопросу.

По мнению Н.С. Столярова (2004 г.), финансовый контроль как экономическая категория – это контроль за законностью и целесообразностью действий органов государственной власти и местного самоуправления, осуществляемый в процессе планирования и ведения хозяйственной деятельности в интересах реализации стратегии социально-экономического развития страны и ее территорий [10, с. 370].

Н. С. Столяров, классифицируя финансовый контроль (ФК), отнес (рис. 4):

к *видам* ФК – государственный аудит, государственный финансовый контроль (внутриведомственный и межведомственный), муниципальный финансовый контроль (внутренний и внешний), негосударственный аудит;

к *типам* ФК – финансовый аудит, аудит эффективности, стратегический аудит, экологический аудит (финансовый аспект) [10, с. 7].

Близкой точки зрения придерживается и А. Н. Саунин (2006 г.), утверждая, что «аудит эффективности и финансовый аудит следует рассматривать как различные типы финансового контроля» [11].

Классификация ФК по типам имеет одноуровневый характер, а по видам – трехуровневый. Первый уровень классификации по видам – выделение аудиторского и финансового контроля, осуществляемых различными государственными органами. На втором уровне аудиторский контроль подразделяется на государственный и негосудар-

---

<sup>1</sup> Более того, из контекста этой статьи следует, что внутренний *финансовый* аудит как орган муниципального контроля занимается вопросами оценки *результативности, эффективности и экономности* использования средств. Такая трактовка не противоречит сути этого органа, но с терминологической точки зрения вносит путаницу в сферы финансового аудита и аудита эффективности.

ственный, и финансовый контроль – на государственный и муниципальный. На третьем уровне государственного финансового контроля выделяются внутриведомственный и вневедомственный контроль, а в муниципальном – внутренний и внешний контроль.

Таким образом, в *видовой* классификации финансового контроля Н. С. Столяров в качестве классификационного признака выделил:

- на первом уровне – *субъект*, выполняющий контроль (аудитор или ревизор);
- на втором уровне – *подчиненность и уровни государственного управления* (негосударственный, государственный, муниципальный);
- на третьем – *степень независимости* (внешний, внутренний).



Рис. 4. Классификация финансового контроля (по Н.С. Столярову)

Интересно проанализировать *место аудита* в классификации финансового контроля Н. С. Столярова. К *типам* финансового контроля им отнесен только аудит, другие типы отсутствуют. В то же время он рассматривает аудит как один из видов финансового контроля. Очевидно, что в классификации по типам произошло отождествление понятий «финансовый контроль» и «аудит», а в видовой классификации эти понятия разделены на основе различия субъектов, осуществляющих контрольные функции.

Таким образом, нормативные акты и специалисты по финансовому контролю зачастую рассматривают понятия «финансовый контроль» и «аудит» как равнозначные, а в некоторых случаях рассматривают их как отличающиеся. Рассматривая аудит как вид финансового контроля, Н. С. Столяров, тем не менее, в качестве *типов* финансового контроля рассматривает только *направления аудита*. Нельзя не согласиться с А. Н. Сауниным в том, что «необходимо преодолеть существующее в российской теории и практике традиционное разделение и противопоставление понятий «финансовый контроль» и «аудит», разработать теоретические и методические основы применения финансового аудита и аудита эффективности в государственном финансовом контроле и закрепить в российском законодательстве общепринятый в мире термин «аудит» применительно к государственному финансовому контролю» [11].

Для этого предполагается сформировать единую концепцию и теоретическую базу аудита, а также рассмотреть основы методологии и организации аудита в рамках сформированной концепции.

## Библиографические ссылки

1. Друри К. Управленческий и производственный учет. Вводный курс : учебник для студентов вузов. 5-е изд., перераб. и доп. М. : Юнити-Дана. 2005.
2. Whitty S. J., Schulz M. F. THE\_PM\_BOK\_CODE. – 20th IPMA World Congress on Project Management. 2006. № 1. P. 466–472.
3. Business process management (BPM). IT Definitions and Glossary. Gartner. URL: <http://www.gartner.com/it-glossary/business-process-management-bpm>.
4. О мерах по повышению результативности бюджетных расходов [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 22.05.2004 № 249. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений [Электронный ресурс]: федер. закон от 08.05.2010 № 83-ФЗ [принят Гос. думой 23.04.2010 : по состоянию на 01 янв. 2012 г.]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. О порядке формирования государственного задания в отношении федеральных государственных учреждений и финансового обеспечения выполнения государственного задания [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 02.09.2010 № 671. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. О методических рекомендациях по расчету нормативных затрат на оказание федеральными государственными учреждениями государственных услуг и нормативных затрат на содержание имущества федеральных государственных учреждений [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ № 137н, Минэкономразвития РФ № 527 от 29.10.2010. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Максимова Г. В., Федоренко И. В. Развитие аудита как вида и формы независимого контроля // Материалы XIV Междунар. научно-практ. конф. (апрель 2012, г. Владивосток) / Владивосток. гос. ун-т экономики и сервиса. Владивосток, 2012.
9. Бюджетный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 31.07.1998 № 145-ФЗ [принят Гос. думой 17 июля 1998 г.: по состоянию на 01 янв. 2012 г.]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
10. Столяров Н. С. Финансовый контроль в системе стратегического управления социально-экономическим развитием России: теория и практика : дис. ... д-ра экон. наук. М., 2006.
11. Саунин А. Н. Аудит эффективности использования государственных средств : дис. ... д-ра экон. наук. М., 2006.

И. В. Федоренко, Е. В. Лапина, В. В. Золотарев  
Сибирский государственный аэрокосмический университет  
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

## МЕТОДИКА ОЦЕНКИ РИСКОВ ИНФОРМАЦИОННОЙ БЕЗОПАСНОСТИ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

*Рассматривается необходимость оценки рисков в бухгалтерском учете, а также имеющийся инструментарий для его проведения. На основе проведенного анализа предлагается авторская методика оценки рисков информационной безопасности в бухгалтерском учете.*

*Ключевые слова: оценка рисков, методика, бухгалтерский учет.*

Современный этап развития общества характеризуется возрастающей ролью информационной сферы, представляющей собой совокупность информации, информационной инфраструктуры, субъектов, осуществляющих сбор, формирование, распространение и использование информации, а также системы регулирования возникающих при этом общественных отношений. Информационная сфера, являясь системообразующим фактором жизни общества, активно влияет на состояние политической, экономической, оборонной и других составляющих безопасности Российской Федерации [3].

Новый Федеральный закон «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ требует для ряда организаций создать систему внутреннего контроля за ведением бухгалтерского учета. Согласно п. 2 ст. 19 вышеуказанного Федерального закона, экономический субъект, бухгалтерская (финансовая) отчетность которого подлежит обязательному аудиту, обязан организовать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности [1]. Одним из направлений такого контроля является оценка рисков искажения данных финансовой отчетности, а также предпосылок такого искажения. Оценка рисков искажения финансовой отчетности проводится также аудиторами при проверке достоверности бухгалтерской отчетности.

Одной из составляющих системы внутреннего контроля предприятия является мониторинг используемых информационных систем. Так, согласно п. 42 Федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности ФПСАД № 8, система внутреннего контроля включает следующие элементы:

- контрольная среда;
- процесс оценки рисков аудируемым лицом;
- информационная система, в том числе связанная с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- контрольные действия;
- мониторинг средств контроля [2].

Для оценки рисков информационных систем необходимо использовать специализированный инструментарий.

Согласно п. 58 ФПСАД № 8 58, информационные системы создают определенные риски для системы внутреннего контроля аудируемого лица, включая следующие:

- а) приходится полагаться на системы или программы, которые могут неточно обрабатывать данные, обрабатывать неточные данные либо делать то и другое одновременно;
- б) возможен несанкционированный доступ к исходным данным, что может привести к уничтожению данных или их ненадлежащим модификациям, включая отражение

в бухгалтерском учете несанкционированных или несуществующих хозяйственных операций либо неточное отражение в бухгалтерском учете данных о них (такие риски могут возникнуть там, где к общей базе данных имеет доступ большое количество пользователей);

в) возможно получение персоналом, отвечающим за функционирование информационных систем, доступа сверх того, который необходим ему для выполнения возложенных на него обязанностей, что может повлечь нарушение установленного порядка разграничения обязанностей;

г) возможно внесение несанкционированных модификаций в основные файлы баз данных, компьютерные системы или программы;

д) неспособность произвести модификации в системах или программах, когда это действительно необходимо;

е) неуместное стороннее вмешательство;

ж) потенциальная возможность потери информации.

На рынке представлены различные программные продукты для оценки рисков информационной безопасности в целом и информационных систем в частности.

К основным недостаткам используемых в этих программных продуктах методик оценки риска информационной безопасности относят:

– высокий субъективизм оценки риска,

– итоговый показатель оценивают по сумме количества отрицательных/положительных ответов к общему количеству вопросов, в некоторых случаях с учетом из значимости.

В результате величина оцененного уровня риска информационной безопасности является некоторой «вещью в себе», т. е. системы оценки риска выполняют роль «черного ящика».

Как отмечает технический директор ООО «ПКИ» Андрей Сафонов, «существующие методы и средства имеют множество принципиальных недостатков. Учитывая, что основная причина ущерба есть прямое следствие нарушения свойств активов (конфиденциальности, целостности и т. п., а не реализации угроз), то, задав ущерб как следствие реализации угроз, каждая из которых может влиять на несколько свойств активов, можно получить, что один и тот же ущерб может быть учтен несколько раз» [4].

Предлагаемая авторская методика предполагает следующие новации:

1) использование показателя штрафных баллов для оценки уровня риска применительно к рассматриваемому рисковому событию или группе событий, являющихся возможным следствием несоблюдения конкретных правил информационной безопасности;

2) использование показателей суммы возможного ущерба (суммы ущерба и ее математического ожидания) для оценки величины риска применительно к рассматриваемому рисковому событию или группе событий.

Для формирования методики оценки рисков была проведена их классификация на основе свойств защищаемой информации (см. рисунок).

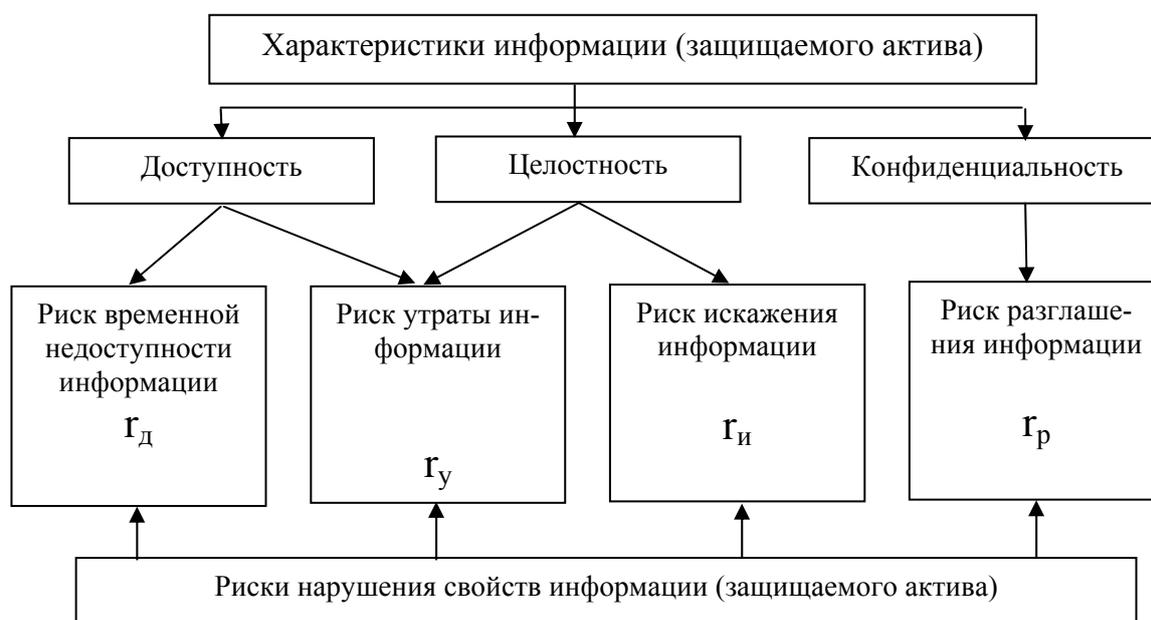
Показатели величины риска оцениваются на основе анализа состава информационной системы, обрабатываемой в ней информации (защищаемого актива), применяемых мер и средств защиты информации. При этом может быть использована оценка эффективности применяемых средств защиты информации (расчетная, статистическая, экспертная).

Для оценки каждого из показателей риска  $r_d$ ,  $r_y$ ,  $r_n$ ,  $r_p$  оцениваются факторы риска и актуальные угрозы. Реализация факторов и угроз оценивается в диапазоне (0; 1) путем накопления штрафных баллов факторов и/или угроз по формуле:

$$r_i = \begin{cases} (1 - \varepsilon) \text{ if } \sum_{j=1}^n b_j \geq 100; \\ \sum_{j=1}^n b_{j0,01} \text{ otherwise,} \end{cases}$$

где штрафные баллы  $b_j$  характеризуют уровень риска в процентах (1 балл = 1 %) по каждому оцениваемому ( $j$ -му) фактору и/или угрозе;  $\varepsilon$  – предел точности,  $\varepsilon = 0,01$ .

Сумма потерь (убытков) при наступлении нежелательного события  $S_i$  может оцениваться различными методами (см. таблицу).



Классификация рисков во взаимосвязи с базовыми свойствами защищаемой информации

#### Оценка суммы потерь при наступлении нежелательных событий

№	Оцениваемый показатель	Формула расчета	Описание методологии оценки	Примечание
1	$S_d$	$D_t t$	На основе недополученных доходов за период времени	$D_t$ – доход в единицу времени, $t$ – временной интервал
2	$S_y$	$PВ + D_t t$	Сочетание затратного и доходного метода	$PВ$ – расходы на восстановление утраченной информации
3	$S_{и}$	$СИ$	Для финансовой информации – номинальная оценка, для иной информации – использование экспертной оценки	$СИ$ – сумма искажения информации
4	$S_p$	$СС + УДР$	$СС$ оценивается в номинальном выражении, $УДР$ – экспертным путем	$СС$ – сумма возможных санкций за разглашение, $УДР$ – сумма ущерба для деловой репутации

Для лучшего использования результатов оценки предложено ввести еще один показатель – вероятную сумму риска  $R_i$ , представляющую, по сути, математическое ожидание суммы потерь, рассчитываемое как произведение  $S_i$  на  $r_i$ .

Таким образом, разработанная методика использует систему из трех показателей, оценивающих величину риска информационной безопасности.

Применение предлагаемой методики позволяет:

- повысить информативность оценки риска за счет применения комплекса показателей;
- использовать результаты оценки риска для более эффективного управления им;
- при планировании работы минимизировать риск с учетом его уровня и величины.

### **Библиографические ссылки**

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ. Доступ из справ. правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : постановления Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 (ред. от 27.01.2011). Доступ из справ. правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Доктрина информационной безопасности Российской Федерации от 9 сент. 2000 г. № Пр-1895. Доступ из справ. правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Сафонов А. Практическое применение методов и средств анализа рисков [Электронный ресурс] // Информационная безопасность. 2010. № 3. URL: <http://www.itsec.ru/articles2/techobzor/prakticheskoe-primenenie-metodov-i-sredstv-analiza-riskov>.

© Федоренко И. В., Лапина Е. В., Золотарев В. В., 2012

Ю. А. Четвертакова, О. И. Кокова  
Сибирский государственный аэрокосмический университет  
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

### **ПРОБЛЕМНЫЕ СИТУАЦИИ, СВЯЗАННЫЕ С УДЕРЖАНИЕМ АЛИМЕНТОВ**

*Рассматриваются вопросы о том, как правильно рассчитывать сумму алиментов, а также о взаимодействии судебных приставов, ситуации, связанные с удержанием алиментов.*

*Ключевые слова: заработная плата, алименты.*

Заработная плата – вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также компенсационные выплаты (доплаты и надбавки компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, работу в особых климатических условиях, на территориях, подвергшихся радиоактивному загрязнению, и иные выплаты компенсационного характера), стимулирующие выплаты (доплаты и надбавки стимулирующего характера, премии и иные поощрительные выплаты) [1].

Заработная плата определяется путем начисления или удержания. Одним из видов удержания являются алименты.

Алименты – это денежные средства гражданина, подлежащие уплате в пользу нуждающихся членов его семьи, взысканные с него, в случае необходимости, под надзором государственных органов [2].

В соответствии с российским законодательством право требовать алименты имеют:

- родители на содержание несовершеннолетних детей (ст. 85 Семейный кодекс Российской Федерации);
- пожилые нетрудоспособные родители (усыновители) на собственное содержание (ст. 87 Семейный кодекс Российской Федерации, ст. 38 Конституции Российской Федерации).

Бухгалтерия организации начинает взыскивать алименты после того, как в организацию поступает исполнительный лист, в котором указано, что работник организации является плательщиком алиментов на содержание своего (своих) несовершеннолетнего (них) ребенка (детей). В исполнительном листе указан срок, в течение которого необходимо удерживать алименты. Удержание алиментов на содержание несовершеннолетних детей производится со всех видов заработной платы (денежного вознаграждения, содержания) и дополнительного вознаграждения, как по основному месту работы, так и за работу по совместительству, которые получают родители в денежной (национальной или иностранной валюте) и натуральной формах.

Алименты могут быть удержаны:

- с суммы, начисленной по тарифным ставкам, должностным окладам, по сдельным расценкам, или в процентах от выручки от реализации продукции (выполнения работ и оказания услуг);
- со всех видов доплат и надбавок к тарифным ставкам и должностным окладам;
- с премий (вознаграждений), имеющих регулярный или периодический характер, а также по итогам работы за год;
- с оплаты за сверхурочную работу, работу в выходные и праздничные дни;

– с заработной платы, сохраняемой за время отпуска, а также с денежной компенсации за неиспользованный отпуск.

В бухгалтерском учете организации производятся записи (см. табл. 1) [3].

Таблица 1

**Записи в бухгалтерском учете**

Хозяйственная ситуация	Дебет	Кредит
Начисление заработной платы	25,26	70
Удержание налога на доходы физических лиц (НДФЛ)	70	68
Удержание алиментов	70	76 субсчет «Алименты»
Перечислены алименты на расчетный счет	76 субсчет «Алименты»	51
Выдача заработной платы из кассы	70	50

Получив от судебного пристава исполнительный лист, необходимо отправить ему обратное уведомление. Сделать это нужно в тот же день. Как правило, судебные приставы присылают и сам бланк уведомления, достаточно будет сделать в нём отметку, что исполнительный документ получен, поставить дату и указать номер телефона компании, а затем подписать и поставить печать. При нарушении исполнения судебные приставы применяют наказание по п. 3 ст. 17.14 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях. Если работник, с доходов которого удерживаются алименты, уволится, то исполнительный лист отсылается обратно судебному приставу. Известить приставов надо в течение трёх дней с того дня, как сотрудник, уплачивающий алименты, уволился.

Необходимость удерживать алименты с доходов работника возникает в случае, когда от судебного пристава или непосредственно от получателя алиментов получены документы:

- либо исполнительный лист;
- либо судебный приказ;
- либо нотариально удостоверенное соглашение об уплате алиментов.

Бухгалтер должен удерживать алименты с категорий лиц, получивших доходы (см. табл. 2).

До получения исполнительного документа или соглашения об уплате алиментов бухгалтер не вправе производить никакие удержания. Предельный размер удержаний при наличии алиментных обязательств составляет 70 % дохода после вычета налога на доходы физических лиц (НДФЛ). Далее нужно удержать текущие алименты, и если норматив по предельному размеру удержаний не нарушен – доудержать задолженность по предыдущим периодам [4].

Алименты, которые необходимо удержать с сотрудника, рассчитываются следующим образом: чистый заработок сотрудника, т. е. сумму, которую сотрудник получил бы на руки за вычетом налога на доходы физических лиц (НДФЛ), нужно умножить на процент, указанный в исполнительном листе. Результатом будет сумма алиментов за месяц (табл. 3).

Алименты взыскиваются из ежемесячной заработной платы, но не с начисленных авансов. По общему правилу размер алиментов составляет 1/4 от суммы дохода на одного ребенка, 1/3 – на двоих детей, 1/2 – на трех и более. Размер этих долей может быть уменьшен или увеличен судом с учетом материального или семейного положения сторон и иных заслуживающих внимания обстоятельств.

Таблица 2

**Удержание алиментов с различных категорий работников**

Категории лиц, которым выплачивается доход	Удержание алиментов	Комментарий
Штатные работники	+	Ст. 98 Закона № 229-ФЗ
Совместители	+	Ст. 98 Закона № 229-ФЗ
Сотрудники, находящиеся в отпуске по уходу за ребенком до 1,5 лет	-	П. 9 ч. 1 ст. 101 Закона № 229-ФЗ
Учредители, получающие дивиденды	+	Алименты удерживаются со всех видов дохода, в т. ч. с доходов по акциям и других доходов от участия в управлении организацией (дивиденды, выплаты по долевым паям) (подп. «к» п. 2 Перечня, утв. постановлением Правительства РФ от 18.07.1996 № 841)
Граждане, которым организация возмещает моральный вред	+	На основании подп. «м» п. 2 Перечня, утв. постановлением Правительства РФ от 18.07.1996 № 841, алименты взыскиваются с сумм, выплачиваемых в возмещении вреда, причиненного здоровью. Поэтому если на основании судебного решения данная сумма была взыскана в качестве компенсации морального вреда (из-за причиненного вреда здоровью), то алименты удержать нужно
Граждане, которым организация возмещает вред, причиненный здоровью	+	Ч. 2 ст. 101 Закона № 229-ФЗ

Таблица 3

**Источники удержания алиментов**

Выплаты, которые включают в расчет алиментов	Выплаты, которые брать в расчет не нужно
Заработная плата по тарифным ставкам, окладам, сдельным расценкам, а также выданная в неденежной форме либо доходы от предпринимательства	Компенсационные выплаты, связанные со служебной командировкой (включая суточные)
Надбавки и доплаты к тарифным ставкам, окладам, гонорары, районные коэффициенты	Пособия гражданам, у которых есть дети, а также пособие на погребение
Премии и вознаграждения как предусмотренные, так и не предусмотренные системой оплаты труда	Денежные суммы, выплачиваемые в связи с рождением ребенка, со смертью родных, с регистрацией брака
Средний заработок, сохраняемый за работником во всех случаях, предусмотренных законодательством о труде, в том числе во время отпуска	Деньги, которые работник получает на возвратной основе (займы, под отчет)
Пособие по временной нетрудоспособности (по решению суда либо по нотариально удостоверенному соглашению об уплате алиментов)	Суммы полной или частичной компенсации стоимости путевок, за исключением туристических, выплачиваемой работодателями своим работникам и (или) членам их семей
Дивиденды, а также доходы от сдачи имущества в аренду	Компенсации стоимости проезда к месту лечения и обратно, если такая компенсация предусмотрена ФЗ
Материальная помощь, выплачиваемая работодателем (за некоторыми исключениями)	Компенсация в связи с изнашиванием инструмента, принадлежащего работнику

Случаи прекращения удержания алиментов приведены в ст. 120 Семейного кодекса Российской Федерации.

Выплаты алиментов, взыскиваемых в судебном порядке, прекращается:

- по достижении ребенком совершеннолетия или в случае приобретения несовершеннолетними детьми полной дееспособности до достижения ими совершеннолетия;
- при усыновлении (удочерении) ребенка, на содержание которого взыскивались алименты;
- смертью лица, получающего алименты, или лица, обязанного уплачивать алименты.

Таким образом, прекратить начисление алиментов нужно, в частности, после достижения ребенком совершеннолетия. Совершеннолетним человек считается после достижения 18 лет. В случае вступления в брак до достижения этого возраста, ребенок признается полностью дееспособным и обязанность по удержанию алиментов прекращается.

При увольнении работника, с доходов которого удерживались алименты, в трехдневный срок необходимо:

- если алименты удерживались на основании решения суда – уведомить об увольнении работника судебного пристава-исполнителя по месту нахождения организации и получателя алиментов, исполнительный документ нужно отправить судебному приставу;
- если алименты удерживались на основании нотариально удостоверенного соглашения об уплате алиментов, уведомить об увольнении получателя алиментов (п. 1 ст. 111 Семейного кодекса Российской Федерации).

При передаче исполнительного документа судебному приставу в нем необходимо сделать следующие отметки: о произведенных удержаниях, периоде, за который удержаны алименты, сумме оставшейся задолженности. Данные сведения должны быть подписаны руководителем и бухгалтером организации, в обязательном порядке заверены печатью организации. Лучше направлять документы почтовым отправлением с описью вложения, чтобы на руках оставалось подтверждение того, что данная обязанность выполнена.

Работодателя могут наказать:

- за невыполнение требования судебного пристава;
- потерю исполнительного документа или его несвоевременное направление адресату;
- представление недостоверных сведений о доходах должника.

Виновные в этих нарушениях подвергаются штрафу:

- организация – в размере от 50 000 до 100 000 руб.;
- должностные лица – в размере от 15 000 до 20 000 руб.

Такие правила установлены ч. 3 ст. 17.14 «Нарушение законодательства об исполнительном производстве» Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях (КоАП) [5].

При увольнении работнику начисляется ряд выплат, которые приведены в табл. 4.

В таблице отражены выплаты, с которых, в случаях увольнения работников, необходимо удержать алименты.

Ситуации, рассмотренные в данной статье помогут бухгалтерам избежать ошибок в расчете по исполнительным листам.

**Выплаты при увольнении работнику**

Наименование выплаты	Необходимость удержания алиментов	Комментарий
Компенсация за неиспользованный отпуск	+	В закрытом перечне доходов, за счет которых задолженность по исполнительным листам погашается, данные выплаты отсутствуют (ст.101 Федер. закона № 229-ФЗ)
Выходное пособие, выплачиваемое согласно нормам законодательства	+	Предусматривает выплату выходного пособия прокурорам, научным и педагогическим работникам при увольнении на пенсию, в отставку, по состоянию здоровья или инвалидности (п. 2 ст. 44 Федеральный закон от 17.01.1992 № 2202-1)
Выходное пособие, выплачиваемое по инициативе работодателя	+	Алименты удерживаются со всех видов дохода
Средний заработок на период трудоустройства	+	Подп. «е» п. 2 Перечня, утв. Постановлением Правительства РФ от 18.07.1996 № 841
Компенсация руководителю организации, если он был уволен по решению собственника при отсутствии виновных действий или бездействия руководителя	+	Размер компенсации должен быть не менее трехкратного среднего месячного заработка руководителя
Компенсация сотрудникам, которые были уволены (с их согласия) раньше чем через два месяца после предупреждения о ликвидации организации (сокращение численности и штата)	+	Об увольнении в связи с ликвидацией организация обязана предупредить сотрудников за два месяца. Сотруднику, уволенному раньше установленного срока, нужно выдать дополнительную компенсацию. Ее размер равен среднему заработку

**Библиографические ссылки**

1. Трудовой кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/popular/tkrf>.
2. Семейный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/popular/family>.
3. План счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению : утв. приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н.
4. Об исполнительном производстве : федер. закон от 02.10.2007 №229-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Кодекс административных правонарушений Российской Федерации [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/popular/koap>.

А. В. Чичкина, О. И. Кокова  
 Сибирский государственный аэрокосмический университет  
 имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

### ОБЯЗАТЕЛЬНЫЕ ТРЕБОВАНИЯ К ПЕЧАТИ ОРГАНИЗАЦИИ

*Даны рекомендации по оформлению оттисков печатей на первичных бухгалтерских документах.*

*Ключевые слова: печать, оттиск.*

В федеральном законодательстве закреплены требования к печатям компаний (п. 5 ст. 2 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 8 февраля 1998 года № 14-ФЗ, п. 7 ст. 2 Федерального закона «Об акционерных обществах» от 26 декабря 1995 года № 208-ФЗ, п. 4 ст. 3 Федерального закона «О некоммерческих организациях» от 12 января 1996 года № 12-ФЗ).

У партнёров и чиновников, у покупателей часто возникают заблуждения по поводу печатей (см. рисунок).



Типичные заблуждения по оформлению оттисков печатей на первичных документах

Заблуждение 1. У компании может быть только одна круглая печать.

Круглых печатей может быть несколько. Как минимум, компания должна иметь две круглые печати. Одна находится у главного бухгалтера, а вторая – у руководителя. Несколько печатей удобно изготовить на тот случай, если директор постоянно разъезжает по командировкам. Сделать две абсолютно идентичные круглые печати не получится, размеры могут отличаться на миллиметр. К этому у представителей контрагентов или сотрудники банков, таможи и других ведомств могут быть претензии. Компаниям не запрещено делать несколько печатей. Из законов следует, что все акционерные общества и общества с ограниченной ответственностью обязаны иметь круглую печать. На ней должны быть указаны полное наименование и местонахождение организации (ст. 2 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ и ст. 2 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ). В печать компании можно добавлять любые другие данные.

Кроме основной круглой печати, компании разрешено иметь другие штампы с фирменным названием. Они могут быть любой формы, не только круглыми.

Количество нужных печатей, в том числе круглых, компания определяет самостоятельно. Но только одна круглая печать может быть основной. Иначе руководство компании могут обвинить в подделке на основании ст. 327 Уголовного кодекса РФ. Чтобы этого не произошло, лучше изготовить две разные круглые печати на случай оформления важных бумаг. Например, на одной из них будет дополнительная надпись «Для документов».

Во внутренних документах следует прописать (в приказе руководителя), какую именно печать работники компании будут использовать в разных случаях.

Заблуждение 2. Оттиск печати должен быть синим или красным.

Цвет оттиска не важен. Нет никаких запретов по поводу различных цветов печати. Можно использовать чернила любого цвета. Чтобы у чиновников, контрагентов, покупателей не было претензий, предоставьте им оригинал свидетельства о постановке компании на учет в налоговой инспекции.[1]

Заблуждение 3. На квитанции к ПКО обязательно ставить основную печать компании.

Основной печати в ПКО может и не быть. Унифицированная форма № КО-1 состоит из двух частей – приходного кассового ордера (остается у продавца) и квитанции к нему (выдается покупателю). На практике кассиры не всегда проставляют на квитанции к ПКО основную круглую печать компании. Для кассовых операций у компании есть специальный штамп с отметкой «Оплачено» или «Принято». Но некоторым покупателям это не нравится – они требуют строго «главную» печать.

Оформлять ПКО при приеме денег в кассу, уточняет п. 3.2 Положения о порядке ведения кассовых операций от 12 октября 2011 г. № 373-П. В нем сказано, что в квитанции к ордеру надо проставить штамп, подтверждающий проведение кассовой операции. Этот реквизит предусмотрен в унифицированной форме № КО-1.

Специальных требований к такому штампу в законодательстве нет. Поэтому кассир вправе ставить специальную печать для приходных операций [2].

Заблуждение 4. Штамп в квитанции к ПКО должен «заходить» на сам ордер.

Законных оснований ставить печать одновременно на обеих частях формы № КО-1 у компании нет. Кассир может полностью уместить печать на квитанции, не заезжая на ПКО, потому что место для печати отмечено в квитанции буквами «М.П.» (место печати). Таких обозначений на основной части ПКО нет. В Положении о порядке ведения кассовых операций сказано, что в квитанции должен стоять штамп компании. А не его половина или даже три четверти.

Заблуждение 5. Печать должна быть во всех первичных документах.

Если компания разрабатывает первичные документы самостоятельно, печать ставить не требуется. Когда форму первичного документа утвердили чиновники, то печать надо ставить, если в бланке есть обозначения «М.П.». Например, она обязательна в товарной накладной по форме № ТОРГ-12. Печати в этом документе должны быть обеих сторон сделки – как продавца, так и покупателя [3].

Заблуждение 6. Все налоговые документы надо заверять печатями.

Не во всех налоговых документах должна быть печать. Проставлять штамп компания обязана, например, в налоговых декларациях, а именно: на титульных листах. Такой реквизит предусмотрен в самих формах отчетов. Печати на всех страницах деклараций проставлять не нужно.

Не требуется оттиск печати и на налоговых регистрах, необходимых для расчета прибыли. Они разрабатываются самостоятельно. Обязательные реквизиты регистров перечислены в ст. 313 Налогового кодекса РФ. И печать здесь не упомянута. Печать необязательна в счете-фактуре и в пояснительных записках, которые направляются инспекторам. В регистрах по НДС (книге покупок и книге продаж, журнале полученных и выставленных счетов-фактур) печать нужна. Этого требуют правила по их заполнению.

Если налоговая требует документы для проверки, то можно предоставить не оригиналы, а заверенные копии. В каком виде их подготовить, Налоговый кодекс не уточняет. Стоит заверить копии подписью директора и круглой печатью компании. Такое требование к копиям прописано в приложении № 5 к приказу Федеральной налоговой службы России от 31 мая 2007 г. [4].

Необходимо различать понятие печати как механизма и как изображения на бумаге. Печать на документах – оттиск печати, изготовленный с помощью клише. В настоящее время организации должны иметь печать, руководствуясь требованием закона.

### **Библиографические ссылки**

1. Гражданское право. Регистрация юридических лиц и индивидуальных предпринимателей. [Электронный ресурс]. URL: [http://77urist.ru/04\\_reg\\_ip/index.html](http://77urist.ru/04_reg_ip/index.html).
2. Общественная организация. Ассоциация профессиональных изготовителей печатей и штампов [Электронный ресурс]. URL: <http://www.gosreglament.ru/article/pechat-firmi.shtml>.
3. Соколов В. Г. Документационное обеспечение управления. М. : Инфра-М, 2010.
4. Клерк. Новости налоговых инспекций. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.klerk.ru/inspection/291489/>.

© Чичкина А. В., Кокова О. И., 2012

М. Е. Шестернева, О. И. Кокова  
Сибирский государственный аэрокосмический университет  
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

### **СИТУАЦИИ, СВЯЗАННЫЕ С УДЕРЖАНИЕМ НАЛОГА НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ ПО КОМАНДИРОВОЧНЫМ РАСХОДАМ**

*Рассматривается вопрос, как правильно удержать налог на доходы физических лиц (НДФЛ) по командировочным расходам.*

*Основные понятия: НДФЛ, командировочные расходы, командировка.*

В пункте 11 Положения об особенностях направления работников в служебные командировки, утвержденного постановлением Правительства РФ от 13 октября 2008 г. № 749, а также п. 3 ст. 217 Налогового кодекса РФ, указано, что сотруднику, который вернулся из служебной командировки, организация должна возместить расходы. В данные расходы включают расходы по проезду, найму жилого помещения, дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места постоянного жительства (суточные) и иные расходы, произведенные работником с разрешения работодателя. Данная обязанность закреплена в ст. 168 Трудового кодекса РФ [1]. С подобных компенсаций НДФЛ удерживать не надо, при условии, что их размер не выходит за пределы норм, установленных или прописанных в коллективном договоре или любом локальном акте. Для некоторых случаев лимиты прямо закреплены в самом Налоговом кодексе РФ [2], т. е. НДФЛ придется исчислить лишь с выплат, превысивших предельное значение.

Далее рассмотрим ситуации, когда необходимо удерживать налог с командировочных компенсаций, а когда такого удержания осуществлять не следует.

К расходам на проезд можно отнести стоимость билетов на любой вид транспорта, а также связанные с этим затраты, например, на покупку обязательной страховки или оплату услуг по оформлению проездного документа. Все расходы на проезд должны быть подтверждены документально. Если для поездки работника в командировку проездной билет был оформлен в электронном виде, то подтверждением расходов для целей налогообложения прибыли организации служат распечатка электронного документа (авиабилета) на бумажном носителе, копия квитанции, фискальный чек (выписка с банковского счета, подтверждающая факт оплаты проезда) и посадочный талон.

Согласно общему правилу, НДФЛ с компенсаций проезда можно не удерживать, если суммы вписываются в установленные компанией нормы, и работник внес все подтверждающие документы.

Если же необходимых подтверждающих документов на проезд у работника нет, то налог необходимо удержать.

Однако на практике не всегда все складывается идеально, даже когда есть все необходимые документы.

Рассмотрим ситуации, при которых НДФЛ не удерживается, и ситуации, при которых НДФЛ необходимо удержать (см. таблицу).

Пример заявления о возмещении расходов, связанных со служебными поездками, представлен на рисунке.

Ситуация, когда *стоимость билета превышает установленные нормы.*

Отправляя сотрудника по служебным делам, организация соглашается оплатить ему проезд бизнес-классом, причем в рамках лимита, прописанного во внутренних документах. В этом случае такие затраты не учитываются.

Генеральному директору ООО «Самоцвет» Хрусталеву К.А. от менеджера по продажам Гранатова Н.В.	
<b>ЗАЯВЛЕНИЕ</b> <b>о возмещении расходов, связанных со служебными поездками</b>	
В соответствии с приказом от 18 сентября 2012 г. №85-к я был направлен в командировку в г. Орел на срок 4 дня для проведения переговоров с клиентами.	
В соответствии со статьей 168.1 Трудового кодекса РФ и пунктом 35 коллективного договор от 10 февраля 2009 г. прошу возместить мои расходы в размере 20 000 (двадцать тысяч) рублей, понесенные в период нахождения в служебной командировке, на следующие цели:	
1. Расходы на проезд в сумме 2200 (две тысячи двести) рублей.	
2. Расходы по найму жилого помещения в сумме 15 000 (пятнадцать тысяч) рублей. <u>Повышенный размер платы за проживание связан с тем, что в гостинице «Заря свободными были только номера класса «люкс».</u>	
3. Дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места постоянного жительства (суточные), в сумме 2800 (две тысячи восемьсот) рублей.	
Приложение:	
– проездные билеты в количестве 2 шт.;	
– счет № 353 от 28/09/2012;	
– командировочное удостоверение на 2 (двух) листах.	
Менеджер по продажам Н.В.Гранатов 02.10.2012	<i>Гранатов</i>
<i>Возместить расходы в полном размере</i> Генеральный директор К.А.Хрусталев	<i>Хрусталев</i>

В заявлении сотрудник обязательно должен указать причины перерасхода

Пример заполнения заявления о возмещении расходов, связанных со служебными поездками

Налог рассчитывать не придется исходя из того, что руководство возмещает сотруднику расходы на проезд полностью, хотя и сверх нормы. Данное решение подтверждает утвержденный директором авансовый отчет.

Если же работник сам берет себе билет в бизнес-класс, не согласовав этот вопрос с начальством, то не исключено, что руководство возместит компенсацию лишь в размере установленного в компании лимита. Необходимо выдать эту сумму, и НДФЛ удерживать не придется.

Ситуация, когда *сотрудник в командировке передвигался исключительно на такси.*

НДФЛ удерживать не следует при условии, что такой вид транспорта работник использовал именно в служебных целях, например в целях экономии времени (см. таблицу).

### Ситуации с удержанием НДФЛ

Ситуация	Дополнительные условия	Основание
НДФЛ не удерживается		
Стоимость проездного билета выше установленных в организации норм	Налог можно не удерживать со всей суммы, которую руководитель разрешил возместить сотруднику	Письмо Минфина России от 30 декабря 2011 г. № 03-04-06/6-364
Сотрудник ездил на такси	Безопасно не исчислять налог лишь в случае, когда сотрудник пользовался услугами такси, добираясь в аэропорт или на вокзал и обратно. В остальных случаях возможны споры с контролерами	Письмо Минфина России от 27 июня 2012 г. № 03-04-06/6-180
Работник приехал в командировку раньше, чем нужно, или уехал позже	Если сотрудник нарушил сроки командировки на день-два, то налог можно не удерживать	Письмо Минфина России от 10 августа 2012 г. № 03-04-06/6-234
Стоимость проживания выше лимитов, установленных в вашей компании	Налог можно не удерживать со всей суммы, которую руководитель разрешил возместить сотруднику	Письмо Минфина России от 4 июля 2012 г. № 03-04-06/6-204
Арендуя квартиру, сотрудник оплачивал коммунальные услуги отдельно	При любых условиях НДФЛ не исчисляется	Письмо Минфина России от 5 декабря 2011 г. № 03-03-06/1/802
НДФЛ удерживается		
В счет из гостиницы включена стоимость питания	Если стоимость питания выделена отдельной строкой, придется рассчитать с нее налог	Письмо Минфина России от 14 октября 2009 г. № 03-04-06-01/263
Размер суточных, установленный в вашей компании, больше 700 руб. для поездок по России и 2500 руб. – для загранкомандировок	НДФЛ нужно удержать лишь с суммы превышения лимитов, установленных пунктом 3 статьи 217 Налогового кодекса РФ	Письмо Минфина России от 11 июня 2009 г. № 03-04-06-01/133

Ситуация, когда *даты, указанные в командировочном удостоверении и билетах, не совпадают.*

Если работник выехал по служебным делам раньше, чем указано в его командировочном удостоверении или, наоборот, вернулся позже прописанной там даты, то в данной ситуации считается важным, на какой срок работник задержался или на сколько раньше он отправился в поездку.

Ситуация, когда *сотрудник остался в месте командировки, проводя там продолжительный отпуск.*

В данной ситуации работник получает доход в натуральной форме в виде оплаченного билета, следовательно, с его стоимости надо удержать НДФЛ, согласно п. 1 ст. 211 Налогового кодекса РФ.

Ситуация, *когда если сотрудник задержался в месте командирования ненадолго, к примеру, на выходные и праздники.*

Тут экономической выгоды у работника уже не возникает. Оба билета – и туда, и обратно – можно возмещать полностью. Налог удерживать не нужно.

Расходы на жилье в служебной поездке не облагаются НДФЛ в полной сумме. Но опять же при условии, что они подтверждены документально.

Ситуация, *когда работник вернулся из командировки без оправдательных бумаг.*

НДФЛ не удерживается с компенсации за наем жилого помещения в пределах 700 руб. Данное правило соблюдается, если сотрудник передвигался в пределах РФ. Если командировки осуществляются за пределы РФ, то необлагаемый лимит больше 2500 руб. Все эти нормативы необходимо брать за каждый день поездки.

Возмещая сотруднику затраты на жилье сверх установленных пределов, НДФЛ рассчитывается с суммы превышения. Даже если в организации установлены более высокие лимиты выплат.

*Ситуация, когда расходы по найму жилья оказались выше норм, установленных лимитов организации.*

Здесь необходимо взять письменное заявление о возмещении расходов с командированного лица. В данном заявлении нужно указать сумму такого перерасхода.

Какую сумму затрат на жилье возместить сотруднику решает руководитель, и эта сумма выплачивается, а НДФЛ не удерживается.

*Ситуация, когда в счете или акте из гостиницы указывают стоимость питания.*

Если она обозначена отдельной строкой, то с этой суммы придется исчислить НДФЛ. Объясняется это тем, что оплату питания нельзя считать расходами по найму помещения и, следовательно, применять нормы п. 3 ст. 217 Налогового кодекса РФ здесь будет неправомерно.

*Ситуация, когда организация арендует квартиру для сотрудника.*

В этом случае организация оплачивает и коммунальные услуги, на которые выдается отдельная квитанция. Так как коммунальные платежи напрямую связаны с расходами на проживание, то они не облагаются НДФЛ.

Помимо стоимости жилья и проезда сотруднику, нужно компенсировать дополнительные, но неотъемлемые расходы по командировке – *суточные*. В правилах п. 3 ст. 217 Налогового кодекса РФ, указано, что *суточные в размере 700 руб. за каждый день командировки в России не облагаются НДФЛ. Предел суточных установлен и для заграничных командировок, он составляет 2500 руб.*

Для суточных расходов законом установлены те же лимиты, что и для ситуации, когда командированный не смог подтвердить расходы на оплату жилья. Но действуют они отдельно друг от друга. Налог удерживается лишь с суммы, превышающей эти нормы.

В случае, если сотрудник уехал в командировку и вернулся из нее в этот же день, суточные выдавать не рекомендуется. Иначе понадобится рассчитывать НДФЛ или защищать свои интересы в суде. Для выплаты суточных подтверждающим документом будет только командировочное удостоверение. Любые другие документы не потребуются.

### **Библиографические ссылки**

1. Трудовой кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 30.12.2011 №197-ФЗ ред. от 22.11.2011 №334-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс: Высшая школа».

2. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: в 2 ч.: федер. закон от 05.08.2000 №117-ФЗ ред. от 21.06.2011. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс: Высшая школа».

Е. А. Шнюкова, А. П. Фант  
Сибирский федеральный университет, Россия, Красноярск

## **ВЫБОР ИНСТРУМЕНТОВ ФУНДАМЕНТАЛЬНОГО АНАЛИЗА ДЛЯ СТОИМОСТНОГО ИНВЕСТИРОВАНИЯ**

*Рассматриваются положения теории стоимостного инвестирования, направленные на поиск недооцененных активов.*

*Ключевые слова: стоимостное инвестирование, недооцененные акции, фундаментальный анализ.*

Существуют различные механизмы инвестирования, одним из которых является рынок ценных бумаг. Если рассматривать рынок ценных бумаг как совокупность инструментов, то для рационального выбора того или иного инструмента вложения средств необходимо оценить его инвестиционную привлекательность. На российском рынке корпоративных ценных бумаг объектом инвестиций преимущественно являются акции.

Неустойчивый, нестабильный, то падающий, то поднимающийся рынок акций создает исключительные возможности для получения спекулятивного дохода. Однако отсутствие достоверной информации не позволяет сделать подобные операции для многих операторов эффективными.

В применении к финансовым рынкам для изучения экономического и финансового положения эмитента проводят фундаментальный анализ – количественный метод прогнозирования, который является составной частью всего инвестиционного процесса. С помощью фундаментального анализа можно определить наиболее перспективные отрасли с учетом сложившейся ситуации в стране и отраслях, а также наиболее привлекательные акции компаний для инвестирования.

На фондовом рынке различают такую категорию акций, как акции стоимости. Так называют недооцененные акции. Рыночная цена этих акций по тем или иным причинам ниже их «внутренней» (справедливой) стоимости. Она рассчитывается на основе реальных финансовых показателей компании-эмитента. В процессе проведения фундаментального анализа определяются недооцененные рынком активы, в которые следует инвестору вкладывать свои свободные денежные средства [8].

Инвестиции в акции осуществляются на основе двух отличных друг от друга подходов. Первый из них называют стратегией стоимости и инвесторов, которые его используют – value investors. Суть подхода заключается в оценке стоимости компании и акции. Инвесторы, отбирая акции для инвестирования, наибольшее внимание обращают на анализ стоимости той или иной компании. Если инвесторы считают, что акция недооценена, то покупают эту акцию, а если акция переоценена, инвесторы ее продают [1].

Анализ стоимости появился благодаря Бенджамину Грэхему, описавшему его в своем труде «The Intelligent Investor». Самым известным value investor в мире является Уоррен Баффет, ставший знаменитым своей феноменальной способностью давать правильную оценку акциям. Приверженцы анализа стоимости широко применяют фундаментальный анализ, чтобы оценить стоимость компании. При этом анализируются основные активы компании, оборотные активы, прибыль, амортизация, задолженность, дивиденды, денежные потоки и другие показатели. Анализ направлен на то, чтобы найти недооцененные акции, которые могут в дальнейшем вырасти за счет того, что их цена восстановится до уровня, который наиболее справедливо отразит стоимость компании.

Стоимостное инвестирование рассчитано на долгосрочное вложение, и особенно эффективно в периоды спада рынка, когда много хороших компаний недооценены [6].

Покупатели недооцененных акций руководствуются стоимостью бизнеса компании и прибылью, которые он может принести в будущем. Эти факторы изменяются гораздо медленнее, чем цена. Как правило, стоимостные инвесторы полностью игнорируют не только краткосрочные, но и долгосрочные ценовые тренды, т. е. любую техническую информацию.

Второй подход к инвестированию основан на стратегии роста. Его используют инвесторы, которых называют *growth investors*. Суть подхода состоит в том, что выбирать нужно акции, демонстрировавшие до последнего времени рост за счет постоянно растущих выручки компании и ее прибыли. Когда акция постоянно растет, инвестор приобретает ее с расчетом на дальнейшее развитие компании такими же темпами, как и ускоренный рост ее акций. В этом случае в расчет не берется так называемая внутренняя стоимость той или иной компании. Часто покупка таких акций ведется инвесторами по цене, превышающей текущий уровень внутренней стоимости. Приверженцы стратегии роста больше всего применяют методы технического анализа, отслеживая силу трендов, цены, торговые объемы, графики [1].

Задачей аналитиков и инвесторов является нахождение недооцененных акций компаний, которые обладают большим потенциалом. Следует понимать, что стоимостное инвестирование нацелено прежде всего на качественные компании, обладающие большим потенциалом, а не просто на дешевые акции любых компаний, стоимость на которые существенно снизилась. Стоимостное инвестирование предполагает тщательный фундаментальный анализ. Основную роль в подборе инструментов для стоимостного инвестирования играет стоимость акции, поскольку основной смысл стоимостного инвестирования не заключается в поиске недавно рухнувших акций, которые кажутся недооцененными. Вполне возможно, что падение цены акции может быть вызвано временными неудачами организационной политики компании, а это означает, что низкая цена акции является ее реальной стоимостью [2].

Стоимостное инвестирование рассчитывает на то, что в силу различных внешних экономических и рыночных факторов, цена на акцию снижается, но при этом внутренние показатели компании остаются в прекрасном состоянии. Важно отметить, что ни волатильность рынка, ни внутрисуточные колебания акции, ни даже история изменения цены, ни один из этих факторов не является внутренним для компании и никак не влияет на ее продуктивность и производительность.

Идея Б. Грэхема состояла, прежде всего, в том, что нужно разделять инвестиции и спекуляции, поскольку это два фундаментально разных бизнеса: инвестиции предполагают тщательный и подробный анализ объекта инвестирования, сбор данных и фактов и изучение перспектив, в то время как спекуляции основаны на сиюминутном тренде [5].

Основные положения теории стоимостного инвестирования следующие:

1. Компанию можно считать привлекательной для покупки, если рыночная стоимость акции ниже, либо незначительно выше балансовой стоимости. Другими словами, показатель  $P/B$  (отношение рыночной цены акции к бухгалтерской стоимости активов на акцию) должен быть не более 1,5.

2. Компания является привлекательной для инвестирования с показателем  $P/E$  (отношение рыночной цены акции к величине чистой прибыли на акцию) менее 15. Здесь следует понимать следующее: на основе какой прибыли рассчитывался этот показатель. Прибыль должна быть реальная, а не бумажная. Грэхем даже рекомендовал вычислять  $P/E$  на основе средней прибыли за последние 3 года, чтобы сгладить все неровности финансовой отчетности компаний.

3. Долговая нагрузка компании. Отношение долг/капитал рекомендуется со значением менее 0,5. На наш взгляд, компания может превысить этот показатель в том случае, если кредитные средства инвестируются в проекты, имеющие государственную поддержку, либо имеют явные перспективы.

4. Компания должна иметь стабильную прибыль в течение последних 5 лет, а также иметь отличные долгосрочные перспективы.

Следует отметить, что российская действительность вносит свои коррективы в теорию стоимостного инвестирования:

во-первых, значение капитала в российских стандартах бухучета (РСБУ) может значительно отличаться от действительности. Это означает, что при инвестировании в компании, не предоставляющие консолидированную отчетность, стоит более внимательно относиться к показателю P/E; не стоит также покупать компании с показателем P/B более единицы;

во-вторых, инфляция в России гораздо выше, чем в США. Это означает, что требования к показателю P/E должно быть более жестким: по мнению аналитиков [7], можно считать компанию привлекательной только с P/E менее 10.

Как правило, при стоимостном инвестировании инвесторы выбирают акции тех компаний, у которых коэффициент P/B и коэффициент P/E ниже среднего уровня по отрасли и/или высокая дивидендная доходность.

Если текущая цена акции не более чем две трети от стоимости активов компании, то такая акция автоматически становится стоимостной, и не обязательно делать дополнительный анализ. Если за акции инвестор получаете больше, чем уплаченные деньги (в виде имущества компании), то такая акция автоматически становится привлекательной. Но стоит отметить, что такие акции – редкость.

Существенной проблемой при стоимостном инвестировании является правильная оценка внутренней стоимости. Поэтому другим центральным понятием в стоимостном инвестировании является «запас прочности». Это означает, что инвесторы покупают акции с достаточно большим дисконтом, чтобы позволить некоторое пространство для погрешности при оценке внутренней стоимости компании.

Обобщая вышеизложенное, следует отметить, что при подборе акций для стоимостного инвестора, главным фактором является рыночная цена акции, которая ниже, чем реальная стоимость. А для анализа и обнаружения таких недооцененных акций стоимостным инвесторам следует использовать фундаментальные индикаторы, рассмотренные выше.

### **Библиографические ссылки**

1. Выбор акций для инвестирования: основные подходы [Электронный ресурс] // Инвестиции, помощь начинающим. URL: [http://investetsionny.blogspot.com/2012/04/blog-post\\_9818.html](http://investetsionny.blogspot.com/2012/04/blog-post_9818.html).

2. Гитман Лоренс Дж., Джонк Майкл Д. Основы инвестирования : учебник. М. : Инфра, 2008.

3. Грэхем Б., Цвейг Д. Разумный инвестор : пер. с англ. М. : Вильямс, 2009.

4. Дамодаран А. Инвестиционная оценка. Инструменты и методы оценки любых активов : пер. с англ. М. : Альпина Бизнес-Букс, 2008.

5. Корнюшин В. Инвестиции в недооцененные активы: value investing [Электронный ресурс]. URL: <http://www.swifttrade.ru/analytics/aktualnoe/investitsii-v-nedootsenennye-aktivy-value-investing>.

6. Берг Д. Стоимостное инвестирование [Электронный ресурс]. URL: <http://berg.com.ua/strategies/value-investing>.

7. Шипилов И. Стоимостное инвестирование в России [Электронный ресурс]. URL: <http://plus-invest.ru/2011/08/16/stoimostnoe-investirovanie-v-rossii>.

8. Фундаментальный анализ [Электронный ресурс]. URL: <http://www.alor-distant.ru/courses/fundamental/content>.

И. С. Якушевич, Л. А. Ополева  
Сибирский государственный аэрокосмический университет  
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

## ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВОГО УЧЕТА НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИИ

*Раскрываются теоретические основы налогового учета доходов и расходов в целях исчисления налога на прибыль организаций.*

*Ключевые слова: налог на прибыль, налоговый учет.*

Актуальность применения теоретических основ для расчета налога на прибыль неоспорима. Налог на прибыль, оказывающий большое влияние на финансово-хозяйственную деятельность организации, является одним из самых сложных для расчета в силу законодательных норм гл. 25 Налогового кодекса (НК) РФ. Последствием ошибок неправильного применения норм налогового законодательства является начисление налоговыми органами штрафа за грубое нарушение правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения по ст. 121 НК РФ. Последствиями искажения налоговой базы оказываются и искажение финансовых результатов и расчетов с бюджетом по налогу на прибыль. При учете расчетов с бюджетом по налогу на прибыль не только оформляются записи на счетах бухгалтерского учета, но и проводятся налоговые расчеты с учетом альтернативных вариантов исчисления налоговой базы, отражаются текущие и отложенные налоги.

В целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей с целью контроля правильности исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога осуществляется налоговый учет [1]. Порядок ведения налогового учета установлен ст. 313–315 гл. 25 ч. 2 НК РФ. Объектом налогообложения является прибыль, полученная налогоплательщиком (рис. 1).

Налоговым периодом по налогу на прибыль признается календарный год, а отчетными периодами – первый квартал, полугодие и девять месяцев. Для налогоплательщиков, перешедших на исчисление ежемесячных авансовых платежей, отчетными периодами признаются: месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания налогового периода (рис. 2).

Налогоплательщики по итогам отчетного периода предоставляют в налоговый орган налоговую декларацию не позднее 28-ми календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода. Налоговые декларации по итогам налогового периода предоставляются 28-го марта года, следующего за истекшим налоговым периодом [1]. Налог на прибыль, подлежащий оплате по итогам налогового периода, и авансовые платежи по итогам отчетного периода уплачиваются не позднее срока, установленного для сдачи декларации. Ежемесячные авансовые платежи, подлежащие уплате в течение отчетного периода, уплачиваются не позднее 28-го числа каждого месяца этого отчетного периода. Налогоплательщики, исчисляющие ежемесячные авансовые платежи

по фактически полученной прибыли, уплачивают авансовые платежи не позднее 28-го числа месяца, следующего за отчетным периодом.

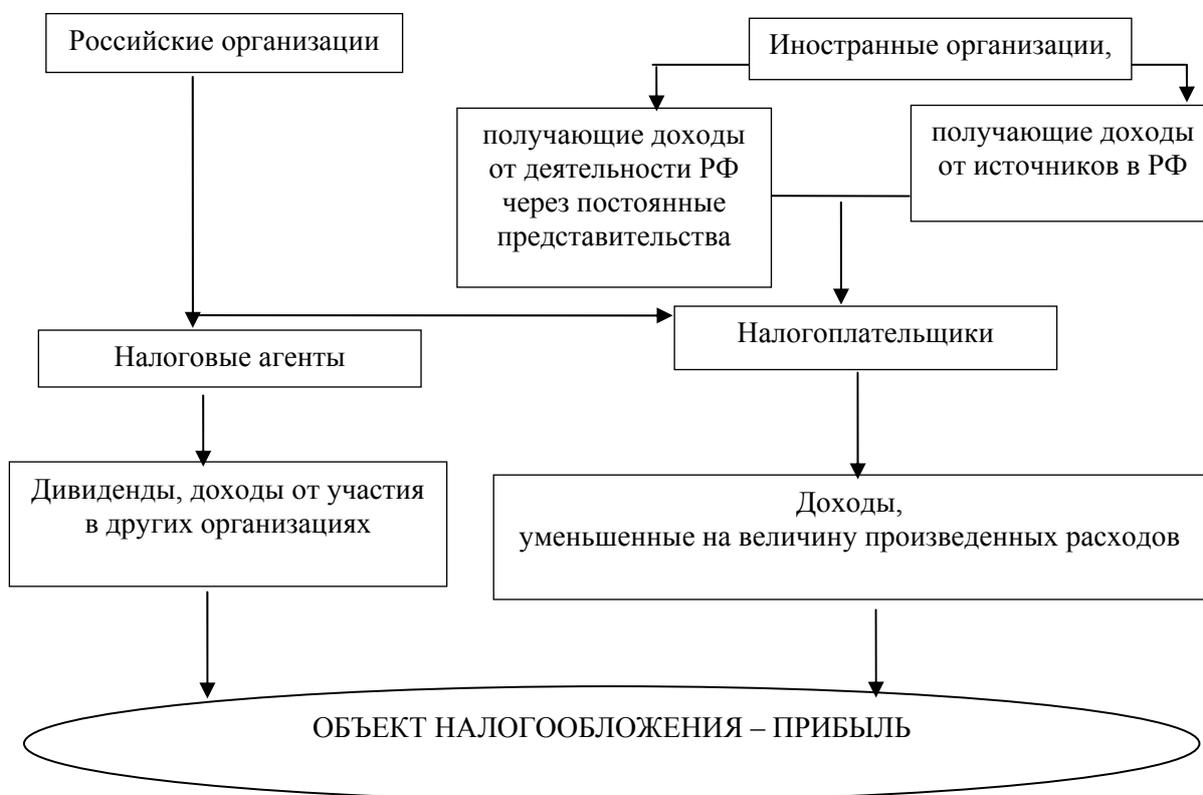


Рис. 1. Объект налогообложения по налогу на прибыль

При выплате дохода иностранной организации налоговый агент удерживает сумму налога и перечисляет ее в бюджет не позднее дня, следующего за днем выплаты дохода [1]. Определяются доходы, которые исключаются при определении доходов для налога на прибыль согласно ст. 251 гл. 25 ч. 2 НК РФ (рис. 3).

Порядок определения и признания доходов, а также их классификацию устанавливают ст. 248–250, 271, 273 гл. 25 ч. 2 НК РФ. В зависимости от их характера и направлений деятельности доходы организации подразделяются на доходы от реализации и внереализационные доходы.

В декларации по налогу на прибыль отражается соответствующая классификация доходов (рис. 4). Деление доходов на доходы от реализации и внереализационные доходы не является простой формальностью для налогоплательщика. Ошибка в классификации полученных доходов приводит к ошибкам в начислении налоговой базы при формировании резервов по сомнительным долгам, при расчете расходов по нормативам, зависящим от величины дохода. Доход от реализации используются как критерий, определяющий возможность применения кассового метода, а также уплаты только квартальных авансовых платежей по налогу на прибыль по итогам отчетного периода.

Доходы, выраженные в иностранной валюте, подлежат пересчету в рублях на дату признания дохода. В налоговом учете суммовые разницы включаются в состав неререализационных доходов (расходов) в зависимости от возникшей разницы [1].

В целях исчисления налога на прибыль налогоплательщик уменьшает налогооблагаемые доходы на сумму произведенных расходов. Определяются расходы, которые исключаются при расчете доходов для налога на прибыль по ст. 270 гл. 25 ч. 2 НК РФ (рис. 5).

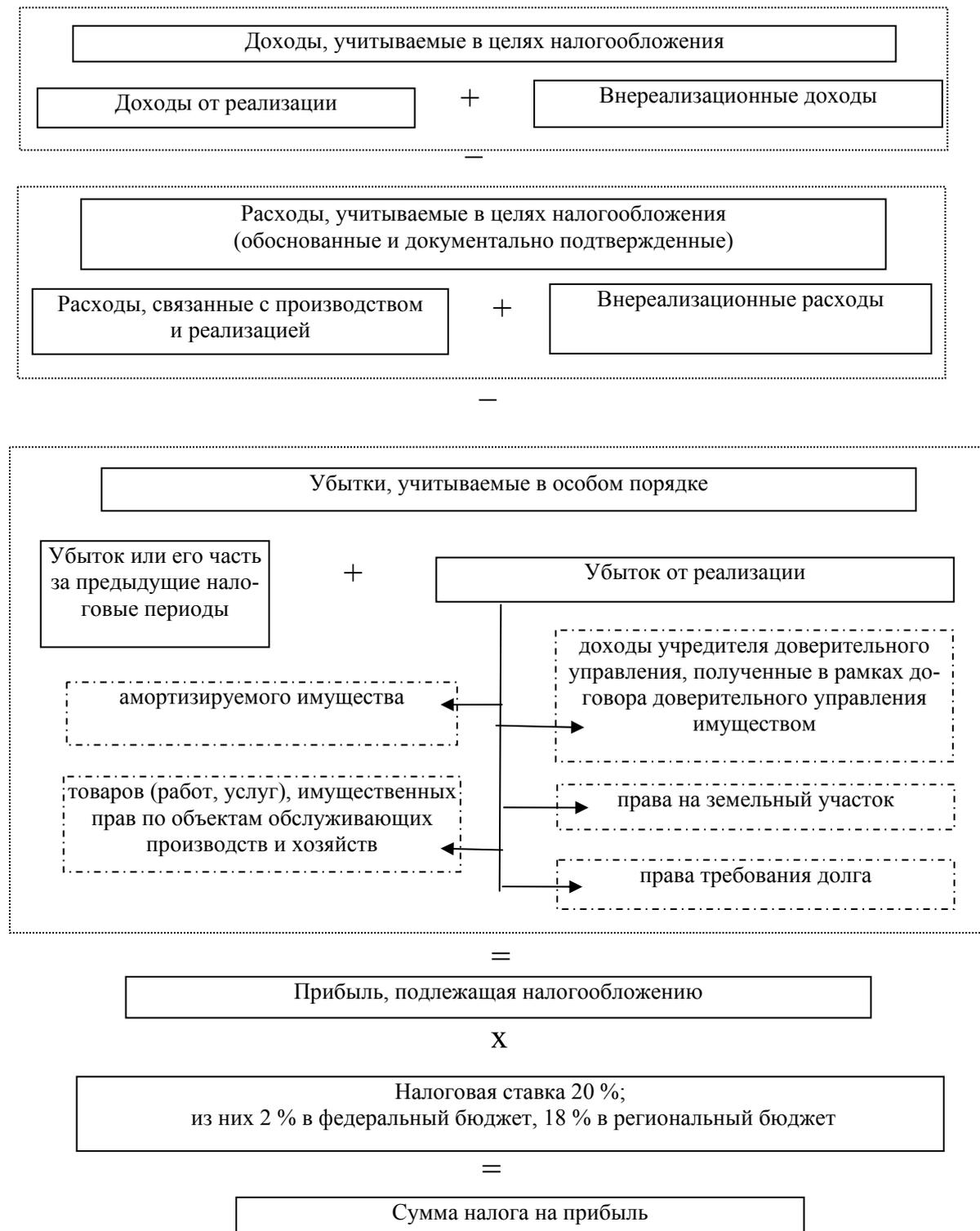


Рис. 2. Расчет налога на прибыль организации с учетом отражения в налоговой декларации

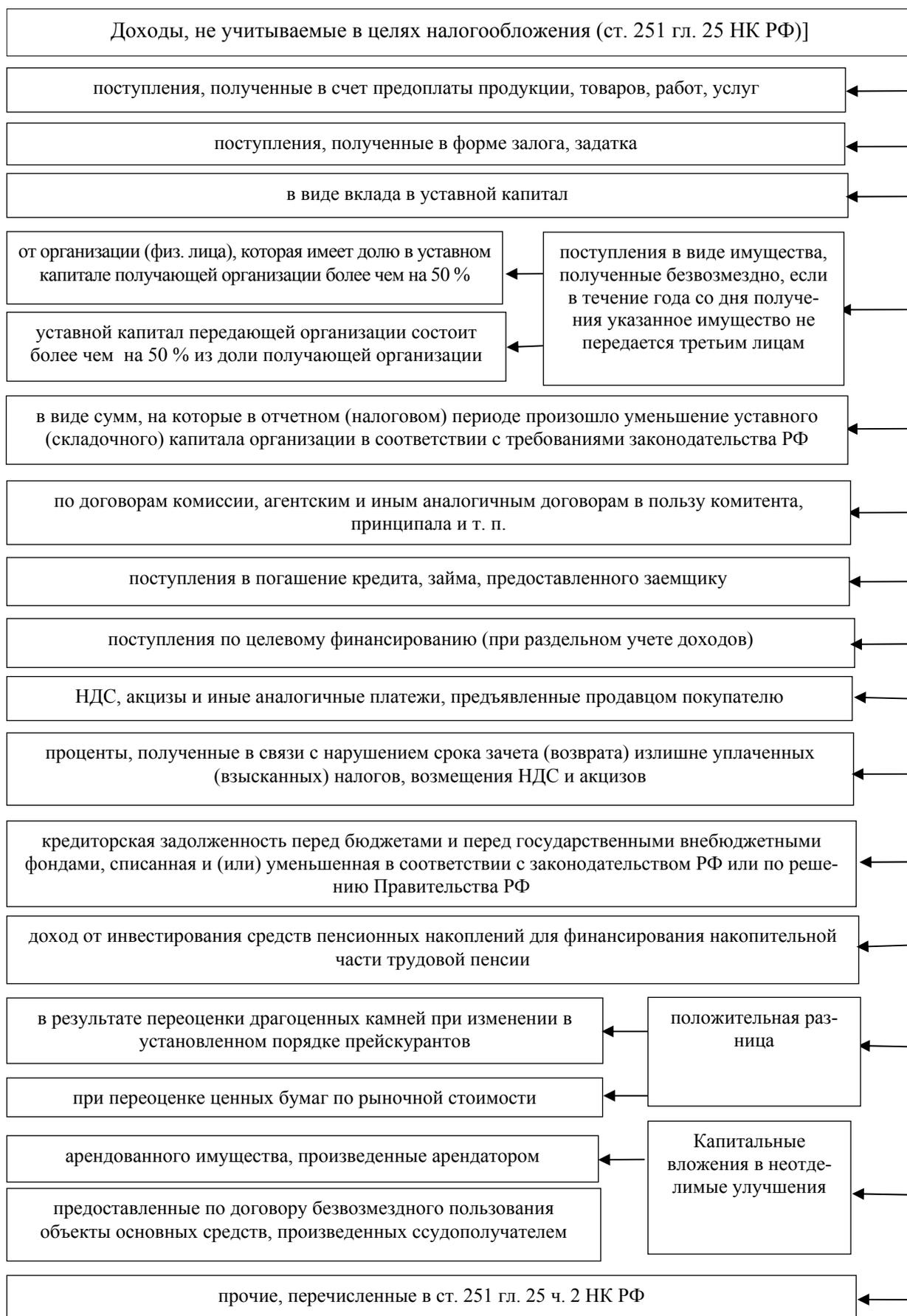


Рис. 3. Доходы, не подлежащие налогообложению

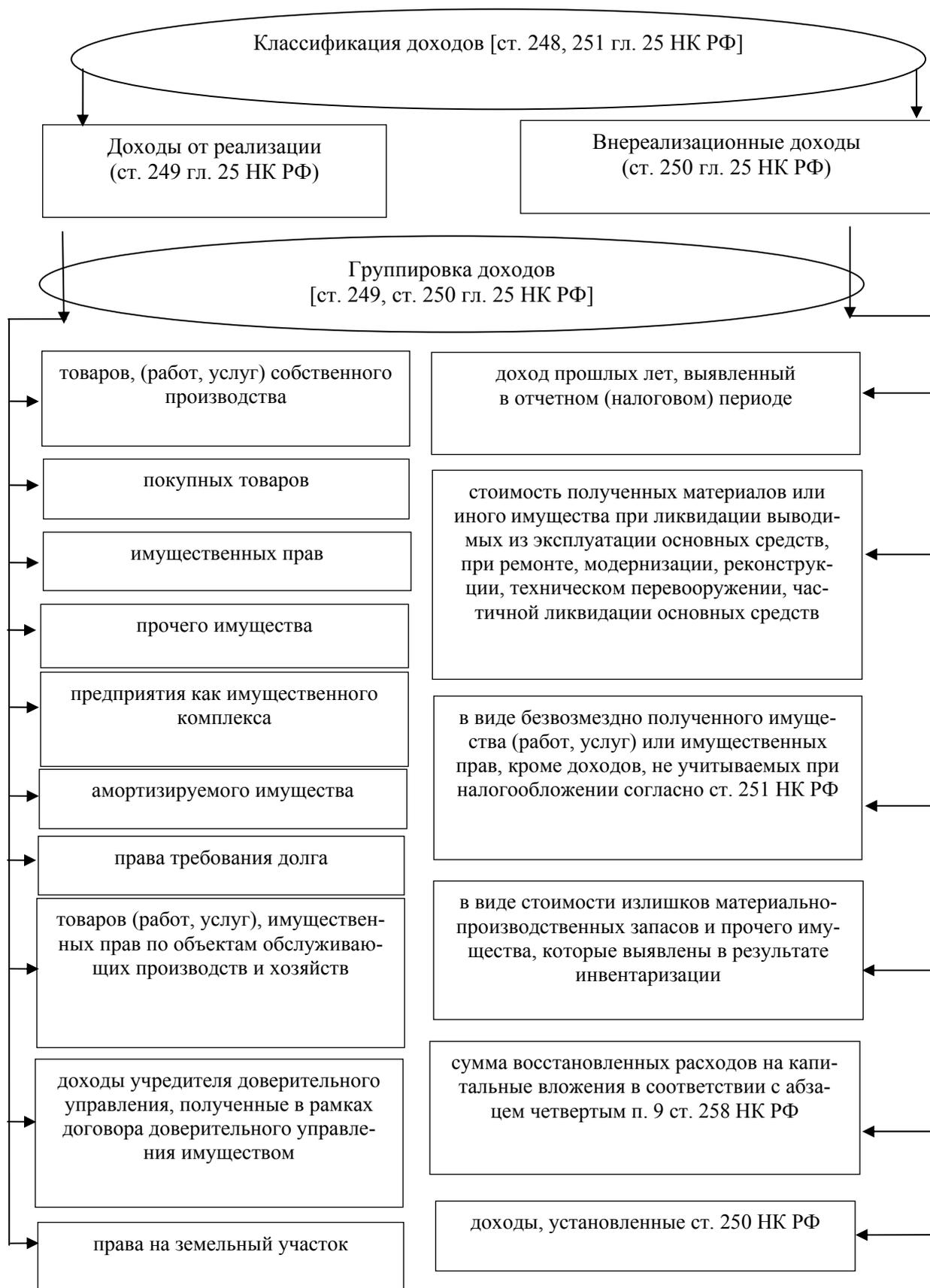


Рис. 4. Классификация и группировка доходов с учетом отражения в налоговой декларации



Рис. 5. Расходы, не учитываемые в целях налогообложения

Для целей налогообложения расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты и убытки, при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода [1]. Налогоплательщик обязан доказать, что его затраты связаны с получением дохода, что достаточно затруднительно в случае отсутствия прямой связи между доходом и затратами. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме [1].

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации [1]. Расходы в целях исчисления налога на прибыль классифицируются по следующим видам:

- расходы на производство и реализацию;
- внереализационные расходы.

Классификация и группировка расходов связана с производством и реализацией (рис. 6).

Расходы на производство и реализацию также группируются по элементам. В случае, когда расходы с одинаковым основанием могут быть отнесены к нескольким группам расходов, налогоплательщик самостоятельно определяет группу отнесения расходов [1].

Расходы налогоплательщика, стоимость которых выражена в иностранной валюте или условных единицах, учитываются в совокупности с расходами, стоимость которых выражена в рублях.

По способу отнесения на расходы текущего отчетного (налогового) периода, расходы на производство и реализацию, осуществляемые в течение отчетного (налогового) периода, подразделяются на прямые и косвенные. Расходы группируются по способу отнесения на расходы текущего периода (рис. 7).

Сумма прямых расходов уменьшает доходы от реализации отчетного (налогового) периода, за исключением сумм прямых расходов, распределяемых на остатки незавершенного производства, готовой продукции, товаров на складе и отгруженных, но не реализованных в отчетном (налоговом) периоде.

Прямые расходы распределяются на расходы по производству и реализации [1] и расходы по торговым операциям [1]. Сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится на уменьшение доходов от производства и реализации данного отчетного (налогового) периода [1].

Налогоплательщики, занимающиеся оптовой, мелкооптовой и розничной торговлей, формируют издержки обращения, к которым не относятся прямые расходы. При этом в сумму издержек обращения включаются также расходы налогоплательщика: покупателя товаров на доставку этих товаров, складские и иные расходы текущего месяца, связанные с приобретением, если они не учтены в стоимости приобретения товаров, и реализацией этих товаров [1].

В состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством, реализацией [1]. К внереализационным расходам в налоговом учете приравниваются некоторые убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде (рис. 8).

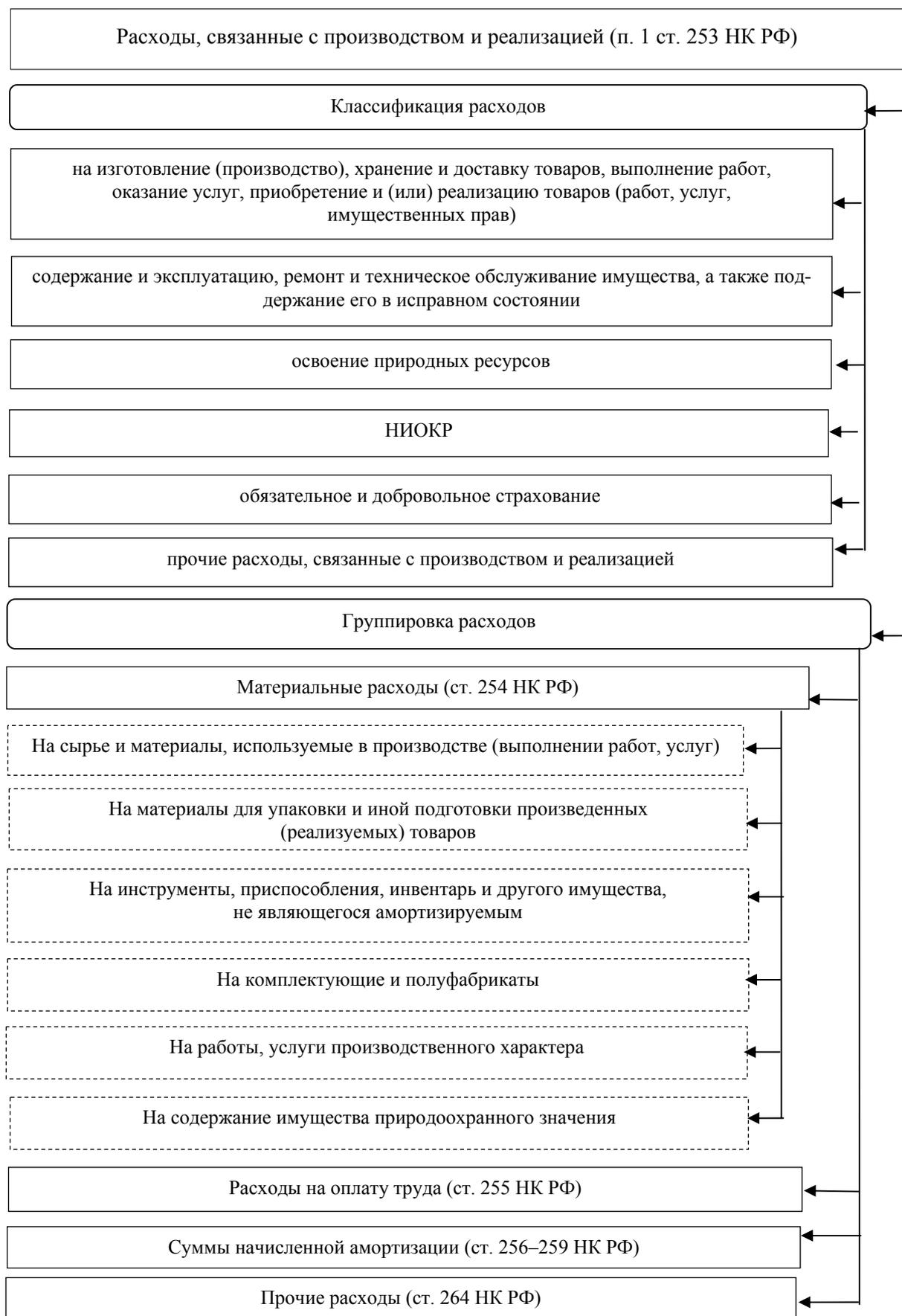


Рис. 6. Классификация и группировка расходов, связанных с производством и реализацией

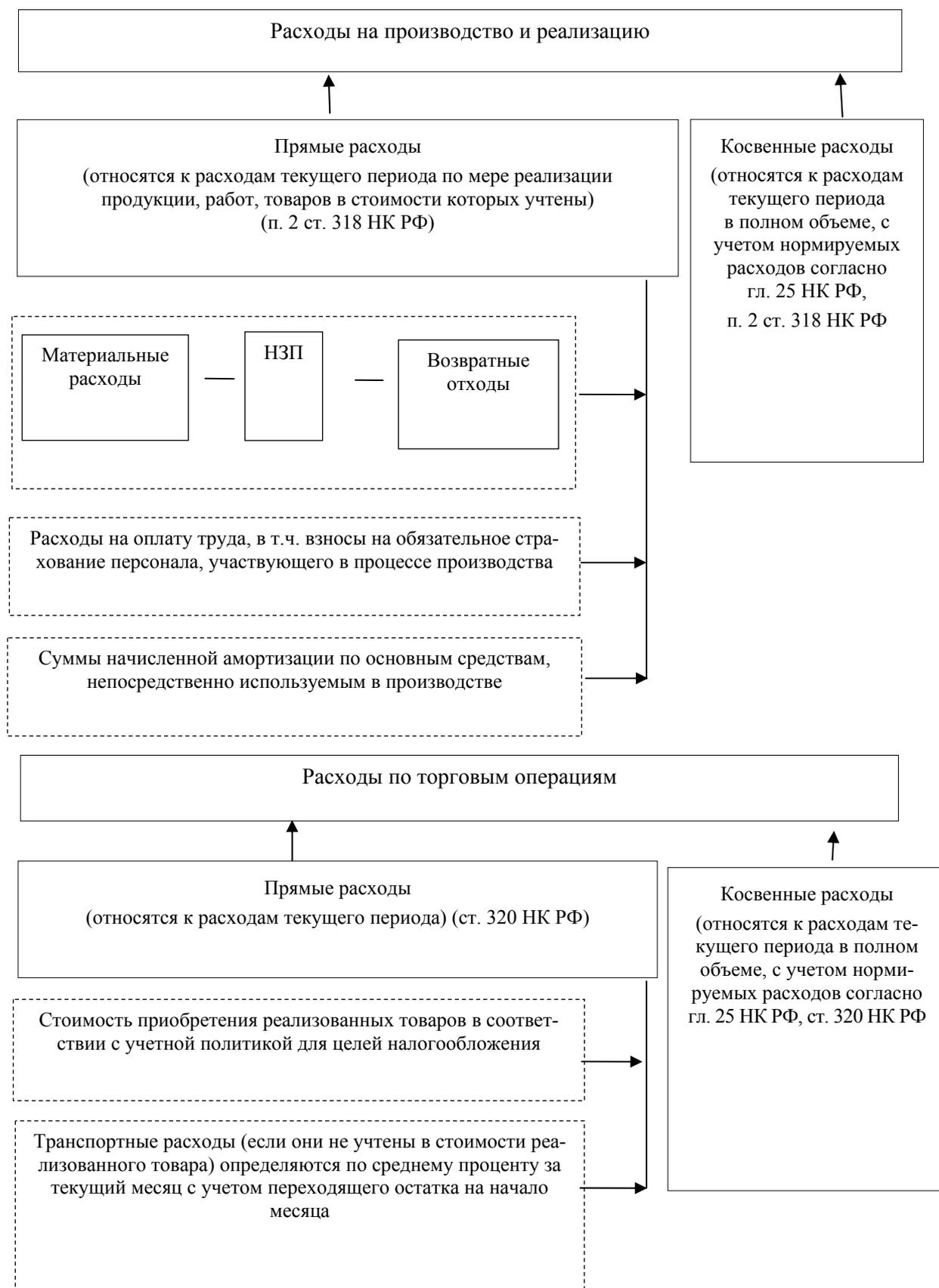


Рис. 7. Группировка расходов по способу отнесения на расходы текущего периода

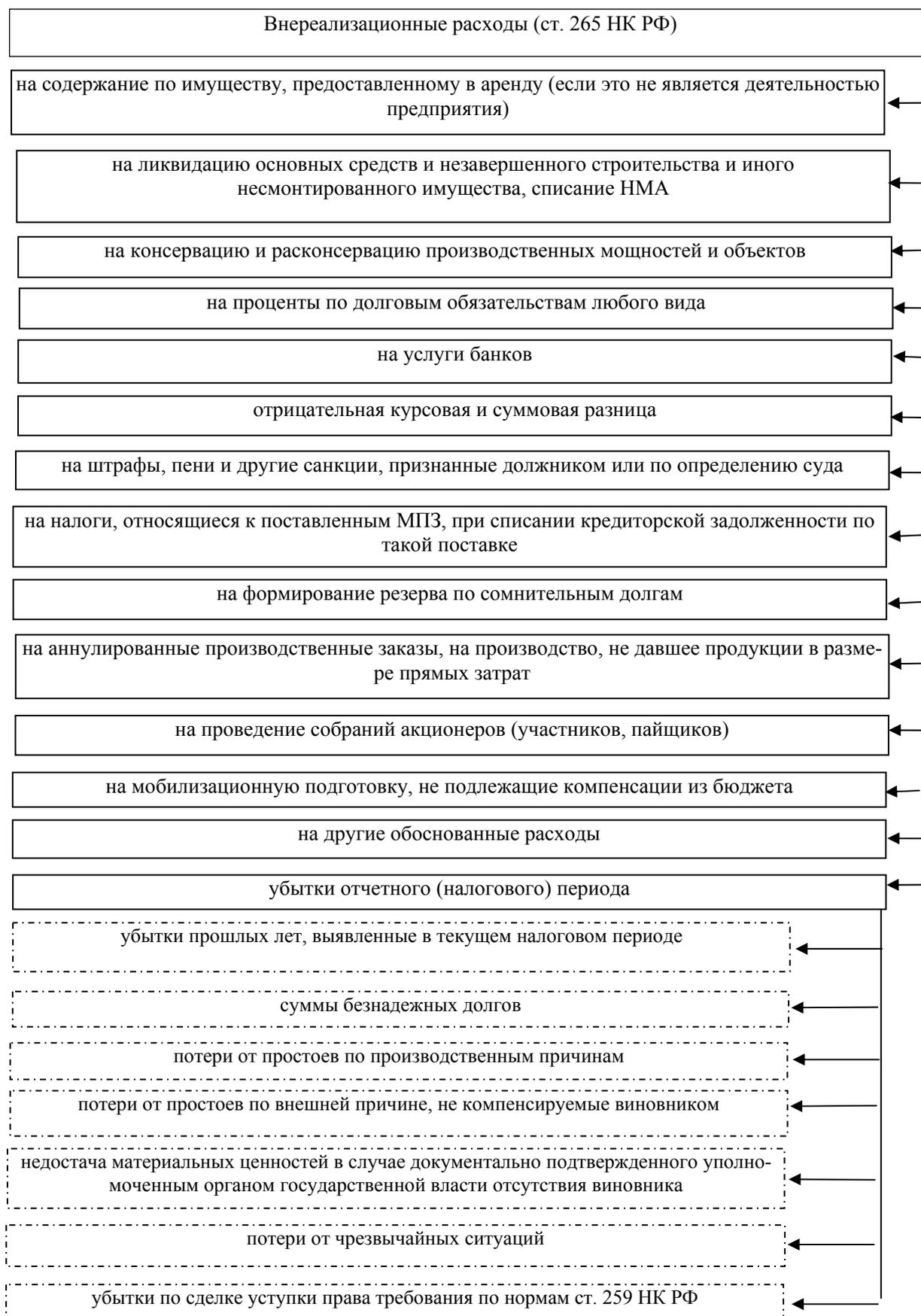


Рис. 8. Внереализационные расходы в налоговом учете



Рис. 9. Нормируемые расходы, связанные с производством и реализацией

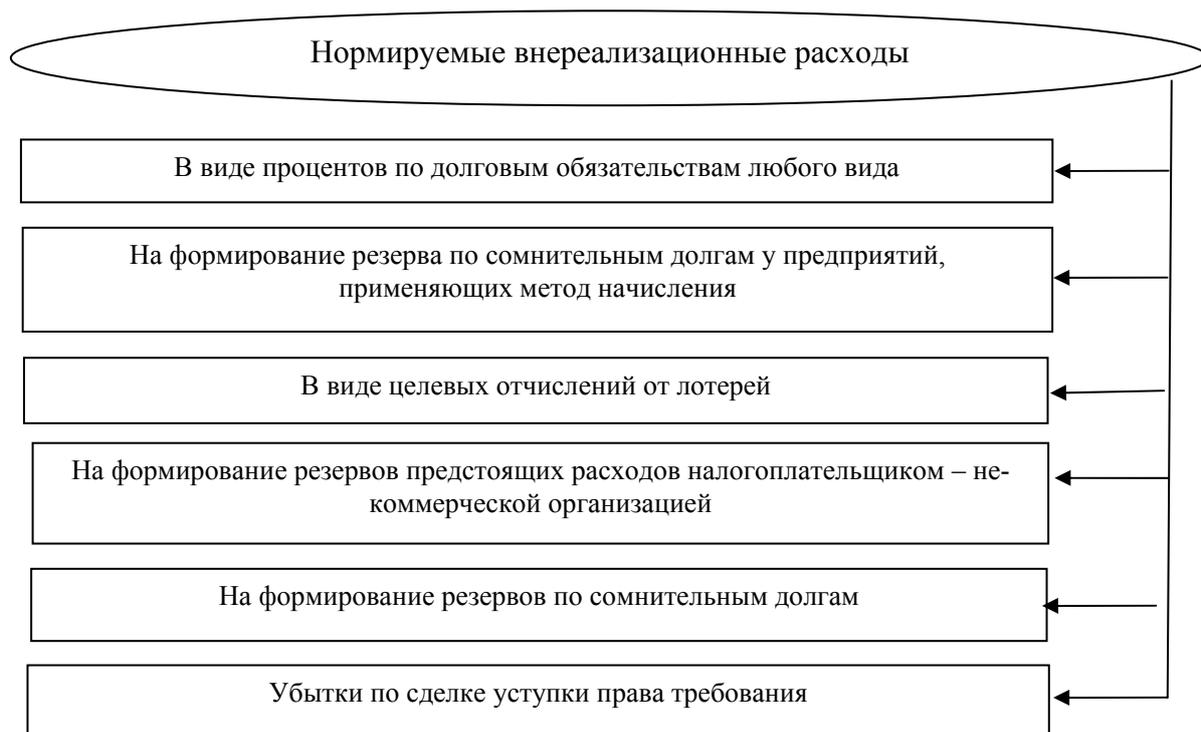


Рис. 10. Нормируемые внереализационные расходы

Расходы, учитываемые в налоговом учете не в размере фактических затрат, а только в части, не превышающий законодательно установленный размер. На рис. 9 приведены нормируемые расходы, связанные с производством и реализацией, а на рис. 10 – нормируемые внереализационные расходы.

Таким образом, в налоговом учете существуют расходы, которые принимаются для уменьшения доходов не в полном объеме, а имеют ограничения по условиям в порядке, установленном гл. 25 ч. 2 НК РФ, так называемые нормируемые расходы.

#### Библиографическая ссылка

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть вторая) (в ред.06.12.2011г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

© Якушевич И. С., Ополева Л. А., 2012

И. С. Якушевич, Л. А. Ополева  
Сибирский государственный аэрокосмический университет  
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

## СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЛОГОВОГО УЧЕТА НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИИ ПО МАТЕРИАЛАМ АУДИТА

*Раскрываются теоретические основы аудита налога на прибыль организаций, формулируются актуальные проблемы налогового учета на объекте исследования и рекомендации по совершенствованию учета налога на прибыль.*

*Ключевые слова:* налог на прибыль, регистр налогового учета.

Актуальность совершенствования налогового учета связана с тем, что прибыль является важнейшим показателем эффективности работы предприятия, источником его жизнедеятельности. Рост прибыли создает основу для расширенного воспроизводства предприятия и удовлетворения социальных и материальных потребностей учредителей и работников. За счет прибыли выполняются обязательства предприятия перед бюджетом, банками и другими организациями. В этих условиях достоверность исчисления финансового результата становится важнейшей задачей бухгалтерского учета. Налог на прибыль является одним из важных факторов, оказывающих влияние на формирование финансового результата предприятия.

В процессе работы было исследовано общество с ограниченной ответственностью (ООО) «Оптимальное решение», основным видом деятельности которого являлась оптовая торговля спецтехникой и запасных частей к ней. На предприятии было организовано ведение бухгалтерского учета с использованием программного обеспечения «1С: Предприятие» редакция 7.7. В программном обеспечении налоговый учет осуществлялся одновременно с бухгалтерским в типовых регистрах. По критериям, определенным в Федеральном Законе № 209-ФЗ от 24.07.2007г., предприятие относилось к субъектам малого предпринимательства. Соответственно исследуемое предприятие не применяло нормы ПБУ 18/02.

Целью работы являлось совершенствование налогового учета налога на прибыль организации по материалам аудита.

В рабочем документе (табл. 1) были выявлены постоянные разницы в сумме 3 600 руб. по данным бухгалтерского учета.

ООО «Оптимальное решение» правомерно не применяло ПБУ 18/02, в связи с чем постоянное налоговое обязательство в сумме 720 руб. не отражалось на счетах бухгалтерского учета: Дт 68 – Кт 99. Проверка выявила расхождения данных бухгалтерского учета с данными аудита, а именно: в расходах на компенсацию личных легковых автомобилей сверх нормы не были учтены расходы в сумме 1 800 руб. Ошибки в учете по расходам, не признаваемых в налоговом учете, возникли в результате недостаточного аналитического учета по счетам налогового учета.

При анализе ошибки, обнаруженной в постоянных разницах расходов для целей бухгалтерского и налогового учета в рабочем документе РДЗд (табл. 29) было установлено, что учет расходов на использование личных легковых автомобилей в бухгалтерском и налоговом учете программы «1С: Бухгалтерия» оформлялся записями, показанными на рис. 1.

## Проверка правильности определения постоянных налоговых разниц

№ п/п	Постоянная налоговая разница	По данным бухгалтерского учета аудируемого лица		По данным аудита		Причина расхождений
		Сумма, руб.	Учетный регистр	Сумма, руб.	Расхождение, руб.	
1	2	3	4	5	6	7
Расходы, по которым предусмотрены ограничения в налоговом учете						
Расходы, определяемые по окончании каждого отчетного периода						
1	Компенсация за использование личных легковых автомобилей в служебных целях сверх норм	3 600	Аналитический учет по счету 44.1.1	5 400	1 800	Ошибка отражения в аналитическом учете
2	Итого постоянные разницы по расходам, не признаваемым в налоговом учете	3 600		5 400	1 800	Ошибка отражения в аналитическом учете
3	Ставка по налогу на прибыль	20 %		20 %	20 %	
4	Постоянное налоговое обязательство	720	ПБУ 18/02 не применяется	1 080	360	ПБУ 18/02 не применяется
5	Отражено в бухгалтерском учете Дт 99 – Кт 68 Постоянное налоговое обязательство	0	ПБУ 18/02 не применяется	0	0	ПБУ 18/02 не применяется
6	Отражено в отчете о прибылях и убытках	0	х	0	0	х

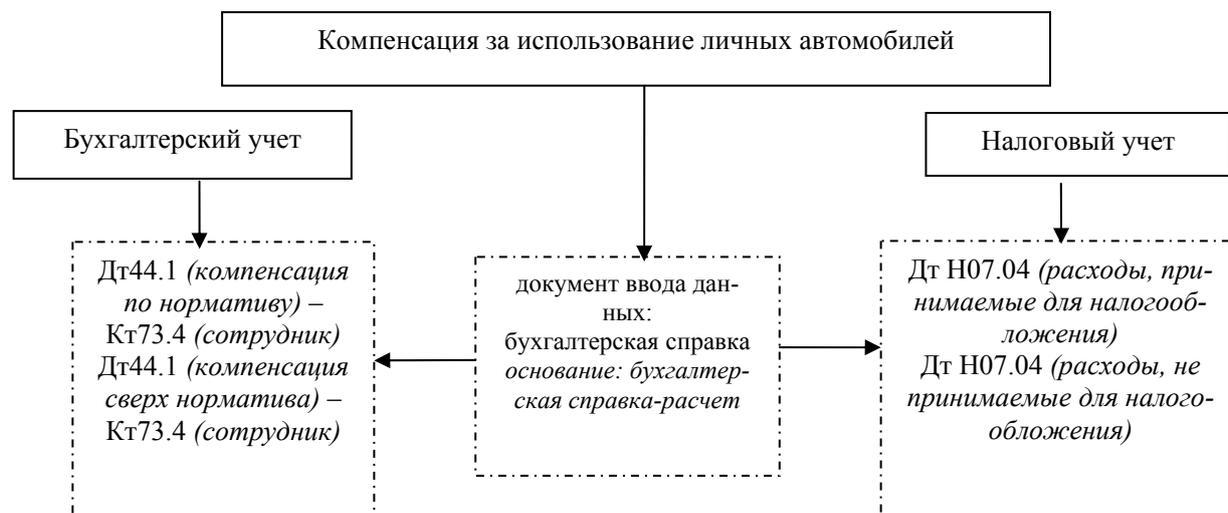


Рис. 1. Учет в 1С: компенсации за использование личных автомобилей

Ежемесячно, согласно приказам о выплате компенсаций, в учетную программу 1С: вводился документ, который формировал проводки бухгалтерского и налогового учета, на основании которых формировались регистры. Оборотно-сальдовая ведомость счета 44.1 по данной операции имела вид, показанный в табл. 2.

Таблица 2

**Оборотно-сальдовая ведомость по счету 44.1 субконто «компенсация»**

Субконто	Сальдо на начало периода		Обороты за период		Сальдо на конец периода	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Компенсация по нормативу			19 800,00	19 800,00		
Компенсация сверх норматива			3 600,00	3 600,00		
...			...	...		
Итого			20 327 000,00	2 0327 000,00		

В налоговом учете строка «компенсация по нормативу» автоматически попадала в сводный регистр косвенных расходов (табл. 3).

Таблица 3

**Регистр учета косвенных расходов**

Наименование предприятия _____			
Отчетный (налоговый период) _____			
Косвенные расходы (Дебет Н07.04)			
Дата	Вид расхода	Наименование объекта учета	Сумма, руб.
31.01.2010	Другие расходы, принимаемые для целей налогообложения	Компенсация за использование личных автомобилей	2 400,00
...	...	...	...
31.12.2010	Другие расходы, принимаемые для целей налогообложения	Компенсация за использование личных автомобилей	1 200,00
Итого			17 397 000,00

В сводном регистре косвенных расходов, учтенных на счете Н07.04, возможность контроля начисленных сумм компенсации, принимаемой в расходы для целей налогообложения, достаточно трудоемка. Для подсчета и проверки итоговой суммы по данному объекту учета необходимо было выделить записи гр. 3 табл. 3 по данному объекту учета, и только после этого, подсчитав сумму, имелась возможность сравнить ее данными оборотно-сальдовой ведомости по счету 44.1 по виду субконто «компенсация по нормативу». Другими показателями для контроля обоснованности сумм расхода данный регистр не обладал.

Таблица 4

**Оборотно-сальдовая ведомость по счету 44.1 субконто «компенсация»**

Субконто	Сальдо на начало периода		Обороты за период		Сальдо на конец периода	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Компенсация			23 400,00	23 400,00		
...			...	...		
Итого			20 327 000,00	20 327 000,00		

Таблица 5

## Регистр учета расходов на компенсацию за использование личных автомобилей № III

Наименование предприятия \_\_\_\_\_

Отчетный (налоговый период) \_\_\_\_\_

ФИО сотрудника	Ежемесячная компенсация, руб.	Ежемесячная компенсация по нормативу, руб.	Ежемесячная компенсация сверх норматива, руб.	Показатели	Период, дн. / Сумма компенсации, руб.												Итого сумма компенсации за период, руб.				
					Январь	Февраль	Март	Апрель	Май	Июнь	Июль	Август	Сентябрь	Октябрь	Ноябрь	Декабрь					
Иванов	Кол-во дней	31	28	31	30	31	30	31	31	30	31	30	31	30	31	30	31	0	x		
	Кол-во дней выплаты компенсации	31	14	31	30	0	15	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
	Компенсация сверх норматива начисленная	600	300	0	600	0	300	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1800
	Компенсация согласно приказу	1800	900	0	1800	0	900	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	5400
Петров	Кол-во дней выплаты компенсации	31	28	31	30	31	30	31	31	30	31	30	31	30	31	30	31	0	x		
	Компенсация сверх норматива начисленная	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300	3600
	Компенсация согласно приказу	1500	1500	1500	1500	1500	1500	1500	1500	1500	1500	1500	1500	1500	1500	1500	1500	1500	1500	1500	18000
	Кол-во дней выплаты компенсации	31	28	31	30	31	30	31	31	30	31	30	31	30	31	30	31	0	x		
...	...	...	...	Компенсация сверх норматива начисленная	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
...	...	...	...	Компенсация согласно приказу	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
ИТОГО начислено компенсации согласно приказу (соответствие Дг 44.1 субконто «компенсация»)					ИТОГО постоянных налоговых разниц (компенсации сверх норматива):												23400				
Итого начислено компенсации согласно приказу (соответствие Дг 44.1 субконто «компенсация»)					Итого постоянных налоговых разниц (компенсации сверх норматива):												5400				

Ответственный исполнитель \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ (расшифровка подписи)

При вводе данных по данному виду расхода в 1С: предлагается следующее: снизить трудоемкость процесса и вносить сумму начисленной компенсации одной строкой с аналитикой «компенсация за использование автомобилей». При этом для целей бухгалтерского учета регистр приобретет более простую форму (табл. 4).

В налоговом учете на основании данных счета налогового учета Н07.04, который будет оформляться с более расширенной аналитикой, предлагается операции по компенсации за использование автомобилей оформлять в регистре.

Рекомендованный для совершенствования налогового учета регистр учета расходов на компенсацию за использование личных автомобилей, представленный в табл. 5, позволяет начислять компенсации за использование личных автомобилей в служебных целях с учетом начислений, согласно приказу по каждому сотруднику и с учетом календарных дней, которые подлежат компенсации. Итоговая сумма начисления компенсации в регистре совпадает с суммой начисленной компенсации в бухгалтерском учете (ОСВ по счету 44.1 субконто «компенсация»), а итоговая сумма по компенсациям, начисленная сверх нормативных расходов, показывает постоянную разницу в расходах.

Рекомендованный регистр позволяет контролировать правильность исчисления постоянной разницы по начислению компенсации сверх установленного норматива по каждому сотруднику и с учетом периода использования автомобиля, имеет контрольную точку с регистром бухгалтерского учета. Предлагается по постоянным разницам в расходах использовать разработанный сводный регистр учета постоянных разниц нормируемых расходов (табл. 6).

Таблица 6

**Сводный регистр учета постоянных разниц нормируемых расходов**

Наименование предприятия _____				
Отчетный (налоговый период) _____				
Наименование нормируемых расходов	№ аналитического регистра учета	Расходы в бухгалтерском учете, руб.	Расходы, не учитываемые в налоговом учете (постоянные налогооблагаемые разницы), руб.	Расходы, принимаемые в налоговом учете, руб.
Компенсация за использование личного автомобиля	1П	23 400	5 400	18 000
...	...	...	...	...
Итого		23 400	5 400	18 000
Ответственный исполнитель _____				
			подпись	(расшифровка подписи)

Показатели граф сводного регистра учета постоянных разниц нормируемых расходов имеют следующие значения и условия сопоставимости построчного заполнения регистра:

- графа 1 – наименование нормируемого расхода;
- графа 2 – номер аналитического регистра налогового учета;
- графа 3 – аналитический учет Дт 44.1 (по виду расходов);
- графа 4 – итоговая строка постоянных разниц аналитических налоговых регистров;
- графа 5 – разность показателей граф 3 и 4.

Сводный регистр учета постоянных разниц нормируемых расходов позволяет определить общую сумму постоянных налоговых разниц за период на основании аналитических налоговых регистров.

Основной проблемой, возникающей при исчислении налога на прибыль, является порядок определения налогооблагаемой базы. Использование рекомендованного регистра дает возможность предотвратить возникновение ошибок в налоговом учете.

Данные табл. 6 позволяют правильно сформировать налоговую базу по налогу на прибыль организаций, имеет контрольные точки с регистром бухгалтерского учета и, как следствие, позволяет избежать занижения налогооблагаемой базы и правильно определить финансовый результат, соответственно, предотвратить доначисление налоговыми органами налога на прибыль и суммы пени, избежать штрафа от неуплаченной суммы налога на прибыль по статье 122 Налогового кодекса РФ.

### **Библиографические ссылки**

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть 1) (в ред. 03.12.2011 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть 2) (в ред. 06.12.2011 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, одобренные Советом по аудиторской деятельности при Минфине России протоколом № 25 от 22.04.2004. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

© Якушевич И. С., Ополева Л. А., 2012

## СОДЕРЖАНИЕ

<b>Предисловие</b> .....	3
<b>Байкалова О. В.</b> Изменения методики расчета элементов платы за жилищно-коммунальные услуги в 2012 году .....	5
<b>Бахмарева Н. В.</b> Совершенствование процессов учета и контроля расчетов экономических субъектов .....	10
<b>Бахмарева Н. В., Четвертакова Ю. А.</b> Особенности бухгалтерской отчетности при реорганизации и ликвидации организации и прекращение ее деятельности .....	13
<b>Боброва Д. А., Гулькина Д. С., Кокова О. И.</b> Изменения в учете для организаций, работающих на упрощенной системе налогообложения .....	19
<b>Буряк О. А., Позднякова А. Л.</b> Совершенствование учета дебиторской и кредиторской задолженности малого предприятия общественного питания .....	21
<b>Волохова У. А.</b> Особенности оплаты труда работников строительной организации .....	25
<b>Гавриленко К. В.</b> Сущность, классификация и виды инвестиций .....	31
<b>Грушевская В. В.</b> Электронная история болезни – важнейшее звено медицинских информационных систем .....	37
<b>Ермолаева Н. А.</b> Реорганизация: экономико-правовой подход .....	39
<b>Жировов Д. А., Позднякова А. Л.</b> Подходы к оценке объектов собственности .....	44
<b>Золотарева Г. И., Трегубов Е. А.</b> Проблемы формирования отчетности в интегрированных структурах аэрокосмической отрасли .....	48
<b>Золотарева Г. И.</b> Содержание, порядок обработки и защиты информации в системе бухгалтерского учета .....	58
<b>Искрова В. Ю.</b> Разработка системы показателей, используемых при аудите эффективности производственной деятельности предприятий металлургической промышленности .....	62
<b>Карымова Д. А., Позднякова А. Л.</b> Учет основных средств, получаемых в лизинг .....	67
<b>Кокова О. И., Голованенко Я. Н., Девяева К. В.</b> Особенности расчета оплаты труда в сверхурочное время .....	72
<b>Курабекова Э. А., Влажина И. Ю.</b> Особенности становления стратегического управленческого учета в российских компаниях .....	75
<b>Курабекова Э. А., Ивакина И. И.</b> Актуальные проблемы развития малого предпринимательства в Красноярском крае .....	79
<b>Кухальская Н. К., Ёлгина Е. А.</b> Нормативное регулирование аудита учетной политики в соответствии с международными и российскими стандартами аудита .....	83
<b>Лукина О. В., Грязнова О. А.</b> Совершенствование учета торговых операций .....	89
<b>Ляхова О. Д., Ивакина И. И.</b> Изменения в специальных налоговых режимах .....	94
<b>Мельчакова Л. В.</b> Особенности в учете оплаты труда иностранных граждан .....	99
<b>Мельчакова Л. В.</b> Нормативные аспекты трудоустройства иностранных рабочих .....	104
<b>Никифорова Ю. С., Ёлгина Е. А.</b> Арендные отношения: проблемы адаптации к Международным стандартам финансовой отчетности.....	108

<b>Ополева Л. А., Горбачева Ю. А.</b> Совершенствование налогового учета по налогу на добавленную стоимость .....	112
<b>Панасюк Ю. В.</b> Особенности бухгалтерского учета участников процесса инвестиций в долевое строительство .....	117
<b>Полубелова М. В., Ткаченко О. Н.</b> Бухгалтерский учет в негосударственных образовательных учреждениях .....	122
<b>Полякова И. А., Зарецкая Е. В.</b> Вопросы исчисления налога на добавленную стоимость при передаче векселя авансом .....	127
<b>Рядчикова А. В.</b> Особенности управления затратами на инновационном предприятии .....	131
<b>Соколовский А. А., Федоренко И. В.</b> Разработка методики учета затрат образовательных учреждений .....	135
<b>Тимофеева П. В.</b> Развитие бухгалтерского и налогового учета .....	142
<b>Федоренко И. В.</b> Соотношение понятий контроля и аудита на современном этапе .....	146
<b>Федоренко И. В., Лапина Е. В., Золотарев В. В.</b> Методика оценки рисков информационной безопасности в бухгалтерском учете .....	156
<b>Четвертакова Ю. А., Кокова О. И.</b> Проблемные ситуации, связанные с удержанием алиментов .....	160
<b>Чичкина А. В., Кокова О. И.</b> Обязательные требования к печати организации .....	165
<b>Шестернева М. Е., Кокова О. И.</b> Ситуации, связанные с удержанием налога на доходы физических лиц по командировочным расходам .....	168
<b>Шнюкова Е. А., Фант А. П.</b> Выбор инструментов фундаментального анализа для стоимостного инвестирования .....	172
<b>Якушевич И. С., Ополева Л. А.</b> Теоретические основы налогового учета налога на прибыль организации .....	175
<b>Якушевич И. С., Ополева Л. А.</b> Совершенствование налогового учета налога на прибыль организации по материалам аудита .....	187

Научное издание

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

*Сборник научных трудов*

Выпуск 9

Редактор *Т. А. Ермолаева*  
Оригинал-макет и верстка *Е. К. Бурнакова*

Подписано в печать 24.12.2012. Формат 70×108/8. Бумага офсетная.  
Печать плоская. Усл. печ. л. 17,9. Уч.-изд. л. 18,5.  
Тираж 100 экз. Заказ 87/178. С 65/13.

Редакционно-издательский отдел Сиб. гос. аэрокосмич. ун-та.  
660014, г. Красноярск, просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31.  
Отпечатано в типографии ИП Суховольской Ю. П.  
660125, г. Красноярск, ул. Водопьянова, 2-241.



**СибГАУ**