

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

УЧЕТ, АНАЛИЗ, АУДИТ: ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ

Сборник научных трудов

Выпуск 7

Красноярск 2011

УДК 657.61(075.8)

ББК 65.053

У 91

Редакционная коллегия:

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

Печатается по решению методической комиссии
инженерно-экономического факультета

Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики : сб. науч. тр. / под
У 91 общ. ред. Г. И. Золотаревой ; Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. – Красноярск, 2011. –
Вып. 7. – 202 с.

УДК 657.61(075.8)
ББК 65.053

© Сибирский государственный аэрокосмический
университет имени академика М. Ф. Решетнева, 2011
© Коллектив авторов, 2011

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. В сборник включены наиболее интересные решения в области организации бухгалтерского учета, анализа и аудита на современных предприятиях, предлагаемые преподавателями, аспирантами, магистрами, студентами вузов Санкт-Петербурга, Красноярска и других городов, в том числе обсужденные в рамках одноименной конференции.

Надеемся, что этот опыт будет интересен и полезен, а предлагаемые решения позволят обеспечить должный уровень контроля за наличием и движением имущества, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с действующим законодательством и передовым опытом государственного и корпоративного управления.

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

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

ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПРИМЕНЕНИЯ СКИДОК В ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Даны рекомендации по бухгалтерскому оформлению операций использования различных вариантов скидок, дисконтных программ, рекламных акций при продаже товаров оптом и в розницу, представляющих интерес для покупателей. Разработан порядок учета предоставляемых скидок.

Ключевые слова: товарооборот в торговле, скидки, учет скидок.

Торговля – это отрасль хозяйства, экономики и вид экономической деятельности, объектом которых является товарообмен, купля-продажа товаров, а также обслуживание покупателей в процессе продажи товаров и их доставки, хранение товаров и их подготовка к продаже [2].

Для улучшения финансовых показателей организации оптово-розничной торговли зачастую требуется увеличивать выручку от продаж товаров, поэтому одной из первостепенных задач становится привлечение покупателей и возможность работы с ними длительное время.

Для увеличения выручки в розничной торговле, расширения круга покупателей можно использовать скидки к установленной цене товара.

При предоставлении скидок покупателям возникают различные вопросы, касающиеся их бухгалтерского оформления и налогообложения. В частности, имеются неоднозначные подходы к формированию налоговой базы по налогу на добавленную стоимость (НДС), определяемой согласно ст. 154 Налогового кодекса РФ [1], и по налогу на прибыль организаций. Для правильного и точного учета и налогообложения в условиях предоставления скидок покупателям необходимо иметь своевременную аналитическую информацию о величинах предоставленных скидок, в том числе по разным основаниям, и их влиянии на налоговую базу по НДС и налогу на прибыль.

Для решения этой проблемы необходимо:

- разработать положение о предоставлении скидок покупателям (в оптовой и розничной торговле);
- создать реестр скидок;
- разработать регистр по учету и расчету предоставления скидки.

В положении о предоставляемых скидках следует отразить порядок предоставления скидок, установления цены на товар. Положение должно быть утверждено и подписано директором торговой организации.

В процессе осуществления торговой деятельности организацией могут быть использованы несколько видов скидок:

1) для продажи товаров оптом:

- скидка по объему закупки в зависимости от суммы реализуемого товара (табл. 1);
- скидка по сроку оплаты в зависимости от формы оплаты и срока отсрочки платежа за реализованные товары (табл. 2). Данные скидки предоставляются, как правило, для привлечения дополнительных оптовых покупателей и снижения дебиторской задолженности организации;

2) для продажи товаров в розницу, а также способ их активации (табл. 3).

Таблица 1

Скидки, предоставляемые оптовым покупателям в зависимости от объема закупок

Объем закупок	Скидки от первоначальной цены,
От 100 000 до 300 000 руб.	при превышении объема закупок 100 000 руб. – 3 %
От 300 000 до 450 000 руб.	6 %, начиная с момента, когда объем закупок превысил 300 000 руб.
От 450 000 до 650 000 руб.	8 %, начиная с момента, когда объем закупок превысил 450 000 руб.
Более 650 000 руб.	10 %, начиная с момента, когда объем закупок превысил 450 000 руб.

Таблица 2

Скидки, предоставляемые оптовым покупателям в зависимости от сроков оплат

Формы оплаты	Скидки от суммы покупки, %
Полная предоплата	10 %
Оплата, в течение 5 календарных дней, начиная с момента отгрузки товара	5 %
Оплата, в течение 7 календарных дней, начиная с момента отгрузки товара	4 %
Оплата, в течение 10 календарных дней, начиная с момента отгрузки товара	3 %

Таблица 3

Скидки, предоставляемые розничным покупателям

Наименование скидок	Активатор скидки		
	Дисконтная карта	Время	Ручной ввод
1	2	3	4
Процентная скидка*	+	–	–
Пороговая на количество (%)	+	+	–
Пороговая на сумму (%)	+	+	–
Временная	–	+	–
Накопительная скидка	+	–	–
Рекламная акция: спеццена	–	+	–
Рекламная акция: М по цене N	–	+	–
Рекламная акция: процентная	–	+	–
Ручная скидка	–	–	+

Примечание. В гр. 1 – представлены наименования и перечень скидок; в гр. 2, 3, 4 – активатор скидки; в гр. 2 – результат активации скидок по дисконтной карте, срабатывает только при использовании дисконтной карты покупателя; в гр. 3 – результат активации скидок по времени, скидка срабатывает в определенный период времени. В качестве такого периода может быть задан период действия «с... по...», дни недели, в которые срабатывает скидка, определенные часы и дни недели, в которые срабатывает скидка; в гр. 4 скидка вводится кассиром вручную. Может действовать на позицию чека и на итог чека.

Рассмотрим подробнее каждый из видов скидок.

Процентная скидка на товар/группу товаров. Это простая скидка на цену товара для всех покупателей. Если товар имеет дополнительные реквизиты с разными ценами, процент скидки действует на каждую отдельную цену дополнительного реквизита.

Скидка на группу товаров распространяется на все дочерние подгруппы и товары, входящие как непосредственно в группу, так и в дочерние подгруппы, не имеющих свою процентную скидку.

Пороговая скидка на количество покупаемого товара. При превышении в пределах одного чека порогового количества данного товара суммарная стоимость товарной позиции изменяется на соответствующую величину скидки.

Скидка на группу товаров распространяется на все дочерние подгруппы и товары, входящие как непосредственно в группу, так и в дочерние подгруппы, не имеющие свою пороговую скидку.

Пороговая скидка на итог чека. Это скидка с изменяемой величиной на итог (сумму) чека для всех покупателей в зависимости от величины самого итога.

Специальная цена. Эта скидка применяется на время действия рекламной акции, когда цена товара изменяется с основной цены на цену, указанную в рекламной акции. После завершения действия рекламной акции, на товар возвращается основная цена. На момент действия рекламной акции на товар все скидки на товар отменяются. Если товар имеет дополнительные реквизиты, устанавливается одинаковая цена для всех дополнительных реквизитов, вне зависимости от того, отличается ли цена реквизита от основной цены товара или нет.

М товаров по цене N. Скидка М товаров по цене N – более короткое описание скидки «вместо суммы за количество товара в М единиц уплачивается сумма за количество товара в N единиц», т. е. М всегда больше N. На время действия рекламной акции скидка срабатывает только на количество товара, кратное числу М. Оставшееся количество товара продается по основной цене или цене дополнительного реквизита, без скидки. После завершения действия рекламной акции скидка действовать не будет, вне зависимости от того, какое количество товара было продано.

На момент действия рекламной акции все скидки на товар отменяются.

На время действия рекламной акции может применяться также и *процентная скидка* на цену товара, когда действует процент скидки, указанный в рекламной акции. После завершения действия рекламной акции процентная скидка на товар перестанет действовать. На момент действия рекламной акции все скидки на товар отменяются.

Если товар имеет дополнительные реквизиты с разными ценами, процент скидки действует на каждую отдельную цену дополнительного реквизита.

Скидка на группу товаров распространяется на все дочерние подгруппы и товары, входящие как непосредственно в группу, так и в дочерние подгруппы, не указанные непосредственно в рекламной акции.

Ручная скидка вводится кассиром вручную. Может действовать на позицию чека и на итог чека.

Ограничения при применении скидок:

1. Процентное ограничение. Максимальная скидка, которая может быть назначена (или действовать автоматически) на товар/группу товаров при любых условиях (любой дисконтной схеме или суперпозиции схем).

2. Стоп-лист дисконтных карт. Карты, которые больше не принимаются к обслуживанию. В стоп-лист могут попадать либо дисконтные карты с полным кодом, либо серия карт с одинаковым префиксом.

Работа со скидками в системе в САУ строится по следующим пунктам:

- внесение нужных типов скидок в систему и их применение;
- занесение в систему данных по каждому типу скидки;
- отмена и изменение установленной скидки;
- передача данных по скидкам в торговое оборудование.

Контроль работы дисконтной системы происходит за счет применения следующих отчетов:

- отчет по дисконтным картам;
- отчет по скидкам.

Разработан регистр по расчету предоставляемой скидки (табл. 4).

Данный регистр позволяет определить, под какую категорию попадает покупатель по предоставлению скидки, либо по объему закупок, либо по срокам оплаты, рассчитать предоставляемую скидку, отразить реализацию товара с учетом данной скидки

За счет применения различных вариантов скидок и использования дисконтных карт, организация сможет привлечь дополнительных покупателей, построить более долгосрочные отношения с ними, увеличить товарооборот, уменьшить дебиторскую задолженность и улучшить финансовые показатели.

Библиографические ссылки

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. М. : Статус-Кво 97, 2008.
2. Российская Федерация. Законы. Об основах государственного регулирования торговой деятельности в РФ : федер. закон от 28 декабря 2009 г. № 381-ФЗ // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

© Анисимова Л. И., 2011

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

ОБЯЗАТЕЛЬСТВА ПРЕДПРИЯТИЯ КАК ЭКОНОМИЧЕСКАЯ И ЮРИДИЧЕСКАЯ КАТЕГОРИИ

Рассмотрены обязательства с юридической и экономической точек зрения и определено влияние обязательств на бухгалтерский учет дебиторской и кредиторской задолженности.

Ключевые слова: обязательства, дебиторская задолженность, кредиторская задолженность.

В настоящее время в учете доминирует юридический подход в понимании обязательств, основанный на содержании ст. 307 ГК РФ, согласно которой «в силу обязательства одно лицо (должник) обязано совершить в пользу другого лица (кредитора) определенное действие, как-то: передать имущество, выполнить работу, уплатить деньги и т. п. либо воздержаться от определенного действия, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанности» [1]. Данная норма ГК РФ определяет понятие обязательства в широком смысле. Речь идет об обязательственных отношениях в целом, которые охватывают две стороны: требование (в бухгалтерской терминологии – дебиторская задолженность) и обязанность (кредиторская задолженность).

В соответствии с юридической трактовкой обязательства организации воспринимаются пользователями бухгалтерской отчетности как будущие денежные потоки. Дебиторская задолженность рассматривается как денежные средства, которые должны поступить организации, а кредиторская задолженность, соответственно, как будущие выплаты, т. е. отток (изъятие) денежных средств из оборота организации.

Из содержания действующих правовых норм следует, что обязательства должны отражаться на счетах расчетов, в суммах, причитающихся к получению или выплате на каждый конкретный момент времени: либо в размере цены сделки (обязательства, основанием которых является договор), либо в размере, определяемом законом (обязательства, основанием которых является закон). Кроме того, оценка обязательства может быть выражена в сумме подлежащего возмещению ущерба, признанной пассивной стороной обязательства, либо присужденной судом (обязательство, основанием которого является деликт). При этом с момента возникновения обязательства до момента его погашения сумма оценки может измениться только в силу действия указанных факторов, т. е. договора, закона или деликта соответственно.

Анализируя юридическую трактовку обязательств, следует отметить, что их оценка определяется принципом номинализма. Содержание указанного принципа очень хорошо охарактеризовал Л. А. Лунц (1892–1979), который писал, что предметом обязательства в юридическом смысле «является не известная абстрактная ценность, а денежные знаки в определенной сумме счетных единиц. Изменения в покупательной силе денег, последовавшие со дня заключения договора, не меняют суммы долга; изменения эти не влияют на платежную силу денег, которая всегда определяется «по номиналу» [2, с. 106–107]. Из данного правила следует, что юридическая оценка обязательств не подвержена влиянию никаких экономических факторов, таких, например, как инфляция и упущенная в связи с отсрочкой платежа прибыль. «Рубль есть рубль» – вот смысл

принципа номинализма. И, следовательно, с юридической точки зрения «рубль сегодня всегда равен рублю завтра» [2, с. 106–107].

Таким образом, можно сделать вывод о том, что господствующий в теории и на практике юридический подход к определению величины обязательств игнорирует тот факт, что реальная величина обязательства все время меняется.

Динамика обязательств, которая выражает их юридическую жизнь, интересует и экономистов, но только с точки зрения динамики ценностей. В микроэкономике они рассматривают ее с точки зрения предприятия. В макроэкономике движение обязательств опосредствует динамику глобального экономического оборота, который экономические науки пытаются анализировать и по возможности сделать управляемым.

Но даже в пределах микроэкономки экономическое представление о динамике обязательств более синтетично, чем юридическое. Для того чтобы установить конечные результаты, экономисты разбивают на группы всю совокупность юридической динамики обязательств, их трансформации и прекращения.

Если предмет динамики юридической и экономической жизни один и тот же, то значение отдельных элементов, определяющих эту динамику, а также метод исследования в экономической и юридической науке различны [3].

Экономический подход позволяет значительно шире взглянуть на содержание категории «обязательство».

Если юридическая трактовка обязательств зародилась еще в XVIII в., то экономическое их понимание относится к концу XIX в. Наиболее ярким и последовательным ее выразителем был наш соотечественник Ф. В. Езерский (1836–1916). Он справедливо считал, что с экономической точки зрения у предприятия могут быть обязательства только перед собственником, следовательно, предметом учета выступает капитал, взятый сам по себе. А вся кредиторская задолженность – это неотъемлемая часть капитала, и предприятию, прежде всего массе его персонала, безразлично, куплены ли работающие машины за наличные или в кредит, главное, что эти машины создают прибыль.

Отсюда то, что мы относим к кредиторской задолженности, что Ф. В. Езерский включал в счет капитала, а не то, что мы считаем задолженностью дебиторской, согласно классике.

Сами по себе обязательства, в юридическом смысле, продолжают существовать, но не для бухгалтера – теперь это компетенция администрации и ее юрисконсультов [4].

С экономической точки зрения обязательства организации, т. е. ее дебиторская и кредиторская задолженность, представляют собой кредит – отношения между различными лицами, возникающие при передаче стоимости во временное пользование на условиях возвратности и, как правило, с уплатой процента. Иными словами, дебиторы в обязательстве – это лица, получившие кредит от организации, кредиторы – лица, оказавшие ей кредит. Соответственно дебиторская задолженность – это кредит, предоставленный организацией своим контрагентам, а кредиторская задолженность – кредит, предоставленный организации ее контрагентами.

В связи с этим наличие кредиторской задолженности перед контрагентами может означать то, что организация с момента возникновения этой задолженности до момента ее погашения получает в распоряжение дополнительный объем средств в сумме имеющегося долга. Бухгалтерские записи, отражающие приобретение активов на условиях последующей оплаты, показывают, что в течение времени, пока долг перед контрагентом не будет погашен, покупатель фактически пользуется двойным объемом средств. Во-первых, в собственность (распоряжение) организации переходят приобретенные активы, которые будут приносить ей доходы, а во-вторых, те деньги, которые временно не будут выплачены поставщику, могут использоваться в обороте, принося прибыль. В случае если на сумму задолженности перед кредитором в силу действия условий

договора не начисляются проценты, организация получает от своих поставщиков совершенно бесплатный кредит. Из этого следует, что чем больше срок с момента возникновения долга до момента его погашения, т. е. чем больше срок, на который организация получает бесплатный кредит, тем более выгодна для нее сделка, предполагающая оплату товаров после их получения.

М. Л. Пятов и Я. В. Соколов считают, что с экономической точки зрения обязательства организации перед контрагентами должны рассматриваться как статьи ее доходов, а обязательства контрагентов перед организацией – как статьи ее расходов. Причем величина доходов от получения бесплатного кредита в виде кредиторской задолженности и расходов в виде дебиторской задолженности должна определяться темпами инфляции и процентом прибыли на единицу средств, получаемой конкретным хозяйствующим субъектом. Такой подход соответствует концепции стоимости денег во времени (*time value of money*), широко используемой при решении ряда вопросов бухгалтерского учета в международной практике [5].

Экономический подход предполагает совершенно иные правила оценки обязательств хозяйствующих субъектов, построенные на принципе временной ценности денег. Расчет оценочной величины здесь означает либо исчисление «сегодняшней» суммы в «завтрашних» деньгах – так называемая процедура наращения, либо расчет «завтрашней» суммы в «сегодняшних» деньгах – процедура дисконтирования. Такой подход (естественно, с определенной степенью относительности) позволяет увидеть, насколько обесценится причитающаяся к получению сумма обязательства в течение периода времени от даты его возникновения до даты погашения. Обесценение денег во времени относительно деятельности конкретного хозяйствующего субъекта определяется двумя факторами: инфляцией и процентом прибыли предприятия. Отсюда, чем больше срок с момента возникновения обязательства до момента его погашения, тем больше обязательство обесценивается и тем меньше его экономическая оценка. В этом случае действует правило, согласно которому «рубли сегодня – это всегда больше, чем рубли завтра».

Особенно остро потребность в формировании достоверной информации, соответствующей экономическим реалиям, проявляется в современных условиях, когда суммы отдельных сделок превышают миллионные значения. В подобных условиях роль экономической оценки обязательств значительно возрастает. При этом сущность такой оценки заключается не в изменении итогового финансового результата, а в изменении его распределения во времени, позволяющем наблюдать за изменениями стоимости активов и обязательств за каждый отчетный период.

Выбор варианта трактовки обязательств важен прежде всего потому, что формируемая в бухгалтерском учете информация является основой для осуществления экономического анализа, внешнего и внутреннего контроля. Информация об обязательствах организации используется во всех направлениях анализа ее финансового состояния и оказывает существенное влияние на эффективность управления. Так, при оценке платежеспособности организации сопоставляются оборотные активы, в число которых входит дебиторская задолженность с текущей кредиторской задолженностью, при определении рентабельности деятельности фирмы соотносится величина финансового результата, которая представляет собой разницу между суммами обязательств дебиторов и кредиторов компании, с активом баланса или представленными в отчете о прибылях и убытках расходами. Естественно, что показатели, рассчитанные на основании экономически выверенных данных, позволяет более точно анализировать эффективность осуществляемых вложений, а также снизить риски вследствие наличия прозрачной (адекватной внешней среды) информации по расчетным операциям.

Сопоставление юридических и экономических характеристик обязательств позволяет сделать следующие выводы, которые должны приниматься во внимание при оценке финансового состояния любой организации:

- во-первых, обязательства как объект бухгалтерского учета в их экономической и юридической трактовке не равны и не могут быть равны между собой;
- во-вторых, анализируя информацию о состоянии расчетов предприятия, следует проводить различие между номинальным и реальным значением обязательств;
- в-третьих, определяя финансовое состояние организации, необходимо учитывать, что согласно ст. 307 ГК РФ обязательство должно подразумевать только номинальную эквивалентную возмездность;
- в-четвертых, следует понимать, что добиться действительной эквивалентной возмездности в расчетах можно только путем изменения величины обязательств в хозяйственных договорах.

Анализ данных положений дает возможность сформулировать важные правила оценки информации об обязательствах:

1) финансовый результат от продажи товаров (работ, услуг) с экономической точки зрения никогда не равен финансовому результату от продажи данных товаров (работ, услуг) с юридической точки зрения. В случае продажи товаров на условиях последующей оплаты экономический финансовый результат меньше юридического, и наоборот, в случае оплаты товаров авансом экономический финансовый результат превышает данный показатель, оцененный с юридических позиций;

2) объем обязательств организации с экономической точки зрения всегда меньше, чем с юридической. Это объясняется существованием таких категорий, как устойчивые активы и устойчивые пассивы, которые, являясь обязательствами в юридическом смысле, не представляют собой обязательств в смысле экономическом [6].

Библиографические ссылки

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Ч. 1–3 // Доступ из справ.-правовой системы КонсультантПлюс.
2. Лунц Л. А. Деньги и денежные обязательства в гражданском праве. М. : Статут, 1999.
3. Саватье Р. Юридический и экономический очерк : пер. с фр. / вступ. ст.: Р. О. Халфина. М. : Прогресс, 1972.
4. Соколов Я. В. Занимательные Обязательства – что это? // 1С: Бухгалтерский учет. URL: <http://buh/buch219.htm>.
5. Соколов Я. В., Пятов М. Л. Финансовый результат как цель бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. 2007. № 21. С. 56–59.
6. Абрютин М. С., Грачев А. В. Анализ финансово-экономической деятельности предприятия : учебно-практич. пособие. М. : Дело и Сервис, 2005.

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

ОСОБЕННОСТИ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА РАСХОДОВ ОРГАНИЗАЦИЙ ГОСТИНИЧНОГО БИЗНЕСА

Рассматривается возможность использования процессного подхода при проведении аудита учета расходов организаций гостиничного бизнеса. Даются рекомендации по организации такой проверки.

Ключевые слова: аудит, аудиторская проверка.

Организация точного учета расходов в современных условиях является весьма актуальной проблемой для многих предприятий. Многочисленные ошибки, возникающие при отражении расходов в учете, могут привести к искажению отчетных данных, налогооблагаемой базы по налогу на прибыль и, как следствие, возможным штрафным санкциям. Для обеспечения объективности, нейтральности и других качественных характеристик отчетной информации, а также точности расчетов налогооблагаемой прибыли, бухгалтерская отчетность и формирующие ее учетные данные должны быть проверены независимыми экспертами, роль которых выполняют внешние аудиторы. Такая проверка, как правило, проводится в достаточно сжатые сроки. При этом аудиторы при проверке стремятся использовать такие методики, благодаря которым они смогут быстро и качественно осуществлять проверку.

В экономической литературе, посвященной практике аудиторских проверок, есть немало описаний, рекомендуемых в тех или иных случаях методик аудита затрат. Среди таких авторов следует отметить Скобару В. В., Подольского В. И., Шеремета А. Д., Суйца В. П. и др. Но в то же время вопросы, подлежащие проверке, представлены недостаточно полно и целостно, и разные авторы различным образом подходят к последовательности проведения данных проверок. Нет четкого перечня видов работ, их трудоемкости и очередности проведения. Отсутствует даже общий перечень нарушений, который необходимо во что бы то ни стало исключить на проверяемом предприятии (есть только общее правило: «учет должен соответствовать разрешенным положениям, прописанным в существующем законодательстве; отчетность должна достоверно отражать результаты деятельности, зафиксированные в учете»). При этом методики аудиторской проверки расходов, предлагаемые различными авторами, не вполне подходят для проверки организаций гостиничного бизнеса, поскольку ориентированы на промышленные предприятия и не учитывают специфику деятельности организаций гостиничного бизнеса. Данные методики включают в себя рассмотрение вопросов, не характерных для организаций гостиничного бизнеса, таких как проверка правильности документального оформления брака в производстве и правомерности списания потерь от брака, проверка правильности учета полуфабрикатов собственного производства. Поэтому возникает необходимость адаптации существующих методик проведения аудиторской проверки к специфике организаций гостиничного комплекса либо поиск новых подходов к ее организации [1].

Организации, обеспечивающие гостиничный бизнес, обладают спецификой, отличающей их от других организаций, предоставляющих близкие им по характеру услуги. Каждая отдельно взятая гостиница (отель, пансионат) – индивидуальный бизнес-механизм, основное предназначение которого – предоставление за деньги своим клиен-

там номеров для временного проживания. Многочисленность форм, размеров, включаемых подразделений и оказываемых услуг накладывает отпечаток на организацию учетного процесса. Требования, предъявляемые клиентами к качеству и количеству предоставляемых услуг, становятся все более высокими, спектр предлагаемых услуг расширяется, вместе с тем увеличивается объем и разнообразие осуществляемых расходов организаций гостиничного бизнеса. Бухгалтерский учет в гостиницах усложняется, отсутствие четких рекомендаций по организации учета зачастую приводит к появлению огромного количества дополнительных статей расходов. Всё это ведет к увеличению трудозатрат при осуществлении аудиторских проверок расходов гостиниц.

Следует отметить, что в настоящее время единой типовой методики аудиторской проверки, рекомендованной для проведения проверок организаций гостиничного бизнеса, не разработано. Но наряду с тем, необходимость в такой методике существует. Даже те гостиничные комплексы, которые в силу своих финансовых показателей не попадают под обязательную проверку, стремятся проверить собственный учет и отчетность, чтобы исключить возможность возникновения ошибок.

При проведении исследований в этой области авторами на примере конкретных организаций были изучены:

- требования, которые предъявляются к зданиям и прилегающей к ним территории гостиницы, номерному фонду, санитарным объектам, общественным помещениям, помещениям для предоставления услуг питания и других услуг, персоналу и его подготовке, техническому оборудованию, материально-техническому оснащению и т. п., которые должны соответствовать присвоенной им категории в соответствии с системой классификации гостиниц;

- организация учета расходов гостиниц на производство гостиничного продукта по экономическим элементам затрат, а также учет и типовые статьи калькуляции себестоимости отдельных видов продукции, работ и услуг;

- «нестандартные» статьи затрат, которые выделяются исходя из специфики деятельности (например, расходы на приобретение у сторонних организаций завтраков для проживающих, расходы на стирку постельных принадлежностей и другие);

- организация документооборота при отражении этих хозяйственных операций и другие обстоятельства.

В результате изучения деятельности организаций гостиничного бизнеса установлено, что организации данного типа имеют свою специфику: гостиница, являясь сложным комплексом, осуществляет несколько видов деятельности, оказывая различные услуги, ассортимент которых зависит от масштабов организации.

Затем были изучены предлагаемые различными авторами методики проверки расходов и предлагаемые ими способы организации аудита. С этой точки зрения интересны в практическом и теоретическом плане рекомендации по оптимизации процесса получения аудиторских доказательств Скобары В. В., Подольского В. И. и др.

Например, предлагают в качестве сегментов аудита выделять образующиеся при осуществлении хозяйственных операций взаимосвязи между отдельными объектами учета – так называемые циклы хозяйственных операций: цикл приобретения и заготовления; цикл производства; цикл реализации; цикл оплаты; другие циклы хозяйственных операций в зависимости от содержания финансово-хозяйственной деятельности конкретной организации, например, цикл инвестирования, если операции по осуществлению финансовых вложений носят массовый, часто повторяющийся характер. При этом, фактически, циклы хозяйственных операций характеризуют кругооборот капитала организации и оканчиваются только при прекращении деятельности организацией. Приобретение элементов производства – средств труда, предметов труда и собственно труда – приводит к образованию задолженности поставщикам и подрядчикам, а также

персоналу по оплате труда (цикл приобретения). Все это как раз охватывает всю область проверки.

Принятый в феврале 2010 г. ФСАД 4/2010 «Принципы осуществления внешнего контроля качества работы» даже рекомендует проводить внешний контроль качества проверки, используя циклический подход или риск-ориентированный подход [2].

Но услуги, предоставляемые гостиницей, различны по характеру, так, наряду с основной услугой – услугой проживания – гостиница может оказывать, например, услуги по трансферту, парикмахерские услуги и др. Различный характер услуг определяет различный характер расходов. Например, оказание услуг по проживанию влечет за собой расход на материалы на текущий ремонт, на содержание номеров в должном состоянии, оказание трансфертных услуг требует затрат на топливо, на стоянку (аренду стоянок), осуществление розничной торговли приводит к расходам на доставку товара, на приобретение товара и т. п. В ходе проверки перед аудитором встает важная задача: охватить все виды расходов, обнаружить существующие ошибки. Чтобы выполнить данную задачу, необходимо четко представлять последовательность проверки. Поскольку состав и специфика расходов, характерных для того или иного процесса, различны, представляется целесообразным проверять расходы организации применительно к конкретному процессу. Если построить проверку таким образом, что расходы будут проверяться в рамках конкретного процесса, протекающего в гостинице, то, во-первых, минимизируется аудиторский риск, во-вторых, упростится процесс проверки, поскольку усовершенствованная методика проверки разработана именно для организаций гостиничного бизнеса.

С учетом выявленных особенностей авторами были разработаны рекомендации по проведению аудиторской проверки расходов гостиниц. В основу данных рекомендаций легли широкие потенциальные возможности процессного подхода к проверке, который при использовании позволяет, по мнению авторов, провести проверку быстро и качественно.

Для этой цели при подготовке к проверке рекомендуется подробно изучить структуру дополнительных услуг гостиницы, соответствие критериям применяемого режима налогообложения: в случае осуществления гостиницей розничной торговли, услуг общественного питания, бытовых и других услуг, попадающих под обложение единым налогом на вмененный доход, проверить обоснованность применения/неприменения указанной системы налогообложения. В ходе ознакомления с осуществляемыми видами деятельности необходимо также убедиться в наличии лицензий.

В случае осуществления деятельности, попадающей под обложение единым налогом на вмененный доход, в программу проверки необходимо включить аудиторскую проверку расчетов с бюджетом по единому налогу на вмененный доход, которая позволила бы рассмотреть все эти вопросы.

В рамках предлагаемой аудиторской проверки расходов организаций гостиничного бизнеса предлагается разделить всю проверяемую совокупность на сегменты, которые охватывали бы различные направления деятельности гостиничного комплекса, различные процессы, происходящие в организации гостиничного бизнеса. Так, рекомендуется выделить следующие направления проверки расходов:

– проверка расходов, связанных с процессом предоставления услуг проживания (данный раздел проверки целесообразно выделить из других направлений проверки, поскольку услуга проживания – основная услуга, оказываемая организациями гостиничного бизнеса, присущая гостинице любого масштаба, и разделить его на несколько направлений: проверку расходов, связанных с содержанием номеров и обслуживанием номеров, проверку расходов, связанных с содержанием прачечной, и проверку расходов, связанных с управлением гостиницей);

– проверка расходов, связанных с процессом предоставления услуг, отличных от услуг проживания (данный раздел может включать в себя аудит расходов, связанных с предоставлением услуг развлекательного комплекса, питания, оздоровительного комплекса и т. п. – перечень услуг зависит от масштабов деятельности конкретной гостиницы, спектра предлагаемых услуг);

– проверка расходов, связанных с процессом осуществления торговой деятельности (данный раздел рекомендуется отделить от остальных, поскольку торговая деятельность – особый вид деятельности, связанный с приобретением и продажей товаров и имеющий свои особенности, такие, как, например, использование счета 41 «Товары», 42 «Торговая наценка», осуществление розничной торговли также влечет за собой возникновение такой категории расходов, как расходы на продажу (счет 44 «Расходы на продажу»)).

Таким образом, резюмируя вышесказанное, основной этап аудита расходов организаций гостиничного бизнеса рекомендуется проводить попроцессно, разделив проверку, как минимум, на три условно независимых сегмента: проверку расходов, связанных с процессом предоставления услуг проживания; проверку расходов, связанных с процессом предоставления услуг, отличных от услуг проживания; и проверку расходов, связанных с процессом осуществления торговой деятельности.

Поскольку состав расходов при оказании разнообразных услуг различен, в рамках каждого процесса рекомендуется провести проверку расходов по видам (статьям) затрат. При этом проверку таких видов затрат, как затраты на оплату труда, затраты на отчисления на социальные нужды (страховые взносы), на амортизацию, рекомендуется проводить в целом по организации, без разбивки по процессам, поскольку характер этих затрат не зависит от вида оказываемой услуги, данные затраты являются общепроцессными. При проверке общепроцессных затрат необходимо обратить внимание на применяемый режим налогообложения (в случае совмещения общего режима налогообложения и специального режима налогообложения в виде единого налога на вмененный доход, необходимо проверить правильность распределения затрат по видам деятельности, попадающим под разные режимы налогообложения).

После проверки общепроцессных расходов рекомендуется перейти к проверке по процессам: провести проверку расходов, связанных с процессом предоставления услуг проживания, проверку расходов, связанных с процессом предоставления услуг, отличных от услуг проживания, и проверку расходов, связанных с процессом осуществления торговой деятельности.

При этом выделение проверки расходов, связанных с содержанием прачечной (в случае, если в организации есть собственная прачечная) в отдельный процесс при проверке расходов по предоставлению услуг проживания, рекомендуется в связи с ее важной ролью в процессе организации работы всего гостиничного комплекса (практически ежедневно идет замена белья, спецодежды, скатертей, штор и т. п.). Если организация пользуется услугами сторонних организаций-прачечных и не содержит в своем составе прачечной, то процедура проверки в рамках данного блока упрощается: в данном случае в состав расходов войдут расходы на оказание услуг сторонними организациями согласно актам выполненных работ (оказанных услуг).

После проверки расходов, связанных с процессом оказания услуг проживания, рекомендуется перейти к проверке расходов, связанных с процессом предоставления услуг, отличных от услуг проживания. Данный раздел предоставляется целесообразным начать с проверки расходов на предоставление услуг питания, поскольку эта одна из наиболее часто встречающихся сопутствующих услуг, оказываемых организациями гостиничного бизнеса (гостиницы, имеющие категорию «две звезды» и выше, обязаны предоставлять завтрак проживающим).



Рекомендуемая методика аудит расходов организаций гостиничного бизнеса (основной этап)

Аудит расходов, связанных с оказанием услуг питания, рекомендуется обособить от аудита расходов, связанных с предоставлением услуг проживания, ввиду различия процессов, происходящих при оказании этих услуг и, как следствие, различия расходов. Услуги питания могут оказываться собственными силами организации (например, если в структуре организации присутствует подразделение комбината питания) либо сторонними организациями (закупка готовых обедов). В зависимости от этого будет различаться и подход к проверке. В рамках данного раздела проверки проверяются расходы, связанные с предоставлением услуг оздоровительного комплекса, развлекательного комплекса и других видов услуг, направления проверки зависят от масштабов организации и ассортимента предлагаемых услуг.

Следующий раздел проверки включает проверку расходов, связанных с процессом осуществления торговой деятельности. В рамках данного процесса проверяются расходы на приобретение товаров, расходы на продажу.

Основной этап проверки по предлагаемой методике может быть представлен в виде схемы (см. рисунок).

Последовательность и направления проверки (см. рисунок), подлежат корректировке исходя из специфики конкретной организации гостиничного бизнеса. Если какой-либо процесс не характерен для данной гостиницы, то соответствующий раздел проверки исключается. Если организация осуществляет какой-либо процесс помимо указанных, то программа проверки дополняется проверкой расходов, связанных с осуществлением данной проверки.

После проверки по процессам следует перейти к заключительному этапу, который характерен для проверки организаций любого профиля – подведению итогов проверки, написанию отчета о результатах проверки и выдаче аудиторского заключения.

Предлагаемый подход к проведению проверки путем разделения ее по процессам представляется целесообразным вследствие различия сущности и прядка отражения расходов гостиницы при осуществлении различных хозяйственных операций. Проверка по процессам позволяет учесть специфику деятельности организаций гостиничного бизнеса, отследить произведенные расходы в рамках конкретного процесса.

Описанный способ проведения проверки можно использовать и при проверке других видов деятельности.

Предложенная схема проведения аудиторской проверки была апробирована на проверке в ОАО «Гостиница Октябрьская», в ходе проверки были выявлены отдельные нарушения. Проверка показала, что данная методика эффективно работает и может применяться при проверке расходов организаций гостиничного бизнеса.

Библиографические ссылки

1. Федоренко И. В., Золотарева Г. И. Развитие методологии учета и аудита затрат : монография ; Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2010.
2. ФСАД 4/2010. Принципы осуществления внешнего контроля качества работы : утв. приказом Минфина РФ от 24 февраля 2010 г. № 16н.

© Анохина А. Н., Золотарева Г. И., 2011

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

ДИВЕРСИФИКАЦИЯ СРЕДСТВ И СВЯЗАННЫЕ С НЕЙ ОСОБЕННОСТИ ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ – ТОВАРИЩЕСТВАХ СОБСТВЕННИКОВ ЖИЛЬЯ

Раскрываются нормативные и технологические особенности и порядок ведения бухгалтерского учета в некоммерческих организациях – товариществах собственников жилья (ТСЖ).

Ключевые слова: ТСЖ, бухгалтерский учет, некоммерческие организации.

Жилищный кодекс Российской Федерации предоставляет собственникам жилья, право выбора типа управления жилым многоквартирным домом: товарищество собственников жилья (ТСЖ) или управляющая компания.

На сегодняшний день город Красноярск лидирует по количеству ТСЖ в Сибири и на Дальнем Востоке, а значит, именно в нашем городе наиболее актуальны вопросы бухгалтерского учета в товариществах собственников жилья.

Одной из наиболее значимых проблем на современном этапе развития бухгалтерского учета в ТСЖ является отсутствие четкого понимания необходимости диверсификации собственных средств и обязательств организации и средств собственников жилья, что обуславливает нормативные и технологические особенности ведения бухгалтерского учета в ТСЖ.

В данной статье мы предлагаем пути решения вышеобозначенной проблемы через раскрытие нормативных и технологических особенностей бухгалтерского учета групп имущества и обязательств ТСЖ, доказав необходимость их диверсификации исходя из нормативных документов.

Товарищество собственников жилья – это некоммерческая организация, объединение собственников помещений в многоквартирном доме для совместного управления комплексом недвижимого имущества, обеспечения эксплуатации этого комплекса, владения, пользования и в установленном законодательном порядке распоряжения общим имуществом в многоквартирном доме [1, с. 7].

Товарищество является юридическим лицом с момента его государственной регистрации, имеет печать со своим наименованием, расчетный и иные банковские счета, другие реквизиты [2, с. 53]. ТСЖ отвечает по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом, обязано вести бухгалтерский учет и статистическую отчетность, предоставлять информацию о своей деятельности органам государственной статистики и налоговым органам, учредителям и иным лицам в соответствии с законодательством Российской Федерации и учредительными документами ТСЖ.

Порядок ведения бухгалтерского учета ТСЖ непосредственно связан с правовым статусом товарищества. Объектом уставной деятельности товарищества является общее имущество, а обязанностями, определяющими уставную деятельность – управление общим имуществом, обеспечение его эксплуатации, владения, пользования.

Основная цель бухгалтерского учета ТСЖ – формирование информации о направлениях использования денежных средств, полученных товариществом. Помимо внешних контрольных органов, эти сведения в первую очередь необходимы собственникам по-

мещений в доме, так как только данные бухгалтерского учета могут позволить осуществить контроль и объективную оценку деятельности правления ТСЖ.

Согласно Жилищному кодексу РФ, ТСЖ вправе заключать договоры об оказании коммунальных услуг в интересах членов товарищества, но потребляют услуги, оказываемые обслуживающими организациями, непосредственно собственники помещений. Таким образом, ТСЖ действует на условиях представительства, выступает от имени собственников жилых помещений и как посредник участвует лишь в расчетах между потребителями коммунальных услуг – собственниками жилых помещений и поставщиками коммунальных услуг [2, с. 55].

Собственники, в свою очередь, несут бремя расходов на содержание общего имущества в многоквартирном доме, поэтому с них производятся соответствующие сборы [2, с. 23].

Главной особенностью бухгалтерского учета ТСЖ является то, что основным источником финансирования уставной деятельности служат целевые поступления. В ТСЖ целевые поступления – это, главным образом, денежные взносы членов ТСЖ и других собственников жилых и нежилых помещений, представляющие собой обязательные платежи, коммунальные платежи, бюджетные поступления, прочие целевые поступления. Помимо членских взносов в состав обязательных платежей входят также поступления на содержание общего имущества от собственников, не являющихся членами ТСЖ. Данные поступления зачисляются на счет 86 «Целевые поступления». Что касается сумм доходов, полученных от предпринимательской деятельности, то они должны направляться на финансирование уставной деятельности некоммерческих организаций, и, следовательно, правомерным является их зачисление также на счет 86.

Прием платы за жилищно-коммунальные услуги товарищество может быть организован через свой расчетный счет в банке, через расчетно-кассовые центры банка, а также непосредственно в кассу товарищества. Наличные деньги в кассе могут находиться в пределах лимитов, установленных банками. Денежная наличность сверх установленных лимитов (остаток наличных денег в кассе) должна быть сдана в обслуживающий банк в порядке и сроки, согласованные с этим банком.

Основным документом, на основании которого некоммерческие организации осуществляют свою деятельность и, следовательно, организуют бухгалтерский учет, является смета доходов и расходов, которая имеет следующий вид:

1. Доходы
 - 1.1. Целевые поступления:
 - членские взносы;
 - бюджетные поступления;
 - прочие целевые поступления.
 - 1.2. Прибыль от предпринимательской деятельности.
2. Расходы
 - 2.1. Содержание и обслуживание общего имущества ТСЖ.
 - 2.2. Ремонт жилищного фонда.
 - 2.3. Прочие расходы [3].

В целях осуществления бухгалтерского учета ТСЖ может самостоятельно формировать рабочий план счетов и приспособлять отдельные межотраслевые регистры бухгалтерского учета.

Рассмотрим особенности учета различных видов имущества и обязательств, которые требуют диверсификации в связи с юридическими особенностями функционирования ТСЖ.

1. Учет основных средств и вложений во внеоборотные активы (счета 01 «Основные средства», 08 «Вложения во внеоборотные активы»). Объект принимается ТСЖ к бух-

галтерскому учету в качестве основных средств, если он предназначен для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания данной некоммерческой организации, для управленческих нужд, срок использования объекта превышает 12 мес., товарищество не предполагает последующую перепродажу данного имущества; то объект способен приносить экономические выгоды в будущем. Жилищный фонд ТСЖ не отражается в бухгалтерском балансе организации, так как принадлежит не товариществу как юридическому лицу, а собственникам помещений в многоквартирном доме на правах общей долевой собственности. Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости [4].

В соответствии со ст. 8 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» и п. 10 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н, нормы бухгалтерского учета основываются на допущении имущественной обособленности организации. Данное требование означает, что на балансе организации должно учитываться только то имущество, которое принадлежит ей на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления.

В ТСЖ собственниками жилищного фонда являются владельцы квартир – каждый в отдельности. При этом владельцу квартиры принадлежит также соответствующая доля в праве собственности на общее имущество дома [5]. В таком случае жилищный фонд не принадлежит ТСЖ как юридическому лицу. Таким образом, можно сделать вывод, что жилищный фонд ТСЖ не должен отражаться в бухгалтерских балансах этих организаций.

Объекты основных средств, не относящиеся к жилищному фонду и приобретенные за счет средств, находящихся в собственности ТСЖ, представляют собой прочие основные средства. К ним, в частности, относятся объекты внешнего благоустройства, приобретенные оборудование, приборы, компьютеры, оргтехника, офисная мебель и др.

Первоначальная стоимость прочих основных средств формируется с использованием счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Если ТСЖ наряду с уставной осуществляют предпринимательскую деятельность, то ведется раздельный учет прочих основных средств, предназначенных для использования в той или иной деятельности. С этой целью к счету 01 «Основные средства» открываются субсчета 01-2 «Прочие основные средства, используемые в уставной деятельности» и 01-3 «Прочие основные средства, используемые в предпринимательской деятельности» [6].

Уставная деятельность некоммерческих организаций не связана с производством продукции, поэтому в них не может быть амортизации как одного из элементов себестоимости продукции. Это означает, что все основные средства ТСЖ отражаются в балансе по первоначальной стоимости вплоть до их выбытия. Износ основных средств отражается на забалансовом счете 010 [4; 6].

2. Учет целевых средств (счет 86 «Целевое финансирование»). Как уже говорилось выше, целевое финансирование ТСЖ складывается из нескольких источников. Поэтому на 86 счете появляются различные субсчета: 86-1 «Целевые взносы домовладельцев», 86-2 «Компенсации по оплате жилья и коммунальных услуг», 86-3 «Дотации из местного бюджета», 86-4 «Скидки льготным категориям населения», 86-5 «Поступления от предпринимательской деятельности», 86-6 «Прочие целевые поступления».

Образующаяся на 86 счете переплата по обязательным платежам, как и переплата любых устанавливаемых взносов, является кредиторской задолженностью, которая

в дальнейшем должна быть использована на цели, соответствующие уставной деятельности товарищества [6; 7].

3. Учет затрат (счета 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»). В соответствии с Планом счетов и Инструкцией по его применению при направлении средств целевого финансирования на содержание некоммерческой организации оформляется проводка по дебету счета 86 в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство» или 26 «Общехозяйственные расходы».

Исходя из экономического содержания счетов счет 26 «Общехозяйственные расходы» целесообразно использовать для обобщения информации о произведенных административных, хозяйственных и иных аналогичных расходах, связанных с уставной деятельностью (содержание и текущий ремонт общего имущества).

Что же касается расходов на целевые мероприятия, то списание расходов производится в дебет счета 86-2 в корреспонденции с различными счетами учета (счет 10 «Материалы», счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и т. д.) [6; 8]

При осуществлении ТСЖ предпринимательской деятельности основной проблемой, как правило, является учет расходов. Это связано с тем, что в соответствии с требованиями законодательства некоммерческие организации обязаны вести отдельный учет расходов по предпринимательской и уставной деятельности, не связанной с предпринимательской [3].

4. Прибыль от предпринимательской деятельности. Ежемесячно в течение года финансовый результат от осуществления предпринимательской деятельности (заключительными оборотами) со счета 90 «Выручка», субсчет «Прибыль/убыток от продаж», списывается на счет 99 «Прибыли и убытки». По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 закрывается. При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года со счета 99 списывается в кредит (дебет) счета 84.

В заключение стоит отметить порядок предоставления бухгалтерской отчетности товариществами собственников жилья. Особенности составления и представления бухгалтерской отчетности некоммерческими организациями заключаются в следующем. Они могут не представлять в составе бухгалтерской отчетности отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств, приложение к бухгалтерскому балансу при отсутствии соответствующих данных. ТСЖ представляет бухгалтерскую отчетность в упрощенном составе: бухгалтерский баланс; отчет о прибылях и убытках; отчет о целевом использовании полученных средств.

Если расходы, произведенные в течение отчетного периода (с учетом остатка на начало периода), превысили имеющиеся целевые средства, то разность указывается по статье «Остаток на конец отчетного периода» в круглых скобках, а в бухгалтерском балансе – в составе прочих оборотных активов. В пояснительной записке необходимо дать соответствующие пояснения.

Некоммерческая организация при принятии формы бухгалтерского баланса в разделе «Капитал и резервы» вместо групп статей «Уставный капитал», «Резервный капитал» и «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» включает группу статей «Целевое финансирование» [3; 9; 10].

Таким образом, ТСЖ как некоммерческая организация должна диверсифицировать некоторые позиции в бухгалтерском учете по признаку принадлежности имущества собственно организации или же собственникам жилых помещений, что отражено в нормативных документах и подтверждается практикой ведения бухгалтерского учета в ТСЖ.

Библиографические ссылки

1. Мездрикова Т. В. Бухгалтерский учет в ТСЖ. 2-е изд. Новосибирск : Сиб. университет. изд-во, 2008.
2. Жилищный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] ; принят 29.12.2004. URL: <http://consultant.ru>.
3. Об особенностях формирования бухгалтерской отчетности НКО [Электронный ресурс] : информация от Минфина от 24.12.07. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=102509> (дата обращения: 24.10.2011).
4. Учет основных средств (ПБУ 6/01) [Электронный ресурс]. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=111056> (дата обращения: 24.10.2011).
5. Гражданский кодекс Российской Федерации. Ч 1 [Электронный ресурс]. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=112770> (дата обращения: 24.10.2011).
6. Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению [Электронный ресурс] : приказ Министерства финансов РФ. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=107972> (дата обращения: 24.10.2011).
7. Доходы организации (ПБУ 9/99) [Электронный ресурс]. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=107299> (дата обращения: 24.10.2011).
8. Расходы организации (ПБУ 10/99) [Электронный ресурс]. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=107297> (дата обращения: 24.10.2011).
9. Бухгалтерская отчетность организации (ПБУ 4/99) [Электронный ресурс]. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=107971> (дата обращения: 24.10.2011).
10. О формах бухгалтерской отчетности организаций [Электронный ресурс] : пр. Минфина РФ от 02.07.10 № 66н URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=103394;fld=134;dst=100006> (дата обращения: 24.10.2011).

© Байкалова О. В., Денисенко Г. В., 2011

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

КОНЦЕПЦИЯ ПРОЦЕССНОГО УПРАВЛЕНИЯ ВОСПРОИЗВОДСТВОМ ОСНОВНЫХ ФОНДОВ ПРЕДПРИЯТИЙ РАКЕТНО-КОСМИЧЕСКОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ

Формируется концепция процессного управления воспроизводством основных фондов предприятий ракетно-космической промышленности, позволяющая постоянно развивать и совершенствовать бизнес-процессы данной сферы деятельности.

Ключевые слова: процессно-ориентированное управление, воспроизводство, основные производственные фонды.

Окончательно сформировалось представление о месте и роли военно-промышленного комплекса (ВПК) в социально-экономической системе России в 2006 г. Пришло четкое понимание необходимости перехода от экспортно-сырьевой к инновационной модели развития экономики страны, и в качестве главного двигателя реформ ставка сделана на ВПК [1, с. 17]. На сегодняшний день ВПК является наиболее высокотехнологичной и инновационной сферой отечественной экономики. В концепции долгосрочного социально-экономического развития государства до 2020 г. ракетно-космическая промышленность (РКП) выделена как одна из пяти приоритетных высоко технологичных отраслей, обеспечивающая России поддержку ее оборонной и экономической безопасности, на развитии которой правительство намерено сосредоточить свои усилия. Поэтому РКП нуждается в ускоренном собственном техническом развитии, особенно в высоких качественных параметрах воспроизводства основных производственных фондов (ОПФ). Меняющиеся условия экономического развития страны предъявляют новые требования к управлению воспроизводством ОПФ предприятий РКП, а именно: переход от функционального к процессно-ориентированному управлению данной сферой деятельности. Осуществление этого перехода выявляет потребность в теоретическом и практическом обосновании методических инструментов процессно-ориентированного управления воспроизводством ОПФ. В связи с этим актуальность данного исследования, посвященного проблеме теоретического обоснования и разработке инструментов процессно-ориентированного управления воспроизводством основных фондов предприятий ракетно-космической промышленности, несомненна.

Изучение теоретических основ процессно-ориентированного управления позволило определить следующий комплекс инструментов: схему цепочек создания ценности; систему бизнес процессов; матрицу распределения административных задач управления; систему показателей управления. Анализ представленных инструментов позволил сделать вывод, что данные инструменты не могут применяться без дополнительной переработки для построения процессно-ориентированного управления воспроизводством ОПФ предприятий РКП, так как они отражают общие приемы и способы действий, не учитывают особенностей процесса воспроизводства ОПФ предприятий РКП и требований к управлению данной сферой деятельности. Решение этих вопросов позволило сформулировать оригинальные принципы построения инструментов процессно-ориентированного управления воспроизводством ОПФ, учитывающие особенности

предприятий РКП – обязательное наличие мобилизационных мощностей и вспомогательных бизнес-процессов [1, с. 18–19]. Сформулированные принципы выступили методической основой для создания комплекса инструментов процессно-ориентированного управления воспроизводством ОПФ, позволяющих осуществить переход от функционального управления к процессному, и разработать новую методику, дающую возможность провести намечающиеся преобразовательные процессы в организации [2, с. 182–184]. Методика процессно-ориентированного управления воспроизводством ОПФ на предприятиях РКП на основе разработанного комплекса инструментов содержит пять этапов.

На первом этапе – подготовительном – проводится формирование рабочей группы и обучение руководства и персонала организации основам процессного подхода. Рабочая группа формируется из компетентных специалистов подразделений, участвующих в управлении основными фондами. Результат данного этапа – план построения процессно-ориентированного управления воспроизводством ОПФ на предприятии.

Второй этап – *разработка схем цепочек создания ценности (ЦСЦ) воспроизводства ОПФ*. Основная задача разработки схем ЦСЦ воспроизводства ОПФ заключается в общем представлении процесса воспроизводства ОПФ с высокой степенью агрегации для определения границ бизнес-процессов и представления основных системообразующих связей. Разработанный методический инструмент, состоящий из двух частей (схем ЦСЦ воспроизводства первого и второго уровня), в значительной степени позволяет облегчить работу по построению схем ЦСЦ воспроизводства ОПФ на предприятии. Далее проводится оценка возможности применения типовых схем без их корректировки. Если схемы ЦСЦ не подходят для данного предприятия в предлагаемом виде, их корректируют с учетом его особенностей.

Третий этап – *построение системы бизнес-процессов (СБП) воспроизводства ОПФ*. После разработки схем ЦСЦ первых двух уровней управления процессом воспроизводства ОПФ начинается построение СБП воспроизводства ОПФ. Для этого сначала выбирается метод формирования СБП. Метод «сегментирования» не предполагает коренных организационных преобразований на предприятии. Сначала выделяются, классифицируются и описываются бизнес-процессы в рамках существующей структуры управления. После этого постепенно осуществляется переход к процессной структуре управления. Метод на основе «сквозных» бизнес-процессов предполагает описание последовательности выполняемых работ, без закрепления их за подразделениями предприятия. Затем формализованные «сквозные» бизнес-процессы вписываются в новую организационную структуру, построенную на процессном подходе к управлению. Далее оцениваются возможности применения типовой СБП воспроизводства ОПФ без ее корректировки. Если инструмент в предлагаемом виде, не подходит для данного предприятия, проводят его корректировку. Результатом данного этапа является построенная СБП воспроизводства ОПФ предприятия.

Четвертый этап – *построение матрицы разделения административных задач управления (РАЗУ)*. Цель данного этапа – предоставить полную совокупность задач управления воспроизводством ОПФ, и на этой основе разработать организационное обеспечение сферы воспроизводства ОПФ, позволяющее провести комплексную координацию деятельности, распределить обязанности и закрепить ответственность за соответствующими структурными подразделениями предприятия РКП, а также установить ответственность за достижение целей управления и обеспечить их комплексную реализацию. Далее производится оценка необходимости корректировки матрицы разделения административных задач управления воспроизводством основных фондов предприятия ракетно-космической промышленности. Результатом данного этапа является построенная матрица РАЗУ воспроизводством ОПФ предприятия.

Пятый этап – формирование комплексной системы показателей управления процессом воспроизводства ОПФ. Для формирования данного инструмента на предприятии рабочая группа принимает за основу предложенную систему показателей управления воспроизводством ОПФ. Далее оценивается возможность использования типовой системы показателей управления воспроизводством ОПФ без ее корректировки. Если система показателей учитывает особенности управления данной сферой деятельности, то инструмент считается сформированным.

После разработки инструментов начинается работа по формированию и введению в действие регламентов подразделений и бизнес-процессов, в которых прописывается планирование, организация, контроль и принятие решений по процессам; ответственность и полномочия руководителей; показатели, используемые для управления процессами и отчетности перед вышестоящим руководством.

Таким образом, реализация разработанных методических положений будет способствовать активации внедрения процессно-ориентированного управления воспроизводством ОПФ на предприятиях РКП, что, в свою очередь, позволит им постоянно развивать и совершенствовать бизнес-процессы воспроизводства ОПФ, повышать общую эффективность воспроизводства активной части основных средств и обеспечит инновационное развитие этого процесса.

Библиографические ссылки

1. Бойко А. А., Бахмарева Н. В. Принципы проектирования инструментов процессно-ориентированного управления воспроизводством основных производственных фондов предприятия // Научные проблемы транспорта Сибири и Дальнего Востока. Новосибирск, 2010. № 1. С. 17–20.
2. Бахмарева Н. В., Бойко А. А. Инструменты процессно-ориентированного управления воспроизводством основных фондов предприятий ракетно-космической промышленности // Вестник СибГАУ. 2011. Вып. 2 (34). С. 181–185.

© Бахмарева Н. В., 2011

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

УНИФИЦИРОВАННЫЙ АНАЛИТИЧЕСКИЙ БАЛАНС КАК ФИНАНСОВЫЙ ИНСТРУМЕНТ В УПРАВЛЕНИИ НАУКОЕМКИМ ПРЕДПРИЯТИЕМ

Рассматривается возможность применения унифицированного аналитического баланса как единого документа, с помощью которого можно осуществить анализ финансово-экономического состояния предприятия и выработать эффективные мероприятия, повышающие управление внеоборотными активами, основными средствами и объектами интеллектуальной собственности в реальном режиме времени.

Ключевые слова: унифицированный аналитический баланс, наукоемкое предприятие.

Ракетно-космическая промышленность (РКП) во всем мире признана ведущей инновационной отраслью производства. Ее развитие характеризует уровень научно-технического потенциала страны и обеспечение ее безопасности. Рыночная стоимость бизнеса является обобщающим, итоговым показателем эффективности и отражает экономические выгоды от вложения капитала в действующее предприятие. Технологические, маркетинговые и организационные инновации приобретают в условиях современной экономики реальную рыночную власть. Они демонстрируют инвесторам способность руководства предприятия грамотно распоряжаться имеющимися ограниченными ресурсами, вкладывать их в наиболее эффективные инновационные проекты.

В процессе деятельности предприятия под действием внешних и внутренних факторов изменяется как балансовая, так и рыночная его стоимость. Это обуславливает динамику величины и структуры нематериальных и материальных активов предприятия РКП. Именно нематериальные активы являются одним из основных ресурсов любого инновационного промышленного предприятия. Сами нематериальные активы – это те активы, у которых есть стоимость, но не материальное содержание. Они приносят доход своему собственнику, формируют репутацию и широко используются в производственной деятельности.

На промышленных предприятиях динамика нематериальных активов в первую очередь связана с изменением производственного и инновационного потенциала предприятия. Поэтому система управления активами данной категории должна обеспечивать прирост именно этих составляющих потенциала.

На предприятиях традиционных отраслей экономики такой прирост мощности, как правило, обеспечивается за счет приобретения нового оборудования и ввода в эксплуатацию производственных площадей. Механизм управления нематериальными активами предприятий наукоемких отраслей экономики сложнее. Его разработка и внедрение координируются с процессами создания продуктовых инноваций, с процессами перехода на инновационные технологии и современные организационно-производственные структуры.

Оценка нематериальных активов является важной процедурой для предприятий, осуществляющих свою производственную деятельность в одной из высокотехнологичных отраслей. Для крупных, известных и уже давно завоевавших репутацию компаний стоимость нематериальных активов вносит существенный вклад в общую стоимость компании (в западных странах стоимость нематериальных активов может превы-

шать 50 %). Однако текущая российская практика имеет свойство недооценивать стоимость нематериальных активов компании. Все возрастающий объем нематериальных активов предопределяет, что знание их стоимости и, на основе этого, умелое использование способно существенно укрепить позиции компании на рынке. Следовательно, формируя стратегию управления нематериальными активами предприятий наукоемких отраслей экономики, необходимо детально исследовать механизмы управления основными средствами и объектами интеллектуальной собственности. При этом амортизационная стратегия данных предприятий должна учитывать, что, с одной стороны, амортизационные отчисления являются источниками финансирования предприятия, а с другой – увеличивают себестоимость производимой продукции.

Это требует кардинального пересмотра традиционных подходов к учету и управлению нематериальными активами, выработки новых критериев и новой методологии, отвечающей современным требованиям. В традиционных формах российской финансовой отчетности отражается лишь малая часть таких активов, что существенно затрудняет проведение анализа финансово-хозяйственной деятельности наукоемких предприятий, снижает достоверность его результатов и значительно занижает оценку рыночной стоимости предприятия.

Вследствие этого возникает настоятельная необходимость в разработке унифицированного аналитического баланса как единого документа, с помощью которого можно осуществить анализ финансово-экономического состояния предприятия и выработать эффективные мероприятия, повышающие управление внеоборотными активами, основными средствами и объектами интеллектуальной собственности, включая нематериальные активы предприятия РКП в реальном режиме времени.

Составление унифицированного аналитического баланса предусматривает соблюдение определенных требований:

- данный баланс является обобщающим документом внутренней отчетности и анализа, раскрывает взаимосвязь между формами отчетности;
- составляется на основе бухгалтерской информации в оперативном режиме времени (что позволяет информации быть актуальной);
- дает представление о размещении имущества;
- в силу своей читабельности, компактности и простоты составления может использоваться неспециалистами в области бухгалтерского учета при принятии управленческих решений.

Построение унифицированного аналитического баланса осуществляется в несколько этапов:

Этап 1. На основе шахматного бухгалтерского баланса строится аналитическая финансовая таблица.

Этап 2. На основе аналитической финансовой таблицы строится унифицированный аналитический баланс.

В унифицированном аналитическом балансе соединяются действующие формы отчетности: бухгалтерская отчетность, финансовая отчетность, движение прибыли и фондов, отчет о движении денежных средств, движение собственного капитала и движение добавленной стоимости. Каждой форме отчетности предназначен раздел, который состоит из двух столбцов: дебетовый, кредитовый.

Формат и содержание унифицированного аналитического баланса лучше приспособлены для анализа финансовой устойчивости, поскольку сразу же видны общие элементы, которые непосредственно увязывают эти формы, а поэтому любые изменения в одной форме обязательно приводят к изменениям в других формах, причем не столько через остатки, сколько через обороты [1].

В Федеральном законе от 07.06.2011 № 132–ФЗ уточнен порядок учета расходов на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки (НИОКР) при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Расходами на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки признаются расходы, относящиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг), к созданию новых или усовершенствованию применяемых технологий, методов организации производства и управления [2].

Организации, осуществляющие затраты по направлениям НИОКР и входящие в перечень, утвержденный Правительством РФ, имеют право применять повышающий коэффициент – 1,5. Но в этом случае, они обязаны предоставить в налоговые органы отчет о выполненных работах.

Также организациям предоставлена возможность создавать резерв предстоящих расходов по НИОКР. Но он не должен превышать сумму запланированных расходов, утвержденных на реализацию проведения программы НИОКР.

Организации, которые вводят в эксплуатацию высокоэнергоэффективные объекты, на три года освобождаются от уплаты налога на имущество по этим объектам.

Составление унифицированного аналитического баланса предприятиями наукоемких отраслей экономики позволит проводить оценку финансового состояния в реальном режиме времени, а также упростит работу аналитика, так как ему не придется работать с большим количеством отчетности и не потребуются специальных знаний бухгалтерского учета.

Несмотря на то, что унифицированный аналитический баланс не может отменить традиционные формы отчетности, он может быть составлен как документ внутренней отчетности или как приложение к этим формам.

Библиографические ссылки

1. Финансовая устойчивость предприятия: критерии и методы оценки в рыночной экономике : учеб. пособие. 2-е. изд. М. : Дело и Сервис, 2008.
2. Российская Федерация. Законы. О внесении изменений в статью 95 части первой, части второй Налогового кодекса РФ и отдельные законодательные акты РФ : федер. закон от 07.06.2011 № 132–ФЗ.

© Бахмарева Н. В., Нестеренко И. В., 2011

Ю. Т. Бешир, О. И. Кокова
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ НА МАЛОМ ПРЕДПРИЯТИИ

Сформулирована актуальность и определены наиболее часто встречающиеся в малом предприятии проблемы учета заработной платы, предложены рекомендации по совершенствованию учета труда и заработной платы, а также дана оценка этих рекомендаций.

Ключевые слова: заработная плата, бухгалтерский учет.

Учет труда и заработной платы по праву занимает одно из центральных мест в системе бухгалтерского учета на любом предприятии. Бухгалтеры, занимающиеся расчетами оплаты труда, повседневно сталкиваются с необходимостью обращаться к нормативным документам. Начисление заработной платы, премирование, различные выплаты и компенсации в соответствии с законодательством о труде, льготы и надбавки, оплата листков временной нетрудоспособности и социальных пособий – это вопросы, в которых бухгалтер должен хорошо разбираться, чтобы избежать ошибок и санкций трудовых инспекций и налоговых органов.

Своевременный и точный учет оплаты труда организации – залог эффективной деятельности предприятия. При совершенствовании учета заработной платы необходимо в первую очередь определить недостатки существующей системы, затем проанализировать их и предложить соответствующие рекомендации. Проще всего это сделать по результатам аудиторской проверки [1]. Очень часто в организациях встречаются ошибки, связанные с расчетом пособий по временной нетрудоспособности, отпускных и средней заработной платы.

В связи с этим разработаны примерные формы регистров бухгалтерского учета. Применение регистра расчета заработной платы и налога на доходы физических лиц позволяют вести учет документов, подтверждающих точность расчетов налоговых вычетов, правильно определять налоговую базу для расчета НДФЛ, осуществлять контроль за правильным заполнением декларации по НДФЛ (табл. 1).

Таблица 1

Регистр учета стандартных налоговых вычетов и расчета заработной платы и НДФЛ

Месяц	З/пл начис- ленная		Стандартные налоговые вычеты					Налоговая база	НДФЛ		З/пл к вы- плате	
	За отчетный период	Накопления	На сотру- дника до 40 тыс. руб.		На ребенка до 280 тыс. руб.		Итого		Ставка	Сумма	За отчетный период	Накопления
			За отчетный период	Накопления	За отчетный период	Накопления						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13

Использование регистра расчета пособий в связи с материнством (табл. 2), позволяет контролировать распределение сумм за счет фонда социального страхования. Также данный регистр является ценным статистическим материалом, так как данные применяются при анализе использования фонда рабочего времени.

Таблица 2

Регистр расчета пособия в связи с материнством

Месяц	Выплаты, которые включаются в базу для начисления в ФСС за расчетный период	Количество календарных дней	Среднедневной заработок, руб.	Количество календарных дней от- пуска по беременности и родам	Единовременное посо- бие женщинам, вставшим на учет по беременности в ранние сроки	Пособие	Единовременное пособие при рождении ребенка
1	2	3	4	5	6	7	8

Регистр по расчету пособия по уходу за ребенком в возрасте до полутора лет (табл. 3) позволяет допускать меньше ошибок при расчете пособий и тем самым избежать проблем с законодательством.

Таблица 3

Регистр расчета пособия по уходу за ребенком в возрасте до полутора лет

Месяц	Выплаты работнице	Отработано дней	Среднедневной заработок, руб.	Количество дней, месяц	Средний заработок, руб.	Ставка, %	Пособие, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8

Таблица 4

Регистр расчета очередных отпусков

№ п/п	Месяц	Ф. И. О.	Период отпуска согласно приказа		Кол-во дней		Данные для расчета		Среднедневной заработок	Начислено			
			с	по	отпуска	компенсации	среднее кол-во отработанных дней	заработная плата		Итого	В Д20	В Д23	В Д26
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14

Регистр расчета очередных отпусков позволяет безошибочно рассчитать отпускные, а также своевременно их перечислить, что, несомненно, способствует рациональной и эффективной работе бухгалтера и позволяет избежать различных проблем с законодательством и налоговыми службами.

Предложенные рекомендации будут способствовать совершенствованию бухгалтерского учета заработной платы в организации, это сократит расходы организации на штрафные санкции, усилит трудовую и бухгалтерскую дисциплину, следовательно, повысит эффективность труда бухгалтерской службы и организации в целом.

Библиографическая ссылка

1. Панова З. Е. Аудит расчетов с персоналом по оплате труда: нормативная база, методика проведения : учеб. пособие. 2-е изд., стер. М. : Омега-Л, 2008.

© Бешир Ю. Т., Кокова О. И., 2011

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

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПЛАНИРОВАНИЯ НА ПРЕДПРИЯТИИ

Раскрываются необходимость планирования на предприятии, дается определение и выделяются основные функции планирования.

Ключевые слова: планирование; функции, стадии, методы планирования.

Успех предпринимательской деятельности во многом зависит от качества внутрифирменного планирования, включающего определение перспективных целей, способов их достижения и ресурсного обеспечения. Каждый предприниматель должен решить три задачи: что, как и для кого производить. Систематическая подготовка принятия решений о целях, средствах и действиях путем сравнительной оценки альтернатив в ожидаемых условиях составляет сущность планирования на предприятии [1]. О. И. Волков в учебнике «Экономика предприятия» определяет планирование как предвидение цели фирмы, результатов ее деятельности; ресурсов, необходимых для достижения определенных целей. В этом термин «планирование» определяется через понятие «предвидение». Планирование представляет собой особую форму деятельности, направленную на разработку и обоснование программы экономического развития предприятия и его структурных звеньев на определенный период в соответствии с целью его функционирования и ресурсного обеспечения.

Назначение планирования состоит в стремлении максимально учесть все внутренние и внешние факторы, обеспечивающие оптимальные условия для развития предприятия. Планирование включает следующие стадии:

- 1) определение конечных и промежуточных целей;
- 2) постановка задач, решение которых необходимо для достижения целей;
- 3) определение методов и способов их выполнения исходя из имеющихся ресурсов;
- 4) контроль за ходом реализации плана;
- 5) анализ итогов работы в целях повышения ее эффективности и корректировки планов на следующий период [2].

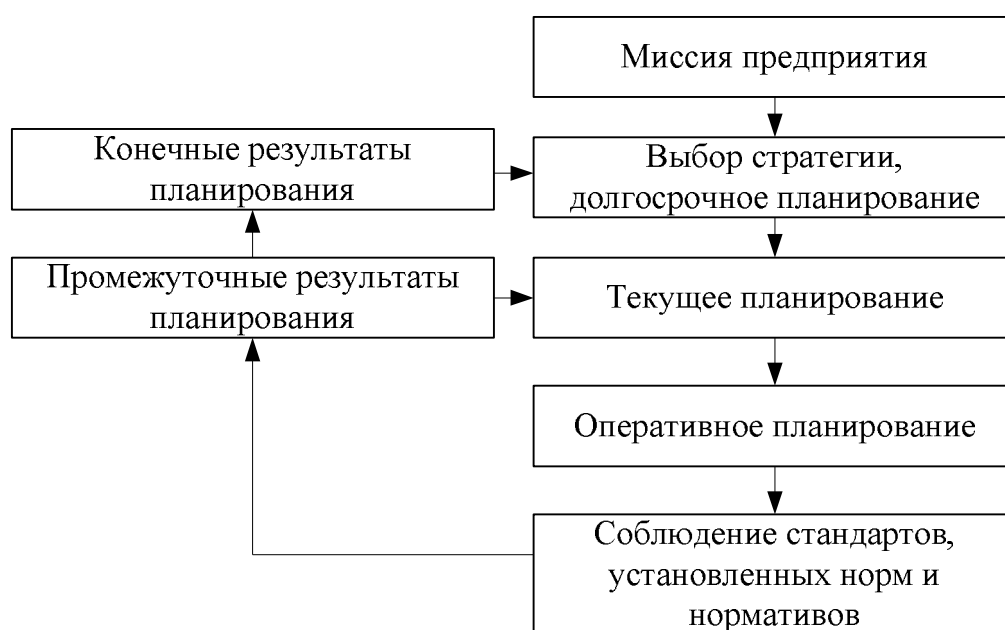
Для осуществления вышеупомянутых стадий руководству организации предстоит решить некоторые проблемы, одной из них является непостоянство внешней среды, в которой находится организация. Решение данной проблемы возможно при качественном и своевременном анализе экономических рынков, либо при использовании таких процедур в управлении предприятием, которые способны сгладить эффекты от внешних воздействий.

Таким образом, планирование – это не единовременное, одноразовое действие, а непрерывный процесс. Планирование является основой эффективной деятельности предприятий, оно выполняет следующие функции:

- ориентирует руководителей на перспективное мышление;
- способствует четкой координации различных действий, предпринимаемых руководством предприятия, а также согласованию целей и задач предприятия в целом и отдельных его подразделений;
- устанавливает оптимальные показатели хозяйственной деятельности с последующим контролем за их динамикой;

- позволяет объективно оценить свой потенциал и соотнести его с поставленными целями;
- делает предприятие более подготовленным к внезапным изменениям в экономической ситуации;
- выявляет сильные и слабые стороны деятельности предприятия;
- наглядно показывает взаимосвязь между всеми должностными лицами и уровень их ответственности;
- позволяет персоналу принимать участие в разработке стратегии и тактики перспективного и текущего развития предприятия, что рождает дух сотрудничества и повышает эффективность трудового процесса.

Практически на любом предприятии процесс планирования можно представить в виде следующей схемы (см. рисунок).



Последовательность и взаимосвязь этапов планирования

Планирование предусматривает разработку комплекса мероприятий, определяющих последовательность достижения конкретных целей с учетом возможностей эффективного использования ресурсов каждым производственным подразделением и всем предприятием в целом. Высшее руководство предприятия определяет миссию всей организации в целом и сообщает ее отдельным дивизионам и подразделениям. Долгосрочные планы формируются не только управленцами верхнего звена, но и руководителями среднего звена управления. Соответственно долгосрочное планирование совокупно учитывает цели, задачи и возможности руководителей различного уровня, а значит и организации в целом. Текущее планирование зависит от сформулированных долгосрочных планов всего предприятия, но в процессе работы текущие планы могут корректироваться для нужд различных подразделений, при этом такие корректировки не должны противоречить долгосрочным планам всего предприятия. Оперативное планирование происходит на всех уровнях управления отдельно. Оперативные планы для каждого подразделения предприятия (при условии, что такие имеются) разные в зависимости от условий внешней и внутренней среды. Контроль планов всего предприятия

происходит поэтапно. Вначале имеет место контроль планов на нижнем звене управления (например, в отделах), потом на среднем звене управления (в подразделениях, филиалах) и в конце происходит контроль планов высшего уровня управления (в главном предприятии или организации в целом).

Планирование определяет стратегические и тактические цели, приоритеты развития, методы и средства реализации поставленных задач. Задача планирования – сбалансировать хозяйственную деятельность с возможностью обеспечения трудовыми, финансовыми, сырьевыми, энергетическими и другими ресурсами, а также наличием рынка сбыта в каждый определенный планом период времени. Существенной проблемой планирования на предприятии является точность прогнозов. Для хозяйственной деятельности организации и принятия верных решений очень важно получать наиболее точные и актуальные прогнозы. Эта проблема может быть решена подбором нужного метода планирования. Такой выбор зависит от вида деятельности организации, принципов управления, поставленных целей и задач планирования, каких-либо внешних факторов и т. д.

Наименее эффективным методом планирования является планирование сверху. Этот метод планирования называется директивным. Осуществляется он в следующем порядке: руководство предприятия определяет его цели и задачи, разрабатывает долгосрочные, среднесрочные и годовые оперативно-календарные планы, разбивает их по структурным подразделениям. Руководство структурных подразделений вырабатывает на базе доведенного ему годового плана квартальные, месячные и текущие планы и доводит их до исполнителей. Этот метод обеспечивает учет краткосрочными планами целей и задач предприятия и их детализацию, но не согласовывает интересы работников с интересами предприятия, а зачастую и игнорирует их. Коллектив предприятия не участвует в выработке управленческих решений, что отрицательно сказывается на деятельности предприятия. Метод планирования снизу называется индивидуальным планированием. Он может применяться в организациях культуры и науки. Планирование снизу производится с целью обеспечения жизненных интересов работников. Индивидуальные планы обобщаются, на их основе разрабатываются планы структурных подразделений, которые сводятся в план предприятия. Этот метод не обеспечивает баланс индивидуальных целей работников с целями предприятия.

Наиболее эффективным является комбинированный метод планирования. Этот метод предусматривает выработку и доведение до коллектива стратегических целей руководством предприятия. Коллектив работников на базе задач по реализации стратегических целей, поставленных перед структурными подразделениями и работниками, определяет свои жизненные цели. Экономическая служба вырабатывает условия, обеспечивающие баланс интересов работников и предприятия. Этот метод наиболее сложный в разработке, но выработанный баланс интересов является необходимым условием заинтересованности коллектива работников в конечном результате, что приводит к реализации оптимального результата планирования.

Существует множество различных методов планирования. Для эффективной работы предприятия требуется использовать нескольких методов планирования одновременно. Это позволит наиболее четко сформулировать стратегию, цели и задачи компании; обозначить возможные способы развития предприятия (см. таблицу).

Выбранный метод планирования должен обеспечивать основные принципы планирования: единства, непрерывности, гибкости, точности и участия. Метод планирования, дающий возможность соблюдения основных принципов планирования, способствует получению оптимального результата выполнения разработанного плана [3].

Основные методы планирования

Название	Характеристика	Пример
Балансовый метод	Устанавливает баланс материальных, финансовых, трудовых ресурсов предприятия и направлений их использования с потребностями населения региона, направлением расходования средств населения	Материальный, трудовой, финансовый, межотраслевой и другие балансы
Метод технико-экономических показателей	Применяет для плановых расчетов научно-разработанные нормативы, разработанные предприятием (отраслью)	Нормы затрат сырья, материалов, энергетических и трудовых ресурсов, финансовых затрат и других ставок и тарифов
Экономико-математический	Позволяют составить плановый прогноз количественной зависимости между социально-экономическими и другими процессами	Зависимость между суммой капиталовложений и ожидаемой прибылью
Статистический	Позволяет рассчитать плановые показатели на базе статистических данных о достигнутых результатах в предшествующие периоды	Фактический объем выпущенной продукции сопоставляется с затратами ресурсов, на основе чего определяется расход последних на единицу изделия или услуги

Таким образом, планирование внутрихозяйственной деятельности предприятия служит основой современного производственного менеджмента, маркетинга и в целом всей экономической системы хозяйствования. Это означает, что процесс планирования должен реализовываться на базе системного подхода к решению возникающих на предприятии производственно-экономических проблем.

Библиографические ссылки

1. Волков О. И., Девяткин О. В. Экономика предприятия : учебник. М. : Инфра-М, 2007.
2. Лущикова А. П. Планирование на предприятии : учеб. пособие. Прокопьевск : Филиал КузГТУ, 2008.
3. Максименко Н. В. Внутрифирменное планирование : учеб. пособие. Минск : Выш. шк., 2008.

© Брюханова О. М., Полубелова М. В., 2011

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

ФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Раскрываются проблемы, связанные с формированием систем управленческого учета.

Ключевые слова: управленческий учет, затраты, система управленческого учета.

Среди экономистов отсутствует единое мнение о сущности, роли и назначении управленческого учета, его месте в системе управления предприятием, что затрудняет процесс внедрения управленческого учета в хозяйственную практику предприятий.

Важная цель управленческого учета заключается в оказании помощи руководству организации контролировать затраты. Иногда контроль облегчается прослеживанием затрат до подразделения или центра затрат, где они возникают.

Профессор М. З. Пизенгольц видит цель управленческого учета в создании и поддержании информационной системы в организации, позволяющей руководству принимать правильные управленческие решения.

В настоящее время проблема применения управленческого учета в целях повышения эффективности управления организацией приобретает все большую актуальность.

Усиленный интерес к управленческому учету обусловлен следующими факторами, специфическими для современного бизнеса:

- постоянно растущая концентрация капитала;
- высокий уровень внешней и внутренней конкуренции;
- непредсказуемость инфляционных движений даже в странах со стабильными денежными системами;
- значительный рост производственных издержек и доли добавленной стоимости в себестоимости продукции [4, с. 11].

Управленческий учет выступает составной частью информационной системы предприятия. Эффективность управления производственной деятельностью обеспечивается информацией о деятельности структурных подразделений, служб, отделов предприятия. Содержание управленческого учета определяется целями управления, оно может быть изменено по решению администрации в зависимости от интересов и целей, поставленных перед руководителями внутренних подразделений.

Становление управленческого учета произошло от калькуляционного учета, и поэтому основное его содержание составляет учет затрат на производство будущих и прошлых периодов в различных классификационных аспектах. Этот момент присутствует в определении понятия «управленческий учет», появившемся в последнее время в переводной и отечественной экономической литературе, также в первых работах по бухгалтерскому учету и его использованию в управленческой деятельности.

Другим важнейшим моментом, который отмечается всеми авторами при определении сущности управленческого учета, является аналитичность информации. В составе управленческого учета информация собирается, группируется, идентифицируется, изучается с целью наиболее четкого и достоверного отражения результатов деятельности структурных подразделений и определения доли участия в получении прибыли пред-

приятия. Эффективность производственной деятельности представлена в учете как процесс сопоставления фактических и стандартных затрат и результатов от производственных расходов.

Установлению сущности управленческого учета способствует рассмотрение совокупности признаков, характеризующих его как целостную информационно-контрольную систему предприятия: непрерывность, целенаправленность, полноту информационного обеспечения, практическое отражение использования объективных экономических законов общества, воздействие на объекты управления при изменяющихся внешних и внутренних условиях.

Таким образом, сущность управленческого учета можно определить как интегрированную систему учета затрат и доходов, нормирования, планирования, контроля и анализа, которая систематизирует информацию для оперативных управленческих решений и координации проблем будущего развития предприятия.

В системе управленческого учета его объекты имеют определенное специфическое отражение. Прежде всего производственные ресурсы отражаются по состоянию, в движении, целесообразности использования в процессе хозяйственной деятельности предприятия [1, с. 3].

Совокупность различных приемов и способов, посредством которых отражаются объекты управленческого учета в информационной системе предприятия, является методом управленческого учета. Он состоит из следующих элементов: документации, инвентаризации, оценки, группировки и обобщении в контрольные счета, планировании, нормировании и лимитировании анализе; контроле.

Исходя из результатов обобщения различных мнений и определений понятия «управленческий учет» можно сделать вывод, что на современном этапе он призван осуществлять контроль над текущими издержками, анализировать причины перерасхода по сравнению с предыдущими периодами, сметами или прогнозами, а также выявлять возможные резервы экономии.

Структура управленческого учета представлена следующими элементами:

- внутренняя (сегментарная) отчетность;
- управленческий контроль;
- бюджетирование;
- краткосрочный управленческий анализ;
- стратегический управленческий анализ.

Управленческий учет характеризуется:

– отсутствием стандартизации – способы и формы ведения управленческого учета не ограничены нормативным регулированием; формы представления отчетных данных могут быть любыми; применяемые термины могут использоваться в различных смыслах, удобных для внутренних целей;

– конфиденциальностью – информация управленческого учета предназначена исключительно для внутреннего потребления;

– плановым характером – управленческий учет призван давать прогнозы по различным аспектам деятельности организации (объему реализации, эксплуатационным расходам, расходам на персонал и пр.);

– измерением показателей как в денежном, так и в натурально-вещественном выражении, например, измерение количества производственных запасов в штуках, погонных метрах, тоннах и т. д. Подобное измерение применяется и в аналитическом учете;

– актуальностью предоставленной информации (за счет использования приближенных оценок, неполного набора данных). Оперативная отчетность составляется

на основе данных оперативного учета и содержит сведения по основным показателям за короткие промежутки времени – сутки, пятидневку, декаду и пр. Эти данные используются для оперативного контроля и управления процессами производства и реализации продукции;

- гибко определяемой, индивидуальной периодичностью отчетов;
- расширенным составом объектов учета – в качестве объектов учета могут выступать отдельные изделия, виды деятельности, центры ответственности.

В условиях конкурентного свободного рынка предприятие оказалось перед лицом множества внешних и внутренних факторов, влияющих на эффективность его хозяйственной деятельности и конкурентное положение на рынке [5, с. 4].

Внешние факторы, образующие некую среду функционирования, зачастую не зависят от воли собственника и менеджера: уровень инфляции в стране, государственное законодательство, политическое положение, процентные ставки банков и т. д. Однако анализ, прогнозирование и учет этих факторов при принятии управленческого решения, безусловно, важны и необходимы.

Традиционная система управления, сложившаяся на российских предприятиях вследствие ограниченности плановой экономики, реализует попытку учета факторов внешней и внутренней среды без структуризации последних и приводит к результатам, не поддающимся достоверному анализу.

Недостатки такого способа обработки управленческой информации очевидны:

- учет инфляции и других внешних факторов возможен лишь статистически за достаточно долгий (месяц и более) срок и не может быть использован для быстрого реагирования на некоторые изменения;
- внутренние и внешние факторы не могут быть разделены путем менеджмента или учета, в силу чего ответственность за учет этих факторов неоправданно ложится на персонал; при таких обстоятельствах невозможно измерить и оценить индивидуальную работу менеджера;
- различные организационные структуры и отделы не несут прямой ответственности за свой вклад в результаты деятельности предприятия: если один из отделов проваливает работу, то издержки от этого провала не рассчитываются отдельно, как произведенные именно этим отделом; то же самое и в противном случае, когда работа отдела очень эффективна.
- информация, полученная в разных отделах, может быть абсолютно несвязанной и недостоверной.

Следует заметить, что методы синергетического подхода, которые могли бы в данном случае быть полезны, в экономике разработаны слабо и более приемлемы на макроуровне, чем в рамках отдельного предприятия, в силу достаточно жесткой организации последнего [5, с. 61].

Рассматривая структуру раздельного учета внешних и внутренних факторов, можно сделать вывод, что данная трактовка совпадает с современной западной системой учета, которая подразделяется на две основные подсистемы: внешнюю – финансовый учет (Financial accounting) и внутреннюю – управленческий учет (Management accounting).

За рубежом обычно для удовлетворения различных информационных потребностей создают управленческую информационную систему (management information system – MIS). Эта система состоит из взаимосвязанных подсистем, которые выдают информацию, необходимую для управления компанией. При этом подсистема управленческого учета является наиболее важной, так как она играет ведущую роль в управлении потоком экономических данных и направлении их во все подразделения фирмы (центры ответственности) [2, с. 22].

Формирование системы управленческого учета на предприятии неразрывно связано и является следствием общей концепции управления предприятием. В качестве основы для такой концепции может стать проектный подход, в рамках которого деятельность предприятия рассматривается как выполнение некой совокупности проектов. Причем этот подход может быть применен практически на любом предприятии. В этом случае концепция управления предприятием сводится к оптимизации управления проектами как целостной системой и оптимизации управления ходом реализации отдельного проекта.

При этом необходимо учитывать, что проектный подход позволяет осуществлять структурный анализ деятельности предприятия, но не учитывает динамический аспект. Поэтому для системного моделирования деятельности предприятия в целях формирования эффективных систем управления проектный подход необходимо дополнять процессным. Полученный таким образом комплексный проектно-процессный подход позволяет полностью раскрыть содержание деятельности предприятия, учитывать все особенности процесса управления, формировать и внедрять эффективную систему управления. Кроме того, проектно-процессный подход помогает выделять «критические точки» в деятельности предприятия, сформулировать конкретные цели и задачи управленческого учета и сформировать на предприятии адекватную требованиям внешней и внутренней среды систему управленческого учета, обеспечивающую оперативный сбор и обработку данных, требуемых для оптимизации процесса управления.

Сущность проектно-процессного подхода к формированию и внедрению системы управленческого учета заключается в выполнении следующего алгоритма:

- формулирование стратегических показателей деятельности предприятия;
- разработка на основе системного представления о предприятии карты процессов предприятия с использованием метода декомпозиции;
- формирование на основе разработанной карты процессов совокупности частных показателей, обеспечивающих полную информацию о протекании процессов в каждую единицу времени;
- установление взаимосвязи частных показателей со стратегическими целями деятельности предприятия и разработка сбалансированной системы показателей;
- разработка процедуры сбора, документирования, обработки информации, отражающей значения показателей, составляющих сбалансированную систему, процедуры формирования бюджетов и предоставления руководству информации о деятельности предприятия.

Достижение эффективного управления производственными затратами предприятий в условиях адаптации к международным стандартам учета и финансовой отчетности может быть действенным при наличии правильно сформированной управленческой составляющей, включающей в себя такие элементы, как нормативы затрат, повседневный контроль, способы формирования себестоимости продукции, применение внутрифирменной стандартизации аудита.

Поэтому на сегодняшний день наибольшую актуальность приобретают проблемы научного обоснования формирования системы управленческого учета производственных затрат, способствующих стимулированию рационального развития производственной деятельности хозяйствующего субъекта и экономики государства в целом [3, с. 16].

Таким образом, систему управления предприятием можно представить как синтез информационной системы, выполняющей функции сбора, обработки и представления информации о внутренней и внешней средах и организационной структуры. Совмещение этих двух систем порождает функциональную систему управления предприятием.

Система управления, синтезированная на базе информационной, достаточно легко формализуется, поддается математической оптимизации и является хорошей базой автоматизации процессов планирования, контроля и учета хозяйственной деятельности – залогом эффективности принятия управленческих решений.

Библиографические ссылки

1. Борман Д., Воротина Л., Федерман Р. Менеджмент // Предпринимательская деятельность в рыночной экономике. 2009. № 10. С. 3–16
2. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет // Менеджмент. 2011. № 3. С. 22–37.
3. Корсаков М. Н. Современные системы учета // Менеджмент в России и за рубежом. 2010. № 6. С. 16–23.
4. Пизенгольц М. З. О содержании управленческого учета // Бухгалтерский учет. 2010. № 19. С. 11–32.
5. Линц Сьюзен, Ланкин В. Стратегия предприятий России // Известия ТРТУ. 2010. № 2. С. 4–9.

© Василенко К. В., 2011

А. М. Васько

Красноярский государственный педагогический университет
имени В. П. Астафьева, Россия, Красноярск

А. А. Соколовский

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

МЕЖДУНАРОДНАЯ СИСТЕМА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В РОССИИ: НЕОБХОДИМОСТЬ ПРИМЕНЕНИЯ

Раскрываются проблемы расхождения и несоответствия российских стандартов и Международной системы финансовой отчетности (МСФО), приводятся примеры, иллюстрирующие ведение финансовой отчетности компаний.

Ключевые слова: МСФО, учет, капитал, национальные стандарты.

Существует несколько аспектов, почему организации может быть выгодно составлять отчетность по МСФО. В частности, информация, получаемая при составлении консолидированной отчетности по МСФО, может быть использована для бюджетирования, планирования изменений в составе группы, оценки стратегического развития бизнеса. При рассмотрении практики перехода несколькими российскими предприятиями на МСФО можно отметить, что обычно существует «толчок» к принятию решения в пользу МСФО. Таким толчком являются «обещания получения финансирования». Можно отметить объективное существование некой связки: «привлечение инвестиций – отчетность по МСФО». Такая связка дает возможность получения прозрачной достоверной отчетности. МСФО – это основа для управленческого учета и наиболее совершенная форма консолидации отчетности группы компаний.

Самое главное, что отчетность по МСФО помогает получать более дешевые и долгосрочные кредиты, займы, инвестиции [1, с. 317]. Мировой Банк, Европейский Банк Реконструкции и Развития, другие международные организации требуют от своих клиентов отчетность, составленную по МСФО. Россия еще в 1998 г. приняла программу приближения российских стандартов бухгалтерского учета к МСФО, в соответствии с которой на МСФО перейдет практически весь крупный и средний бизнес России [6].

Международные стандарты финансовой отчетности представляют собой важную международную систему общепризнанных принципов бухгалтерского учета. Они широко применяются и приняты в качестве основы подготовки финансовой отчетности во многих странах. Признанием полезности отчетности, составляемой по МСФО, является тот факт, что уже сегодня большинство фондовых бирж (например, Лондонская) допускает представление ее иностранными эмитентами для котирования ценных бумаг.

Таким образом, Международные стандарты финансовой отчетности используются наравне с местными стандартами, т. е. в качестве национальных правил или основы для национальных правил; применяются в дополнение и при отсутствии местных стандартов, а также как международный ориентир для стран, разрабатывающих собственные правила; используются органами регулирования национальных стандартов; принима-

ются для предоставления консолидированной отчетности компаний, чьи акции котируются на бирже; используются крупнейшими международными корпорациями, транснациональными компаниями с целью привлечения финансирования на международных рынках капитала [2, с. 41].

Одним из принципов, являющимся обязательным в МСФО, но не всегда применяемым в российской системе учета, является приоритет содержания над формой представления финансовой информации. В соответствии с МСФО содержание операций или других событий не всегда соответствует тому, каким оно представляется на основании их юридической или отраженной в учете форме. Согласно российской системе учета операции учитываются строго адекватно с их юридической формой. В МСФО же бухгалтерские проводки отражаются исходя из экономической сущности операции [3, с. 73]. Примером, когда форма превалирует над содержанием в российском учете, является случай кражи автомобиля: компания по российским стандартам не имеет возможности списать автомобиль до тех пор, пока не поступят документы из милиции о краже и не пройдет срок исковой давности. По МСФО такой автомобиль, согласно профессиональному мнению бухгалтера, будет списан на убытки немедленно.

Другим важным принципом МСФО является отражение затрат, отличающееся от российского учета. МСФО предписывают следовать принципу соответствия, согласно которому затраты отражаются в периоде ожидаемого получения дохода, в то время как в российском учете затраты отражаются после выполнения определенных требований в отношении документации [4, с. 68]. Необходимость наличия нужной документации зачастую не позволяет российским предприятиям учесть все операции, относящиеся к определенным периодам. Эта разница приводит к различиям в моменте учета этих операций. Следует также учесть, что некоторые понятия и термины, используемые в настоящее время в ПБУ, отличаются от толкований, встречаемых в МСФО. Кроме того, для оценок применяются разные стоимости.

Так, например, основные средства могут отражаться по справедливой стоимости, т. е. оценивается то, сколько они стоят сейчас, за сколько могут быть куплены или обменены. Соответственно и амортизация рассчитывается исходя их планово-реальных сроков эксплуатации, а не из сроков, установленных постановлениями Правительства. Но есть и более существенные отличия, связанные с разделением функций учета и контроля, необходимостью осуществления внутреннего контроля, иной системой управления [5, с. 148].

Начиная с отчетности 2011 г., в нашей стране обязательно к применению Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010), заменившее собой Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/2001 [7, с. 3], которое приближало данный участок российского учета к МСФО 37.

МСФО вносят большой вклад в совершенствование и гармонизацию финансовой отчетности во всем мире. Они становятся более популярными в мире, все большее число предприятий используют МСФО для подготовки финансовой отчетности [5, с. 219].

С введением МСФО должна повыситься прозрачность деятельности компаний, появится возможность сравнения (как одной компании по периодам, так и разных компаний между собой). В результате заинтересованные стороны (инвесторы, участники, акционеры, контрагенты) с меньшей боязнью будут вкладывать свои деньги в компанию.

Библиографические ссылки

1. Вахрушина М. А., Мельникова Л. А., Пласкова Н. С. Международные стандарты финансовой отчетности : учеб. пособие / под ред. М. А. Вахрушиной. М. : Омега-Л, 2008.
2. Гостева Л. Н. Международные стандарты финансовой отчетности : учеб. пособие. М. : Юнити, 2005.
3. Кутер М. И. Бухгалтерский учет: основы теории : учеб. пособие. М. : Экспертное бюро-М, 2000.
4. Малькова Т. Н. Теория и практика международного бухгалтерского учета : учеб. пособие. 2-е изд., перераб. и доп. СПб. : ИД «Бизнес-пресса», 2009.
5. Палий В. Ф. Международные стандарты финансовой отчетности. М. : Финансы и статистика, 2008.
6. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности [Электронный ресурс] : постанов. Правительства РФ от 6 марта 1998 г. № 283. URL: <http://base.garant.ru/12110929/> (дата обращения: 25.10.11)
7. Штефан М. А. Резервы, условные обязательства и условные активы в соответствии с российскими и международными стандартами: признание, оценка, отражение в отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2011.

© Васько А. М., Соколовский А. А., 2011

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

РАСЧЕТ СРЕДНЕГО ЗАРАБОТКА ДЛЯ ОПЛАТЫ ОТПУСКОВ И ВЫПЛАТ ЗА НЕИСПОЛЬЗОВАННЫЕ ОТПУСКА

Рассматривается алгоритм расчета среднего заработка для оплаты отпусков, предоставляемых в календарных днях, и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска. Предложены новые формы для организации и снижения трудоемкости работы по расчету среднего заработка для организаций, не использующих автоматизированные способы расчета.

Ключевые слова: заработная плата, средний заработок, отпуск.

В системе бухгалтерского учета одно из центральных мест занимает оплата труда. С одной стороны, оплата труда – это главный источник дохода для работников строительной организации, с другой – один из основных элементов ее расходов. Один из пунктов организации оплаты труда предприятия предусматривает расчет среднего заработка и условия, в которых он выплачивается. Отсутствие унифицированных форм документов и четкого алгоритма расчета среднего заработка затрудняет выполнение этой операции и приводит к появлению ошибок в начислении выплат, зависящих от среднего заработка.

Рассмотрим алгоритм расчета среднего заработка для оплаты отпусков, предоставляемых в календарных днях, и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска со всеми его особенностями.

В первую очередь необходимо рассчитать сумму заработной платы, фактически начисленную работнику за расчетный период, которая включает в себя все предусмотренные системой оплаты труда виды выплат, применяемые у соответствующего работодателя, независимо от источников этих выплат. Однако не учитываются выплаты социального характера и иные выплаты, не относящиеся к оплате труда (материальная помощь, оплата стоимости питания, проезда, обучения, коммунальных услуг, отдыха и другие).

Из расчетного периода исключается время, а также начисленные за это время суммы, если:

- за работником сохранялся средний заработок в соответствии с законодательством РФ, за исключением перерывов для кормления ребенка, предусмотренных трудовым законодательством РФ;
- работник получал пособие по временной нетрудоспособности или пособие по беременности и родам;
- работник не работал в связи с простоем по вине работодателя или по причинам, не зависящим от работодателя и работника;
- работник не участвовал в забастовке, но в связи с этой забастовкой не имел возможности выполнять свою работу;
- работнику предоставлялись дополнительные оплачиваемые выходные дни для ухода за детьми-инвалидами и инвалидами с детства;
- работник в других случаях освобождался от работы с полным или частичным сохранением заработной платы или без оплаты в соответствии с законодательством РФ.

В случае, если работник не имел фактически начисленной заработной платы или фактически отработанных дней за расчетный период или за период, превышающий расчетный период, либо этот период состоял из времени, исключаемого из расчетного

периода, тогда при дальнейшем расчете среднего заработка учитывается сумма заработной платы, фактически начисленная за предшествующий период, равный расчетному.

В случае, если работник не имел фактически начисленной заработной платы или фактически отработанных дней за расчетный период и до начала расчетного периода, то при дальнейшем расчете среднего заработка учитывается размер заработной платы, фактически начисленной за фактически отработанные работником дни в месяце наступления случая, с которым связано сохранение среднего заработка.

В случае, если работник не имел фактически начисленной заработной платы или фактически отработанных дней за расчетный период, до начала расчетного периода и до наступления случая, с которым связано сохранение среднего заработка, за сумму заработной платы необходимо считать установленную работнику тарифную ставку, оклад (должностной оклад).

Далее для расчета среднего заработка работника производится расчет фактически отработанного им времени за 12 календарных месяцев, предшествующих периоду, в течение которого за работником сохраняется средняя заработная плата. При этом календарным месяцем считается период с 1-го по 30-е (31-е) число соответствующего месяца включительно (в феврале – по 28-е (29-е) число включительно).

В случае, если один или несколько месяцев расчетного периода отработаны не полностью или из него исключалось время, расчетный период считается равным сумме среднемесячного числа календарных дней (29,4), умноженного на количество полных календарных месяцев, и количеству календарных дней в неполных календарных месяцах.

Количество календарных дней в неполном календарном месяце рассчитывается путем деления среднемесячного числа календарных дней (29,4) на количество календарных дней этого месяца и умножения на количество календарных дней, приходящихся на время, отработанное в данном месяце.

Следующим этапом рассчитывается средний дневной заработок работника путем деления суммы заработной платы, фактически начисленной за расчетный период, на 12 и на среднемесячное число календарных дней (29,4):

$$\text{Средний дневной заработок} = \frac{\text{Сумма заработной платы, фактически начисленной за расчетный период}}{\text{фактически отработанное время работника}} \quad (1)$$

При работе на условиях неполного рабочего времени (неполной рабочей недели, неполного рабочего дня) средний дневной заработок для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется аналогично с условиями полного рабочего времени.

В результате средний заработок работника определяется путем умножения среднего дневного заработка на количество дней (календарных, рабочих) в периоде, подлежащем оплате:

$$\begin{array}{l} \text{Размер среднего} \\ \text{заработка конкретного} \\ \text{работника} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Средний} \\ \text{дневной} \\ \text{заработок} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Количество дней} \\ \text{(календарных) в периоде,} \\ \text{подлежащем оплате.} \end{array} \quad (2)$$

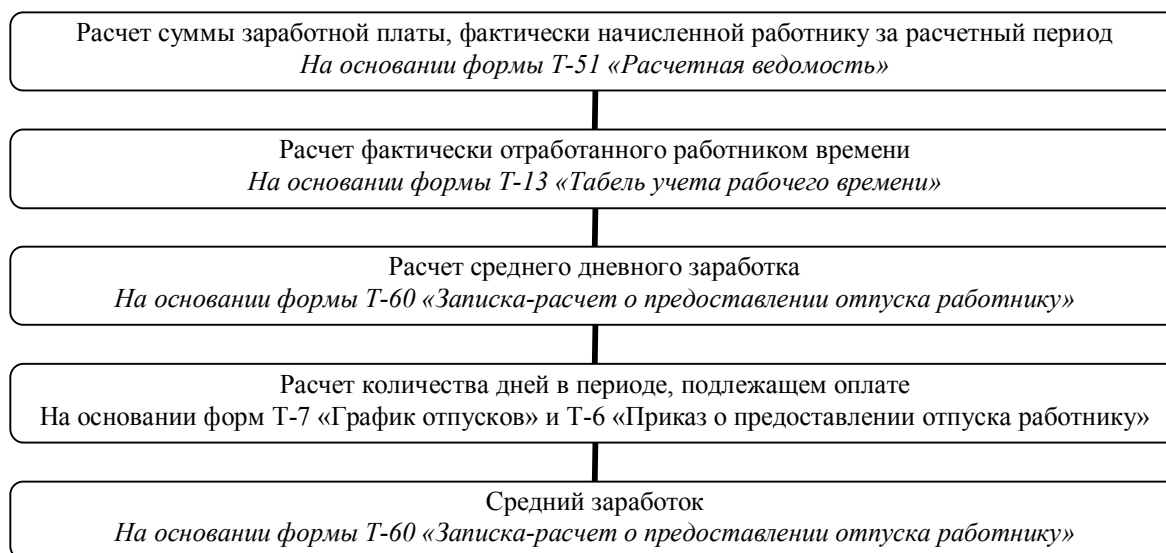
Расчет среднего заработка работника не зависит от режима его работы.

Во всех случаях средний месячный заработок работника, отработавшего полностью в расчетный период норму рабочего времени и выполнившего нормы труда (трудовые обязанности), не может быть менее установленного федеральным законом минимального размера оплаты труда (МРОТ) [1].

Очередность предоставления оплачиваемых отпусков устанавливается ежегодно в соответствии с графиком отпусков (форма Т-7), определяемых работодателем, не позднее, чем за две недели до наступления календарного года. График отпусков обязателен как для работодателя, так и для работника [2]. График отпусков применяется для отражения сведений о времени распределения ежегодных оплачиваемых отпусков работников всех структурных подразделений предприятия на календарный год по месяцам.

Предоставление отпуска оформляется двумя приказами (распоряжениями) (формы Т-6, Т-6а), которые составляются работниками кадровой службы или уполномоченным лицом и подписываются руководителем предприятия или уполномоченным им лицом. На основании указанных приказов (распоряжений) оформляется записка-расчет (форма Т-60), в которой производится расчет заработной платы, причитающейся за отпуск (подписывается работником кадровой службы и бухгалтером), и делаются соответствующие записи в личной карточке (форма Т-2), лицевом счете.

Подводя итог вышесказанному, представим алгоритм исчисления среднего заработка для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска в виде схемы.



Алгоритм исчисления среднего заработка для оплаты отпусков
и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска

Данная схема дает возможность наглядно представить последовательность проведения операций для подсчета среднего заработка. Также она более четко информирует документах, которые необходимы для исчисления сумм по оплате отпусков и выплат компенсаций за неиспользованные отпуска. Именно эти документы являются источником информации о заработной плате работников, фактически отработанном рабочем времени и периоде предоставляемого отпуска.

Записка-расчет не достаточно полно отражает все детали расчета среднего заработка для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска. Предлагаем создать дополнительную усовершенствованную форму, которая в последующем упростит расчеты в форме Т-60. Предлагаемая форма будет содержать последовательность операций по расчету среднего заработка с учетом особенностей определения расчетного периода (табл. 1).

С помощью данной формы расчет оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска станет более упрощенным и ускоренным.

Предложенная форма будет создана на каждого работника организации, и хранение будет осуществляться в архиве бухгалтерии.

Таблица 1

Форма индивидуального расчета среднего заработка для оплаты очередного отпуска

№ п/п	Показатель	Сумма, руб.
1	Сумма заработной платы, фактически начисленной работнику за расчетный период	
2	Число полных календарных месяцев	
3	Количество дней в неполном календарном месяце	
4	Расчетный период (п. 2 * 29,4 + п. 3)	
5	Средний дневной заработок (п. 1 / п. 4)	
6	Количество дней в периоде, подлежащем оплате	
7	Средний заработок (п. 5 × п. 6)	

Также, помимо индивидуального расчета, возможно создать обобщенную форму для всех сотрудников фирмы, где будут храниться сведения об их среднем заработке (табл. 2).

Таблица 2

Ведомость для расчета очередных отпусков

№ п/п	Табельный номер	Ф.И.О	Дата начала отпуска	Дата окончания отпуска	Сумма заработной платы, за расчетный период	Число полных календарных месяцев	Количество дней в неполном календарном месяце	Расчетный период	Средний дневной заработок	Количество дней в периоде, подле- жащем оплате	Средний заработок работника
1											
2											
3											
Итого											

Данная форма позволит планировать бюджет фирмы и определять ожидаемую величину расходов организации на оплату очередных отпусков всех работников на год вперед. Ведомость для расчета очередных отпусков позволит упростить работу расчетной группы бухгалтерии в случаях, когда необходимо внести изменения в результате переноса отпуска.

Практическое использование предложенных алгоритма и форм о расчете среднего заработка для оплаты отпусков и выплат компенсаций за неиспользованные отпуска позволит ускорить и упростить начисление выплат, зависящих от среднего заработка, и избавит от ошибок, совершаемых при расчете.

Библиографические ссылки

1. Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы (с изменениями от 11 ноября 2009 г.) : постанов. Правительства РФ от 24 декабря 2007 г. № 922 // Справ.-правовая система «КонсультантПлюс».

2. Трудовой кодекс Российской Федерации : федер. закон от 30. 12. 2001 № 197-ФЗ // Справ.-правовая система «КонсультантПлюс».

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

КРИТЕРИИ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ РАСХОДОВАНИЯ ГОСУДАРСТВЕННЫХ СРЕДСТВ

Рассмотрены содержание и критерии аудита эффективности использования государственных средств, позволяющие оценить эффективность деятельности проверяемых организаций.

Ключевые слова: критерии эффективности, аудит эффективности, государственные средства.

Эффективность проектов и программ, разрабатываемых и реализуемых с помощью бюджетных средств – важнейший объект внимания государственного и общественного контроля. Грамотная оценка социально-экономической эффективности государственных расходов необходима для общества, поскольку позволяет проанализировать эффективность как отдельных расходов, так и всех бюджетных трат государства. Инструментом такой оценки выступает аудит эффективности.

По мнению различных авторов, под аудитом эффективности понимается:

- систематизированная, целенаправленная, организованная и объективная проверка деятельности органов государственной власти в части расходования финансовых средств и сохранности государственного имущества, а также одно из направлений деятельности государственной организации или же функционально ориентированная область использования бюджетных средств, охватывающая ряд ведомств и организаций [5, с. 55];

- оценка качества и объема предоставленных услуг [7];

- контрольно-аналитическое мероприятие, направленное на совершенствование организации администрирования и управления финансовыми потоками субъектами ведомственной структуры социальных расходов: бюджет; оценка эффективности целевых программ финансовых вложений, рациональности использования государственной (муниципальной) собственности и расходования государственных средств, их экономии; системный анализ финансово-хозяйственной деятельности получателя бюджетных средств или пользователя налоговых льгот, дающий возможность установить степень затратности данного результата и его временные параметры [4];

- системный, целенаправленный и организованный процесс получения и экспертно-аналитической оценки объективных данных о результативности, экономичности и продуктивности экономической деятельности аудируемой единицы с целью установить уровень соответствия этих данных определенным критериям и на основании этого выразить мнение об эффективности аудируемой деятельности или программы и дать рекомендации, направленные на улучшение эффективности [2].

Анализ использования государственных средств требует применения соответствующих критериев оценки эффективности.

С. Н. Рябухин говорит о таких критериях, «как о достижимых уровнях функционирования и контроля, которые позволяют оценить адекватность практических методов работы и степень экономии, производительности и эффективности программ или экономических операций объекта аудита. Они отражают нормативную модель контроля

для рассматриваемого объекта, представляя собой разумные и обоснованные ожидания относительно того, что должно иметь место» [5, с. 114].

При рассмотрении вопроса содержания аудита эффективности А. Н. Саунин приходит к выводу, что «критерии представляют собой обоснованные и выполнимые стандарты качества работы и контроля, на основе которых можно проверить и анализировать результаты выполнения программ, виды деятельности, экономических операций или установленных функций объектами проверки».

В. А. Жуков определяет критерии «как относительные величины, характеризующие степень и экономичность достижения объектом поставленных целей», и говорит, что «исходя из содержания критериев могут быть результативность и экономичность». При этом результативность рассматривается как критерий, позволяющий определить результаты той или иной деятельности, а экономичность – критерий, определяющий «цену» результативности, т. е. затраты по достижению поставленных целей.

Методикой проведения аудита эффективности использования государственных средств, разработанной Государственным научно-исследовательским институтом системного анализа Счетной палаты Российской Федерации, предусмотрено, что критерии оценки эффективности аудита – это качественные и количественные характеристики организации и результаты деятельности проверяемого объекта по использованию государственных средств, которые показывают, какой должна быть эта организация и какие результаты деятельности являются при этом свидетельством эффективного использования государственных средств.

Содержание составляющих эффективности должно быть раскрыто максимально исчерпывающим образом. А. Н. Саунин считает, что «в Бюджетном кодексе необходимо дать четкое определение понятий экономичности, продуктивности и результативности использования бюджетных средств» [5].

«Эффективность использования государственных средств, – пишет С. В. Степашин, – может характеризоваться с различных сторон и включать, в зависимости от целей проверки, определение экономности и продуктивности использования государственных средств, а также результативности её деятельности по выполнению поставленных задач» [8, с. 222].

Результативность использования государственных и муниципальных средств характеризуется степенью соответствия фактических результатов деятельности проверяемой организации запланированным результатам.

Экономность использования государственных или муниципальных средств означает достижение проверяемой организацией заданных результатов с применением наименьшего объема государственных средств или наилучшего результата с использованием заданного объема государственных (муниципальных) средств. «Экономным, считает С. В. Степашин, является такое использование ресурсов, когда фактическая стоимость единицы ресурса будет меньше плановой либо меньше чем стоимость аналогичного ресурса, используемого иными организациями для производства аналогичных услуг» [8, с. 223].

Продуктивность использования государственных и муниципальных средств определяется соотношением между выпуском продукции, объемом оказанных услуг и другими результатами деятельности проверяемой организации и затраченными на получение этих результатов материальными, финансовыми, трудовыми и другими ресурсами.

В аудите эффективности в качестве критериев могут выступать:

- задачи и цели, предписанные по закону или положению или установленные руководством;
- стандарты или нормы, подготовленные на основе принятых методик;
- мнения специалистов;

- работа в предыдущие периоды;
- деятельность подобных хозяйствующих субъектов;

Основная задача критериев – показывать, какой результат в проверяемой сфере или деятельности объекта проверки является свидетельством эффективности. Критерии должны отвечать требованиям надежности, объективности, полноценности, понимаемости, сравнимости, полноты, приемлемости.

Счетная палата РФ в зависимости от целей проверки выделяет два вида критериев оценки эффективности:

- а) характеризующие прямые результаты деятельности объектов проверки;
- б) отражающие конечные социальные результаты их деятельности.

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

- затраты (финансовые, трудовые и материальные ресурсы, используемые для получения конкретных результатов);
- непосредственные результаты произведенных затрат.

В качестве критериев оценки эффективности прямых результатов деятельности объектов проверки может применяться соотношение между произведенными затратами ресурсов и полученными при этом результатами. Критерии оценки эффективности конечных социальных результатов деятельности характеризуют последствия для общества выполнения органами государственной власти, другими организациями возложенных на них функций, реализации программ [3].

Методика, разработанная счетной палатой РФ, не дает исчерпывающего перечня критериев, а описывает в наиболее общем виде возможность их применения в зависимости от целей проверки. Данные критерии являются показателями, предназначенными для оценки деятельности объекта анализа и проверки результативности, эффективности и экономичности расходования государственных средств и не показывают, какие результаты деятельности являются свидетельством эффективного использования государственных средств.

А. Н. Саунин пишет в своей статье, что при рассмотрении вопроса об оценке прямых результатов деятельности проверяемых организаций, предлагается применять показатели затрат (финансовых, трудовых и материальных ресурсов), используемых для получения конкретных результатов, показатели которых имеют непосредственные результаты произведенных затрат.

Профессор С. Н. Рябухин, говоря об общих критериальных параметрах использования государственных финансовых ресурсов, отмечает, что «неотработанность системы параметров оценки эффективности и экономичности использования ресурсов вносит известную степень условности, а отсюда и возможные погрешности в заключениях по результатам аудита».

Помимо того, критерии и показатели эффективности для каждого отдельного случая должны основываться на одних и тех же позициях и понятиях. При отсутствии единого подхода его придется создавать каждый раз заново. В связи с этим необходим перечень общих критериев и показателей эффективности использования государственных средств. Данный перечень должен быть основой для выработки критериев и показателей эффективности для отдельных контрольных мероприятий. К созданию подобных критериев и показателей следует подходить дифференцировано: учитывать вид (направление) использования средств, организационно-правовую форму юридического лица, а также соответствующие отраслевые особенности. Важно также периодически актуализировать перечень общих критериев и показателей на базе анализа опыта их использования в контрольных мероприятиях. Критерии являются обоснованными

и выполнимыми стандартами качества, на базе которых можно произвести сравнительный анализ и оценить эффективность осуществления деятельности объектами проверки, иными словами, достигнутые результаты. Критерии должны демонстрировать, какой результат в анализируемой сфере или деятельности объекта проверки представляет собой свидетельство эффективности расходования государственных средств.

Таким образом, критерии оценки эффективности разрабатываются применительно к конкретному проверяемому субъекту, они могут не подходить для целей проведения аудита эффективности других субъектов, даже проводимого в той же сфере использования государственных средств. Поскольку объекты аудита эффективности имеют свои специфические особенности, то для проведения аудита эффективности каждого из них должны быть разработаны специальные критерии, учитывающие предмет проверки и отдельные важные составляющие эффективности использования государственных средств.

Библиографические ссылки

1. Жуков В. А. Что такое «аудит эффективности» // Президентский контроль. 2004. № 7.
2. Иванова Е. И., Мельник М. В., Шлейников В. И. Аудит эффективности в рыночной экономике : учеб. пособие / под ред. С. И. Гайдаржи. М. : КНОРУС, 2007. С. 19.
3. Методика проведения аудита эффективности использования государственных средств Счётной палаты Российской Федерации : принята решением Коллегии Счётной палаты Российской Федерации от 23 апреля 2004 года; протокол № 13 (383). С. 28.
4. Палочкин Р. Е. Финансовый контроль в России – стремление к эффективности или результативности // Закон и право. 2007. № 3. С. 47–49.
5. Рябухин С. Н. Аудит эффективности использования государственных ресурсов. М. : Наука, 2004.
6. Саунин А. Н. О применение критериев в аудите эффективности использования государственных средств // Финансы и кредит. 2005. № 27.
7. Симонова Л. А. Эффективность государственного финансового контроля // Финансы и кредит. 2006. № 4. С. 50–52.
8. Степашин С. В. Государственный аудит и экономика будущего. М. : Наука, 2008.

© Гавриленко К. В., Федоренко И. В., 2011

Ю. С. Горбунова, Д. А. Дулецкая, И. В. Федоренко
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

ПРОБЛЕМЫ В РАБОТЕ СЛУЖБЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В РОССИИ

Внутренний аудит помогает организации достигать поставленных целей путём внедрения систематизированного подхода к оценке и повышению эффективности процессов руководства, контроля и управления рисками. Сегодня это становится все более и более актуальной темой.

Ключевые слова: внутренний аудит, служба внутреннего аудита, клиент аудита, отчет.

Внутренний аудит представляет собой независимую деятельность в организации по проверке и оценке ее работы в интересах руководителей, а так же систему контроля над соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета, организованную непосредственно на экономическом субъекте [1].

Цель внутреннего аудита – помочь сотрудникам организации эффективно выполнять свои функции.

Внутренний аудит проводят аудиторы, работающие непосредственно в данной фирме. В небольших организациях может и не быть штатных аудиторов, в этом случае проведение внутреннего аудита можно поручить ревизионной комиссии или аудиторской фирме на договорных началах [2]. Однако служба внутреннего аудита решает более широкий спектр задач, чем контрольно-ревизионная служба. Поэтому в её составе должны быть не только специалисты по проверке финансово-хозяйственной деятельности организации, но и другие специалисты, осуществляющие информационное взаимодействие в виде прямых и обратных связей, имеющих соответствующее материально-техническое и информационное обеспечение и подчиняющихся соответствующему исполнительному органу.

Сведения о службе внутреннего аудита, о порядке её образования и полномочиях должны быть зафиксированы соответствующим распоряжением по организации. Обязанности сотрудников службы и уровень их квалификации должны быть зафиксированы в должностных инструкциях. Эффективность внутреннего аудита может оказаться важным фактором при оценке аудиторской организацией аудиторского риска и системы внутреннего контроля.

Внутренний аудит в России – одна из активно развивающихся профессий. Несмотря на то, что стадии развития функции и ее роль по-прежнему сильно варьируются от компании к компании, сегодня профессиональное сообщество внутренних аудиторов активно обсуждает такие зрелые и важные вопросы, как измерение эффективности работы аудита, оценка качества, бизнес-партнерство с менеджментом. Внутренний аудит не только дает информацию о деятельности самой организации, но и подтверждает правильность и достоверность отчетов менеджеров. Используя информацию внутреннего аудита, руководство предприятия может оперативно и своевременно осуществлять необходимые изменения внутри предприятия.

Сегодня во многих компаниях существует документ, регламентирующий взаимодействие подразделения внутреннего аудита и менеджмента в рамках проверок, разъясняющий смысл функции и ход проверки, описывающий обязанности и права аудитора и клиента аудита. Основным письменным «продуктом» подразделения внутреннего

аудита является отчет по итогам проверки. Стандарты профессиональной практики внутреннего аудита рекомендуют отражать в отчете и положительные моменты, если таковые были отмечены в ходе проверки. Эти рекомендации часто не воплощаются в жизнь, однако это очень важно – отсутствие положительных комментариев, для которых есть повод, создает у клиента аудита чувство, что положительные стороны намеренно игнорируются, тогда как «негатив» преувеличен. Помимо чисто психологического эффекта, в отражении таких сторон есть практическая польза: подобная информация может быть использована другими подразделениями компании как положительный опыт в работе [3].

Отчет должен быть не только согласован и направлен клиенту аудита – руководителю, к компетенции которого относится объект проверки, но и доведен до определенного круга менеджмента в компании. Качественная коммуникация с менеджментом просто невозможна без прозрачной и эффективной системы коммуникации внутри службы внутреннего аудита. Менеджмент, со своей стороны, должен осознавать, что время, потраченное на обратную связь и обсуждение результатов работы, способствует повышению качества работы аудиторов, а значит, ценности этой функции как партнера и помощника для каждого из подразделений [3].

Сегодня в России профессия внутреннего аудита развивается не слишком активно. Проблемы в развитии внутреннего аудита заключаются в том, что несмотря на дискуссии в периодической литературе, в примерах функционирования внутреннего аудита за рубежом, в Законе об аудиторской деятельности отсутствует законодательная база, определяющая место внутреннего аудита в российской экономике и механизмы его взаимодействия с государственными органами. Не существует российских стандартов профессиональной деятельности внутренних аудиторов. Нет российского кодекса профессиональной этики, саморегулируемых общероссийских профессиональных объединений. Кроме того, отсутствует система подготовки, переподготовки, повышения квалификации и сертификации внутренних аудиторов.

И в заключении хотелось бы подчеркнуть, что к основным проблемам в работе службы внутреннего аудита в России относится отсутствие качественной коммуникации с менеджментом, которая способствует повышению качества работы аудитора, а также отсутствие российских стандартов профессиональной деятельности внутренних аудиторов. Для развития внутреннего аудита в России и его перехода на новый уровень необходимо скорейшее разрешение данных проблем.

Библиографические ссылки

1. Золотарева Г. И., Федоренко И. В., Денисенко Г. В. Практический аудит : учеб. пособие / Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2008.
2. Подольский В. И., Савин А. А. Аудит : учебник для вузов. М. : Юрайт, 2010.
3. Никулина А. Г. Об организации взаимодействия службы внутреннего аудита с управленческой командой компании // Акционерное общество: вопросы корпоративного управления. 2011. № 5.

Н. Д. Горюнова
Санкт-Петербургский государственный инженерно-экономический университет,
Россия, Санкт-Петербург

УЧЕТ ЭФФЕКТИВНОСТИ РАБОТЫ АВТОНОМНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ В СФЕРЕ ОКАЗАНИЯ ПЛАТНЫХ УСЛУГ

Предлагается методика, на основании которой автономное учреждение (АУ) принимает наиболее оптимальные для ее учредителей решения при выборе услуг, которые планируются к оказанию за плату.

Ключевые слова: эффективность работы, автономные учреждения.

В соответствии со ст. 50 ГК РФ некоммерческие организации – это организации, которые не определяют извлечение прибыли в качестве основной цели. Финансовые показатели данных организаций (прибыль, рентабельность и т. п.) не являются основными параметрами, на которых строится система управления АУ. Работа АУ в сфере оказания платных услуг должна учитывать требования учредителей учреждения, изложенные в уставе данных организаций, а именно – следовать целям, ради которых они созданы. Таким образом, эффективность работы АУ в коммерческой деятельности должна определяться как финансовыми показателями, так и параметрами, которые невозможно оценить денежными средствами.

Предлагается методика, на основании которой АУ принимает наиболее оптимальные для ее учредителей решения при выборе услуг, которые планируются к оказанию за плату.

Допустим, АУ имеет возможность оказывать платные образовательные услуги. В уставе данного АУ указано, что приоритетными направлениями деятельности при оказании платных услуг являются оказание услуг лицам школьного возраста в соответствии со спецификой образовательного учреждения (преподавательского состава, материальной базой, конструктивными особенностями зданий и сооружений и т. п.). Руководителю АУ необходимо решить какую из альтернативных услуг следует выбрать для их оказания в имеющемся помещении.

При оценке бизнес-предложений, которые могут быть предложены как работниками данного учреждения так и сторонними лицами, считается, что у АУ имеется помещение площадью S (м²), на которое приходится Z (руб. /мес.) эксплуатационных расходов.

Оценка предложений осуществляется с использованием следующих критериев оценки: предмет оказания услуги, возраст лиц, которым оказываются услуги, качество оказываемой услуги, квалификация и состав персонала оказывающего платные услуги, прибыль, получаемая АУ от услуги, рентабельность услуги, эффективность использования помещения по площади, эффективность использования помещения во времени.

Представленные выше критерии учитывают требования, предъявляемые к деятельности учреждения в соответствии с их учредительными документами, и учитывают специфику финансирования данной деятельности (платные услуги).

Для оценки предложений рассчитывают итоговый рейтинг по каждому предложению. Предложению, набравшему наибольший итоговый рейтинг, присваивается первый номер, и оно предлагается к реализации в данном помещении. Итоговый рейтинг

рассчитывается путем сложения рейтингов Ra_i (балл) по каждому установленному критерию оценки, умноженному на их значимость Ka_i (%) по формуле:

$$B_i = \frac{Ka_i}{100} \cdot Ra_i + \frac{Kb_i}{100} \cdot Rb_i + \frac{Kc_i}{100} \cdot Rc_i + \frac{Kd_i}{100} \cdot Rd_i + \frac{Ke_i}{100} \cdot Re_i + \frac{Kf_i}{100} \cdot Rf_i + \frac{Kg_i}{100} \cdot Rg_i + \frac{Kh_i}{100} \cdot Rh_i, \quad (1)$$

при этом

$$Ka_i + Kb_i + Kc_i + Kd_i + Ke_i + Kf_i + Kg_i + Kh_i = 1,$$

где 1) рейтинг, присуждаемый по критерию «предмет оказания услуги» Ra_i определяется по следующей таблице:

Предмет оказания услуги	Ra_i (балл)
Услуга в области 1	a_1
Услуга в области 2	a_2
.....	
Услуга в области n	a_n

$$a_i < 100 \text{ и } a_1 < a_2 \dots < a_n;$$

2) рейтинг, присуждаемый по критерию «возраст лиц, которым оказываются услуги» Rb_i , определяется по таблице:

Возраст лиц, которым оказываются услуги	Rb_i (балл)
Услуга оказывается лицами с возрастом в интервале $t_{11} - t_{12}$	b_1
Услуга оказывается лицами с возрастом в интервале $t_{21} - t_{22}$	b_2
.....	
Услуга оказывается лицами с возрастом в интервале $t_{n1} - t_{n2}$	b_n

$$b_i < 100 \text{ и } b_1 < b_2 \dots < b_n;$$

3) для оценки по критерию «качество оказываемой услуги» каждому предложению выставляется значение от 0 до 100 баллов, которое определяют по формуле

$$Rc_i = C_1^i + C_2^i + \dots + C_k^i,$$

где Rc_i – рейтинг, присуждаемый i -му предложению по указанному критерию; C_k^i – значение в баллах (среднее арифметическое в баллах всех членов экспертной комиссии) i -му предложению по k -му показателю, здесь k – количество установленных показателей;

4) для оценки по критерию «квалификация и состав персонала, оказывающего платные услуги» каждому предложению выставляется значение от 0 до 100 баллов, которое находят по формуле

$$Rd_i = D_1^i + D_2^i + \dots + D_k^i,$$

где Rd_i – рейтинг, присуждаемый i -му предложению по указанному критерию; D_k^i – значение в баллах (среднее арифметическое в баллах всех членов экспертной комиссии) i -му предложению по k -му показателю, где k – количество установленных показателей;

5) рейтинг, присуждаемый предложению по критерию «прибыль, получаемая АУ от услуги» определяют по формуле

$$Re_i = \frac{E_i}{E_{\max}} \cdot 100 ,$$

где $E_{\max}$ (руб.) – максимальная прибыль, получаемая АУ от услуги из всех рассматриваемых предложений; E_i (руб.) – прибыль, получаемая АУ от услуги по i -му предложению.

При расчете прибыли рекомендуем использовать метод директ-костинг, который является более предпочтительным при решении управленческих задач;

6) рейтинг, присуждаемый предложению по критерию «рентабельность услуги» определяется по формуле

$$Rf_i = \frac{F_i}{F_{\max}} \cdot 100 ,$$

где $F_{\max}$ (%) – максимальная рентабельность, получаемая АУ от услуги из всех рассматриваемых предложений; F_i (%) – рентабельность, получаемая АУ от услуги по i -му предложению;

7) рейтинг, присуждаемый бизнес предложению по критерию «эффективность использования помещения по площади» рассчитывают по формуле

$$Rg_i = \frac{G_i}{G_{\max}} \cdot 100 ,$$

где $G_{\max}$ (чел./м²) – максимальная эффективность использования помещения по площади, получаемая АУ от услуги всех рассматриваемых бизнес предложений; G_i (чел./м²) – эффективность использования помещения по площади, получаемая АУ от услуги по i -му бизнес-предложению. При этом $G_i = \frac{N_i}{S}$, здесь N_i – количество людей, которым оказываются услуги в данном помещении в течение одного занятия; S – площадь помещения;

8) рейтинг, присуждаемый бизнес предложению по критерию «эффективность использования помещения во времени» находят по формуле

$$Rh_i = \frac{H_i}{H_{\max}} \cdot 100 ,$$

где $H_{\max}$ (ч/м²) – максимальная эффективность использования помещения во времени, получаемая АУ от услуги всех рассматриваемых предложений; H_i (ч/м²) – эффективность использования помещения по времени, получаемая АУ от услуги по i -му предложению. При этом $H_i = \frac{T_i}{S}$, где T_i – время использования помещения при оказании услуги за период его представления; S – площадь помещения.

Представленная методика может быть легко модифицирована и использована не только учреждениями системы образования, но и АУ, оказывающими платные услуги в сферах культуры, спорта и т. д. Показатели значимости выбранных нами критериев следует определять органам управления АУ исходя из их уставных целей.

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

РОЛЬ И ЗНАЧЕНИЕ ИНФОРМАЦИИ В ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СОВРЕМЕННЫХ МЕДИЦИНСКИХ УЧРЕЖДЕНИЙ

Рассматриваются значение информации для современных медицинских учреждений России, необходимость внедрения медицинских информационных систем.

Ключевые слова: информация, медицинское учреждение.

В последние десятилетия информация все чаще рассматривается как определенный и своеобразный вид ресурса. Информация, включающая общественно-политические, научные, технические, медицинские, общекультурные и другие специальные знания – это единственный вид ресурсов, который в ходе поступательного развития природы и общества не только не истощается, но увеличивается, качественно совершенствуется и вместе с тем содействует наиболее рациональному, эффективному использованию всех остальных ресурсов, их сбережению, а в ряде случаев их расширению и созданию новых [2].

Информация – это совокупность сведений (данных), воспринимаемых из окружающей среды (входная информация), выдаваемой в окружающую среду (выходная информация), либо сохраняемой внутри некоторой системы (внутренняя информация) с целью уменьшения степени неопределенности и обеспечения деятельности системы. Это определение охватывает все уровни, на которых присутствует информация, и всюду обнаруживается одно и то же стремление – уменьшить степень неопределенности [3].

Современная медицина, как и другие отрасли народного хозяйства, представляет собой быстро развивающуюся область человеческой деятельности. Вводятся новые виды исследований, разрабатывается новое диагностическое оборудование. Растут и сами медицинские учреждения, у них возникают потребности, которых не было еще вчера [3].

Как отмечается в Концепции развития здравоохранения до 2020 года, в настоящее время в системе здравоохранения Российской Федерации трудится около 600 тыс. врачей и свыше 1,5 млн медицинских работников среднего звена. В стране насчитывается 112 научно-исследовательских учреждений, ведущих фундаментальные и прикладные исследования по проблемам биологии и медицины; 45 медицинских высших и средних учебных заведений осуществляют подготовку медицинских кадров [1].

Медицинская информация становится все более сложной и все более важной. Около 15 % ресурсов лечебного медицинского учреждения расходуется на сбор данных. Врачи и медсестры затрачивают 25 % своего рабочего времени на поиск нужной им информации [1].

Информация, обеспечивающая повседневную деятельность медицинского учреждения, складывается из директивной (преимущественно входной), первичной (внутренней) и агрегированной (преимущественно выходной). В группу директивной входит информация, содержащаяся в руководящих документах вышестоящих органов управления, регламентирующих деятельность медицинского учреждения, а также в пособиях,

справочниках, классификациях и др. Первичная медицинская информация объединяет медицинские сведения, наблюдаемые и регистрируемые непосредственно у пациента. К группе агрегированной отнесена сгруппированная в документах группового учета, а также отчетная и аналитическая информация о состоянии здоровья больных, укомплектованности подразделений и частей медицинского учреждения личным составом и техникой, обеспеченности медикаментами и медицинской аппаратурой, а также о результатах их деятельности [1].

Директивная информация служит в основном формированию цели и задач деятельности медицинского учреждения и является реализацией стратегии и тактики вышестоящих органов управления. Медицинское учреждение оказывает на нее влияние посредством своевременного представления объективной и достаточно полной информации о состоянии здоровья больных, укомплектованности личным составом медицинской службы, обеспеченности медикаментами и медицинской аппаратурой и др. [1].

Оперативный доступ к информации посредством информационных систем помогает организовать эффективную работу медицинского учреждения [4].

Поэтому информатизация медицинских учреждений – ключевая задача развития современной системы здравоохранения как на государственном, так и на локальных уровнях.

Как справедливо отмечается в Концепции развития здравоохранения до 2020 года, именно информатизация системы здравоохранения поможет в какой-то мере противостоять отрицательным медико-социальным последствиям периода перестройки, поскольку позволяет создать систему комплексного научно обоснованного анализа динамики состояния здоровья населения в связи с различными социальными, экономическими и экологическими факторами, значительно увеличить производительность труда медицинских работников при повышении качества лечебно-диагностического процесса и повысить эффективность использования ресурсов здравоохранения [1].

Внедрение медицинских информационных систем повышает качество и доступность услуг лечебно-профилактических услуг (ЛПУ), снижает финансовые издержки, сокращает затраты времени на обслуживание пациентов, уменьшает трудозатраты врачей и медицинского персонала.

Медицинская информационная система позволяет облегчить задачу планирования и оптимизации ресурсов медицинского учреждения – времени специалистов, лабораторного и диагностического оборудования, коек и палат, мест групповых занятий. Пользуясь электронным расписанием, врачи получают возможность самостоятельно планировать время приёма и некоторых исследований, что экономит время как сотрудников учреждения, так и пациентов. Контроль использования ресурсов позволяет исключать накладку по времени, рационально организовать работу дефицитных специалистов и проведение сложных обследований. Автоматизация учета коечного фонда предоставляет оперативную, точную информацию о текущем, а также прогнозируемом уровне заполненности палат и, как следствие, о загруженности персонала больницы [4].

Хорошо организованное расписание приёма облегчает работу сотрудников регистратуры и сокращает время ожидания пациентов при записи к специалистам.

Медицинская информационная система является также незаменимым инструментом управления, с помощью которого руководители разного уровня получают надежную аналитическую информацию. Благодаря оперативности доступа к данным – как обобщенным, так и детальным – повышаются скорость принятия решений и контроль их выполнения. Медицинское учреждение становится более управляемым и готовым к решению новых задач, которые ставит перед ним время [4].

В настоящее время основные проблемы существующих медицинских информационных систем (МИС) кратко можно охарактеризовать следующим образом:

- необходимость вводить и анализировать все больший объем медицинской информации для оказания качественной медицинской помощи;
- необходимость и актуальность поддержки единого информационного пространства (полные данные по каждому пациенту независимо от места оказания медицинской помощи);
- постоянно расширяющаяся понятийная и концептуальная база предметной области (медицины);
- недостаточная формализация (концептуализация и стандартизация) предметной области;
- быстрый прогресс информационных технологий.

Таким образом, разрабатываемая в медицинском учреждении медицинская информационная система должна отвечать растущим требованиям пользователей. Только хорошо продуманный, гибкий и масштабируемый программный продукт может использоваться продолжительное время без постоянных денежных вложений со стороны клиента.

Библиографические ссылки

1. Концепция развития здравоохранения до 2020 года [Электронный ресурс]. URL: <http://www.zdravo2020.ru/concept>.
2. Николаев Е. И. Платформа информатизации здравоохранения России. [Электронный ресурс] // RB. RU. URL: <http://www.rb.ru/community>.
3. Орлов Г. М. Типовая медицинская информационная система персонифицированного учета оказания медицинской помощи // Врач и информационные технологии. 2009. № 2. С. 38–43.
4. Единое информационное пространство [Электронный ресурс]. URL: <http://www.armd.ru>.

© Грушевская В. В., Федоренко И. В., 2011

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

НЕНАДЛЕЖАЩЕЕ РАСКРЫТИЕ ИЗМЕНЕНИЙ УЧЕНОЙ ПОЛИТИКИ КАК ПРИЧИНА ВЫРАЖЕНИЯ АУДИТОРОМ МОДИФИЦИРОВАННОГО МНЕНИЯ

Анализируется влияние изменений учетной политики на реализацию принципов сопоставимости и существенности в аудите. Невыполнение требований по раскрытию изменений учетной политики рассматривается как основа для выражения модифицированного мнения аудитором.

Ключевые слова: учетная политика, изменение учетной политики, сопоставимость, существенность, искажение отчетности, модифицированное мнение.

Согласно Федеральному стандарту аудиторской деятельности «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности», утвержденного приказом Минфина России от 20.05.2010 № 46н (ФСАД 1/2010), аудитор должен сделать вывод относительно того, составлена ли бухгалтерская отчетность в соответствии с установленными правилами [1]. Для этого, среди прочего, аудитор проверяет изменения учетной политики. В зависимости от того, насколько полно выполнены требования нормативных документов в части раскрытия этих изменений, зависят выводы, которые будут сформированы по результатам аудиторской проверки [3].

Целью настоящей статьи является изучение влияния раскрытия изменений учетной политики в отчетности на формирование аудитором модифицированного мнения.

Изменение учетной политики оказывает значительное влияние на реализацию таких принципов, как сопоставимость и существенность.

Значительное место занимает реализация принципа сопоставимости в процессе аудиторской деятельности, что зафиксировано в Федеральных правилах (стандартах) аудиторской деятельности. Так, в правиле (стандарте) № 26 «Сопоставимые данные в финансовой (бухгалтерской) отчетности» отмечается, что для того, чтобы убедиться в правильности представления и классификации соответствующих показателей, аудитор определяет:

а) соответствует ли учетная политика показателей за предыдущий период учетной политике показателей в текущем периоде; были ли сделаны надлежащие корректировки для отражения последствий изменения учетной политики и (или) были ли изменения учетной политики надлежащим образом раскрыты в финансовой (бухгалтерской) отчетности;

б) согласуются ли представленные в текущей финансовой (бухгалтерской) отчетности для сопоставления соответствующие показатели за предыдущий период с численными значениями и прочими информационными сведениями, представленными в финансовой (бухгалтерской) отчетности за предыдущий период; были ли сделаны надлежащие корректировки и (или) была ли информация надлежащим образом раскрыта [2].

Аналогичные требования предусмотрены для сопоставления финансовой отчетности.

Следует заметить, что выявление аудитором факта невыполнения принципа сопоставимости информации влечет за собой выражение аудитором модифицированного мнения. Об этом свидетельствует п. 13 правила (стандарта) № 19 «Особенности первой проверки аудируемого лица» [2].

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



Рис. 1. Влияние учетной политики на формирование модифицированного мнения в аудиторском заключении

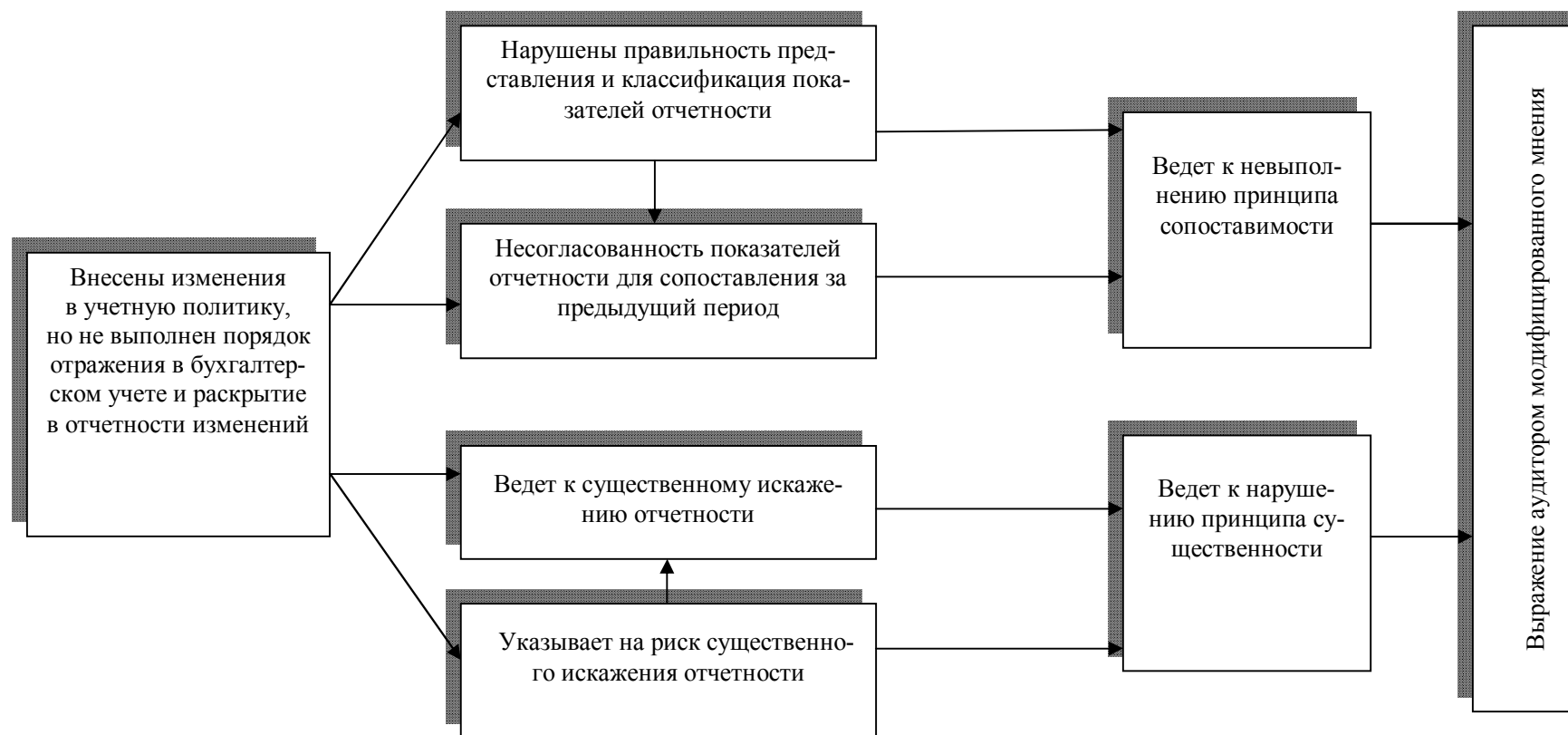


Рис. 2. Влияние ненадлежащего раскрытия в отчетности изменений учетной политики на выражение аудитором модифицированного мнения

При разработке плана аудита устанавливается 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 [2].

Одним из фактов, который может указывать на риски существенного искажения информации, является введение в учетную политику новых учетных принципов, стандартов, положений, инструкций.

Наличие существенных искажений бухгалтерской отчетности приводит к формированию аудитором модифицированного мнения в аудиторском заключении.

Федеральные правила (стандарты) 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 (рис. 1).

Как влияет ненадлежащее раскрытие в отчетности изменений учетной политики на выражение аудитором модифицированного мнения, представлено на рис. 2.

Таким образом, опираясь на профессиональное суждение, можно сделать вывод о существенном влиянии изменений учетной политики на формирование мнения аудитора по результатам проверки, что подтверждено требованиями Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности. Ненадлежащее раскрытие изменений учетной политики является одной из главных причин, приводящих к выражению аудитором модифицированного мнения. Поэтому процессу формирования, оценки и раскрытия изменений учетной политики должно уделяться пристальное внимание, как представителями хозяйствующих субъектов, так и аудиторами.

Библиографические ссылки

1. Об утверждении Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва финансов РФ от 20.05.2010. № 46н // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. Об утверждении Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 23.09.2002. № 696 ред. от 27.01.2011 // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

3. Ёлгина Е. А. Изменение учетной политики организации / Краснояр. торгово-эконом. ин-т. Красноярск. 2008.

В. В. Жеребцова, Э. С. Новикова, М. И. Мигунова
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ РЕФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Освещаются основные направления налоговой политики в Российской Федерации в свете последних изменений налогового законодательства. Анализируются уже принятые меры, а также рассматриваются перспективы оперативно-тактических мероприятий налоговой политики в части отдельных элементов налогов.

Ключевые слова: налоговая политика, налоговая система, бюджетная система, налоги.

Налоговая политика является важнейшим финансовым рычагом государственного регулирования экономики, служит механизмом экономического воздействия на общественное производство, его структуру и динамику, размещение, ускорение научно-технического прогресса. Посредством налогов и сборов можно стимулировать или ограничивать деловую активность, а следовательно, развитие тех или иных отраслей предпринимательской деятельности, создавать предпосылки для снижения издержек производства.

Целью написания данной статьи является рассмотрение реформирования налоговой политики в среднесрочной перспективе. Для этого необходимо рассмотреть состояние налоговой системы в настоящее время, цель налоговой политики государства, определить ее проблемы и пути решения.

Налоговая политика – это совокупность проводимых уполномоченными государственными органами финансово-правовых мероприятий стратегического и тактического характера, предусматривающих аккумуляцию денежных средств в бюджетную систему в целях финансового обеспечения деятельности государства и муниципальных образований, а также косвенного финансирования для регулирования развития различных отраслей экономики.

К задачам налоговой политики Российской Федерации относятся:

- аккумуляция денежных средств в бюджет и внебюджетные фонды;
- контроль за поступлением денежных средств в бюджет и внебюджетные фонды;
- регулирование развития отраслей экономики [1, с. 69].

Стратегия налоговой политики Российской Федерации до 2023 г. проявляется:

- в повышении эффективности налогового администрирования;
- реформировании ЕСН;
- совершенствовании налогообложения добычи нефти и газа;
- прочих стратегических мероприятиях.

Согласно бюджетной стратегии Российской Федерации на период до 2023 г. направления налоговой политики на долгосрочную перспективу основываются на необходимости обеспечения принципов нейтральности и справедливости налоговой системы, а также поддержания такого уровня налоговой нагрузки, который, с одной стороны, не создает препятствий для устойчивого экономического роста, а с другой – отвечает потребностям правительства в доходах для предоставления важнейших государственных услуг и выполнения возложенных на него функций [2].

Глубокий кризис 2008 г. показал устойчивость бюджетной системы страны, способность налоговой системы обеспечить стабильность доходной базы и выполнение основных государственных и социальных функций, возложенных на власть.

На сегодняшний момент налоговое бремя в России вполне умеренное по сравнению с другими странами. Так, начиная с 2004 г. налоговое бремя снижалось неоднократно: ставка НДС была снижена до 18 %, отменен налог с продаж, ЕСН снижен с 35,6 до 26 %, а с 2010 г. и совсем упразднен. Была введена амортизационная премия на уменьшение налогооблагаемой базы на 10 % при постановке оборудования на баланс, понижены коэффициенты для НДС для выработанных месторождений. Снижена ставка налога на прибыль в период кризиса с 24 до 20 %. Для определенных групп мероприятий амортизационная премия была повышена до 30 %. Уточнен сбор НДС, который взимается по 9 или 15 долл. или со стоимости выше 9 или 15 долл. Увеличены предельные размеры выручки, позволяющие применять упрощенную систему налогообложения для малого бизнеса: с 30 до 60 млн руб.

Данные мероприятия привели к тому, что в условиях 2010 г. бюджет не получил доходов в размере 3,9 % ВВП, или более 1,5 трлн руб. Эти средства были оставлены у предприятий, чтобы помочь им в преодолении последствий финансового кризиса. Но дальнейшее снижение налогового бремени вряд ли возможно, так как сегодня потенциал снижения исчерпан. Речь может идти лишь о том, чтобы отдельными стимулами, налоговыми льготами поддержать те виды деятельности, которые обеспечивают модернизацию и инновационный процесс в стране [3, с. 31].

Реализация принципов налоговой политики в краткосрочной перспективе обеспечивается правительством РФ через основные направления налоговой и финансовой политики Российской Федерации на среднесрочную перспективу, озвучиваемые главой российского государства в его ежегодных посланиях Федеральному Собранию РФ.

Цели налоговой политики государства на протяжении нескольких лет остаются в большей части неизменными и ориентированными на соответствие долгосрочной стратегии правительства РФ. В частности, будет продолжено расширение и оптимизация льгот инновационной деятельности и корректирование глав Налогового кодекса о налоге на прибыль и специальных налоговых режимах. При этом по таким статьям, как НДС, налог на имущество организаций и международное сотрудничество, в ближайшие два года изменений не ожидается. Зато в числе новых приоритетов финансового ведомства выступили мониторинг эффективности налоговых льгот и совершенствование налогообложения ценных бумаг. Ориентируясь на соблюдение принципов налоговой политики, правительство разработало ряд стратегически важных направлений ее реализации в долгосрочной перспективе.

Оперативно-тактические мероприятия налоговой политики следующие:

- введение ограничений на количество проверок предприятий малого бизнеса;
- совершенствование порядка предоставления отсрочек (рассрочек) по уплате налогов;
- уточнение сроков и процедур взыскания задолженности по уплате налогов;
- отмена ЕСН и введение страховых взносов во внебюджетные фонды;
- введение ежегодной индексации доходов налогоплательщиков;
- увеличение необлагаемого минимума при расчете ставки НДС;
- расширение возможности применения пониженного коэффициента при добыче нефти на участках недр с высокой степенью выработанности;
- создание системы контроля за трансфертным ценообразованием;
- повышение ставок акцизов;
- совершенствование налогообложения операций с ценными бумагами [1, с. 69].

В 2011 г. и в среднесрочной перспективе должны решаться следующие проблемы.

Во-первых, необходимо ввести в действие, начиная с 2012 г., новые правила регулирования трансфертного ценообразования в налоговых целях. Кроме того, следует предоставить возможность крупным холдингам исчислять и уплачивать налог на прибыль организаций в целом по консолидированной налоговой базе холдинга, то есть ввести в законодательство Российской Федерации институт консолидированной налоговой отчетности по налогу на прибыль организаций, что предусматривает упрощение порядка учета для целей налогообложения доходов от реализации недвижимого имущества.

Во-вторых, следует завершить подготовку к введению местного налога на недвижимость. По завершении кадастровой оценки объектов капитального строительства необходимо вводить указанный налог по мере готовности тех субъектов Российской Федерации, где такая оценка была проведена, чтобы этот налог можно было начать взимать после планируемого завершения в первом квартале 2012 г. работ по массовой оценке объектов капитального строительства. При этом необходимо, чтобы введение нового налога, с одной стороны, обеспечило более справедливое распределение налоговой нагрузки между объектами недвижимого имущества с разной рыночной стоимостью, а с другой – было социально приемлемым и осуществлялось с учетом сложившегося уровня доходов населения, не привело к росту налоговой нагрузки на малообеспеченных граждан.

В-третьих, требуется приступить к инвентаризации установленных федеральным законодательством льгот по региональным и местным налогам и оценке их эффективности. Речь идет в первую очередь о льготах по налогу на имущество организаций и по земельному налогу. Возможная отмена таких льгот – это не только переход к более справедливому способу распределения собственных налоговых доходов между субъектами Российской Федерации и муниципальными образованиями, но и способ повышения налоговой автономии региональных и местных властей, а значит – и ответственности за принимаемые ими решения.

В-четвертых, следует подчеркнуть настоятельную необходимость, с одной стороны, в систематизации действующих льгот и их оценке на предмет согласованности и проблем администрирования, а с другой – в выявлении тех налоговых льгот, которые наиболее актуальны в целях модернизации производства и внедрения инноваций.

В-пятых, должно быть обеспечено совершенствование механизмов налогообложения нефтяной и газовой отрасли, табачной и алкогольной продукции.

Необходимо завершить разработку схемы налогообложения нефтедобычи и нефтепереработки, предусматривающей стимулы к разработке новых месторождений и повышению глубины переработки нефти на территории Российской Федерации. Для повышения доходов бюджетной системы с учетом благоприятной ценовой конъюнктуры на внешних рынках необходимо продолжить повышение налоговой нагрузки на газовую отрасль. Предполагается совершенствовать механизмы налогообложения нефтяной и газовой отрасли: перейти к установлению ставки НДС при добыче газа горючего природного в зависимости от мировой цены на углеводородное сырье по аналогии с налогообложением добычи нефти, а также в зависимости от темпов роста внутренних цен на газ. Кроме того, предусматривается возможность установления ставок налогов в отношении полезных ископаемых в зависимости от их стоимости на мировом рынке, если доля экспорта таких природных ископаемых превышает 50 %.

Налоговую нагрузку на газовую отрасль повысить на 150 млрд руб. в 2012 г., до 168,3 млрд руб. в 2013 г. и на сумму до 185,9 млрд руб. в 2014 г.

В части акцизного налогообложения предполагается увеличить ставки акцизов на табачную и алкогольную продукцию темпами, опережающими инфляцию. В отноше-

нии иных категорий подакцизных товаров предусматривается сохранить ранее установленные ставки акцизов на 2012 и 2013 гг. с их индексацией на 10 % в 2014 г.

При принятии решений о ставках акцизов на табачную и алкогольную продукцию целесообразно учитывать не только фискальный эффект, но и необходимость снижения негативного влияния табакокурения и употребления алкоголя на здоровье населения.

Однако следует подчеркнуть, что такого рода меры должны сопровождаться усилиями по предотвращению проникновения на российский рынок более дешевой контрабандной подакцизной продукции.

В-шестых, необходимо последовательно устранять те элементы налоговой системы, которые препятствуют инновационному развитию. Для этого надо завершить уже начатую работу по поддержке инновационного предпринимательства, а для этого сформировать и утвердить соответствующие законодательно закрепленные механизмы.

В связи с этим целесообразно:

- снизить с 2012 г. ставки страховых платежей на обязательное социальное страхование до 20 % в отношении выплат до 512 тыс. руб. на одного работника для льготных категорий налогоплательщиков, которые в 2011 г. уплачивают страховые взносы по совокупному тарифу в размере 26 %, а также в отношении некоммерческих организаций, осуществляющих основную деятельность в области социального обслуживания населения и благотворительных организаций. По остальным категориям плательщиков ставки страховых платежей снизить с 34 до 30 %. С выплат, превышающих установленный предел в размере 512 тыс. руб. на одного работника, предусмотрено взимание дополнительного тарифа в размере 7 и 10 % соответственно;

- внести изменения в порядок применения амортизационной премии с тем, чтобы при реконструкции, модернизации, техническом перевооружении основных средств не восстанавливать примененную в отношении их 30%-ю амортизационную премию, предусмотрев при этом механизмы, предотвращающие злоупотребления данной льготой со стороны недобросовестных налогоплательщиков, многократно применяющих указанную премию к одним и тем же основным средствам при их перепродаже;

- дополнительно предусмотреть возможность (для тех налогоплательщиков, которые пожелают ей воспользоваться) распространения повышающего коэффициента для учета в расходах затрат на НИОКР с повышающим коэффициентом 1,5 на правоотношения, возникшие в 2009 г., с момента, когда была введена эта льгота.

И наконец, в-седьмых, требуется в ближайшее время определиться с параметрами перехода от системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности к патентной системе налогообложения. Критерием должно стать создание максимально благоприятных условий для развития малого и среднего предпринимательства [4].

Совершенствование налогообложения при операциях с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок, финансовыми операциями будет направлено на реализацию комплекса мер по установлению льготного порядка налогообложения операций с еврооблигациями российских эмитентов, депозитарными расписками, а также при получении и выплате дивидендов. Кроме того, предусмотрено предоставление дополнительных льгот по НДС в отношении профильной деятельности профессиональных участников рынка ценных бумаг, что соответствует мировой практике.

Предлагается внедрять инструменты, противодействующие уклонению от уплаты налогов. Помимо этого, в плановом периоде предусматривается проработать вопросы взыскания налогов за счет электронных денег, урегулировать порядок обращения взыскания налогов с валютных счетов и счетов в драгоценных металлах в банках [3, с. 32].

Реализация мероприятий налоговой политики должна основываться на глубоком анализе необходимости и эффективности предлагаемых мероприятий. Концепция налоговой политики, отражающаяся в ее основных направлениях, должна быть последовательной и целенаправленной. Необходимо избегать необдуманных и преждевременных решений, которые не только не приносят ожидаемого эффекта, но и негативно сказываются на авторитете налогового закона и государственной власти.

Таким образом, налоговая политика заслуживает глубокого теоретического анализа и взаимосвязанного с ней исследования широкого круга существующих смежных микро- и макроэкономических проблем финансовой политики.

Налоговая политика на современном этапе охватывает два направления: с одной стороны, она направлена на противодействие негативным последствиям экономического кризиса, а с другой – на создание условий для восстановления положительных темпов экономического роста. Как отмечает Министерство финансов РФ, важнейшим фактором проводимой на данное время налоговой политики будет являться необходимость поддержания сбалансированности бюджетной системы.

Библиографические ссылки

1. Кузулгуртова А. Ш. Налоговая политика как сфера обеспечения ресурсами государственной финансовой политики // Финансы и кредит. 2011. № 5. С. 59–70.
2. Проект бюджетной стратегии РФ на период до 2023 года. Официальный сайт Министерства финансов РФ. URL: <http://www.minfin.ru/ru>.
3. О налоговой политике в России до 2013 года // Финансы. 2010. № 3. С. 31–32
4. Бюджетное послание Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации от 29.06.2011 «О бюджетной политике в 2012–2014 годах». Официальный сайт Министерства финансов РФ. URL: <http://www.minfin.ru/ru>.

© Жеребцова В. В., Новикова Э. С., Мигунова М. И., 2011

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

АУДИТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПРИ ИСПОЛЬЗОВАНИИ ДОГОВОРОВ ГРАЖДАНСКО-ПРАВОВОГО ХАРАКТЕРА

Рассматриваются различия расчетов по оплате труда, оформленных в соответствии с Трудовым и Гражданским кодексом РФ. Анализируются аудиторские процедуры при проверке расчетов по оплате труда, использовании договоров гражданско-правового характера и ошибки аудируемых лиц, которые часто возникают при осуществлении подобных расчетов.

Ключевые слова: оплата труда, аудит, гражданско-правовые договоры.

В настоящее время залогом успеха любой организации являются ее трудовые ресурсы. Чтобы реализовать свой продукт на рынке, его необходимо для начала создать, а для этого понадобятся человеческие усилия. Даже если сам продукт создается за счет машин, станков, сборочных аппаратов и тому подобное, все равно необходим человек, который будет руководить работой данного оборудования.

Перед руководителем предприятия есть два пути привлечения человеческих ресурсов: создать штат сотрудников и руководствоваться положениями Трудового кодекса РФ (ТК РФ) или заключить договор с физическим лицом на оказание услуг, работ в соответствии с Гражданским кодексом РФ (ГК РФ).

В соответствии со ст. 420 ГК РФ договором признается соглашение двух или нескольких лиц об установлении, изменении или прекращении гражданских прав и обязанностей. Такими договорами, в частности, являются договоры подряда, аренды, возмездного оказания услуг, перевозки, транспортной экспедиции, хранения, поручения, комиссии, доверительного управления имуществом, агентский договор.

Трудовой договор – это соглашение между работодателем и работником, в соответствии с которым работодатель обязуется предоставить работнику работу по обусловленной трудовой функции, обеспечить условия труда, предусмотренные ТК РФ, законами и иными нормативными правовыми актами, коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами, содержащими нормы трудового права, своевременно и в полном размере выплачивать работнику заработную плату, а работник обязуется лично выполнять определенную этим соглашением трудовую функцию, соблюдать действующие в организации правила внутреннего трудового распорядка [3, ст. 56].

В случае оформления отношений на основании ТК РФ с работником заключается трудовой договор, где указываются права и обязанности сторон, условия труда, различные гарантии и компенсации, вознаграждение за труд и т. д. При этом чаще всего предполагается, что такой договор заключен на продолжительный срок, и в случае выполнения сторонами своих обязанностей никто из сторон расторгать договор не планирует. Исходя из этого предприятие может строить свои краткосрочные и долгосрочные планы и в соответствии с квалификацией работников планировать распределение нагрузки для выполнения поставленных задач. Все отношения между работодателем и работником регулируются положениями ТК РФ, где указывается, что работодатель обязан выплачивать работнику заработную плату исходя из продолжительности отработанного времени или объема выполненных работ, предоставлять отпуск и больнич-

ные дни в случаях утери трудоспособности и пр. С выплачиваемого вознаграждения организация как налоговый агент обязана удержать налог на доходы физических лиц, а также сделать отчисления по страховым взносам в ФСС, ФФОМС и ТФОМС, ПФ РФ (в сумме 34 % в 2011 г.) и страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Если же отношения строятся на основании ГК РФ, то организация будет рассматриваться как заказчик, а физическое лицо – исполнитель работ или услуг. Все условия работы оформляются в договоре подряда, договоре возмездного оказания услуг, в авторском договоре или другом договоре, предусмотренном ГК РФ: сроки выполнения работ, вознаграждение за выполненную работу, права и обязанности сторон, условия возмещения некоторых затрат, необходимость отчислений страховых взносов и пр. При этом предприятие не предоставляет отпуск, не выплачивает больничные, не ведет учет труда данного физического лица, потому что данные обстоятельства предусмотрены ТК РФ, а не ГК РФ. С вознаграждения, выплачиваемого исполнителю работ, организация обязана удержать НДФЛ, так как данное физическое лицо не зарегистрировано в качестве индивидуального предпринимателя и не платит самостоятельно данный налог. Также организация обязана сделать отчисления по страховым взносам в ТФОМС, ФФОМС и ПФ РФ. Страховые взносы в ФСС на выплаты по договорам гражданско-правового характера не начисляются [1, пп. 2 п. 3 ст. 9]. Взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний могут быть начислены, если данное обстоятельство оговорено в договоре [2, п. 1 ст. 5].

По гражданско-правовому договору исполняется индивидуально-конкретное задание. Предметом такого договора служит конечный результат труда. Работающие по гражданско-правовым договорам самостоятельно определяют приемы и способы выполнения заказа. Для них важен конечный результат труда – выполнение условий договора в надлежащем качестве и в согласованный срок. По договорам гражданско-правового характера одна сторона выполняет определенные виды работ или услуг, обусловленные договором, вне зависимости от квалификации или специальности, а также должности для другой стороны.

В сравнении получается, что гражданско-правовой договор намного выгоднее для работодателя, поэтому случаи заключения подобных договоров на практике встречаются довольно часто. Таким образом, при проверке расчетов по оплате труда перед аудитором встает задача – проверить правильность осуществления расчетов и по договорам гражданско-правового характера.

При аудите договоров гражданско-правового характера необходимо проверить их наличие и правильность оформления, а также обратить внимание на условия, связанные с возмещением расходов и начислением страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

В ходе проверки также следует рассмотреть особенности бухгалтерского учета и налоговые последствия заключаемых сделок.

Сумма вознаграждения, начисленного по гражданско-правовому договору, может включаться в состав расходов по обычным видам деятельности, в состав вложений во внеоборотные активы, в состав прочих расходов, а также увеличивать стоимость приобретенных материально-производственных запасов.

Во время аудита следует проверить правильность оформления проводок в бухгалтерском учете:

Д 08, 10, 20, 25, 26, 91 К 76 – оказание услуг или выполнение работ по договору гражданско-правового характера (на основании акта приема-передач);

Д 76 К 68 – удержание НДФЛ с суммы вознаграждения;

Д 76 К 51 – выплата вознаграждения по договору гражданско-правового характера за вычетом НДФЛ;

Д 08, 10, 20, 25, 26, 91 К 69 – начисление страховых взносов.

В части налогового учета следует проверить правильность удержания налога на доходы с физических лиц. Если физическое лицо не зарегистрировано в качестве индивидуального предпринимателя и, соответственно, не уплачивает налог со своего дохода, то данную функцию обязан выполнить налоговый агент, которым является заказчик по договору гражданско-правового характера. Если же предприятие не выполнило данное действие, то к договору должно быть приложено свидетельство о регистрации данного гражданина в качестве индивидуального предпринимателя.

Также следует проверить правильность начисления страховых взносов в Пенсионный фонд РФ и Фонд обязательного медицинского страхования. Страховые взносы на выплаты по гражданско-правовому договору должны исчисляться плательщиками по общему тарифу в размере 31,1%, в том числе:

- в ПФР – 26 % (из них для лиц 1966 г. рождения и старше 26 % на финансирование страховой части трудовой пенсии; для лиц 1967 г. рождения и моложе на финансирование страховой части трудовой пенсии – 20 %, на финансирование накопительной части трудовой пенсии 6 %);

- в ФФОМС – 3,1 %;

- в ТФОМС – 2 %.

Что касается страховых взносов от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, то в соответствии с п. 1 ст. 5 Федерального закона от 24.07.1998 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» физические лица, выполняющие работу на основании гражданско-правового договора, подлежат обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, если согласно указанному договору страхователь обязан уплачивать страховщику соответствующие взносы.

Таким образом, если условие о начислении страховых взносов от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний прямо не прописано в гражданско-правовом договоре, то обязанности начислять указанные взносы не возникает, а если данное условие было оговорено в договоре, то начислять взносы необходимо.

Если договором гражданско-правового характера предусмотрено возмещение расходов, связанных с выполнением задания, то на такие выплаты также следует начислять страховые взносы. Если же компенсация произведенных расходов не производится, налогоплательщик вправе уменьшить базу по страховым взносам на сумму расходов, понесенных им для выполнения работ или услуг, но такие расходы должны быть экономически обоснованными и документально подтвержденными.

Наиболее часто встречаемыми ошибками, выявленными при аудите расчетов по договорам гражданско-правового характера, являются:

1. Выплаты по договорам гражданско-правового характера физического лица, который также является сотрудником организации, заключившей договор, неверно были включены в расчет среднего заработка при начислении отпускных.

2. Исполнителю работ по договору гражданско-правового характера предприятием было начислено и выплачено пособие по нетрудоспособности.

3. С выплат по гражданско-правовым договорам не был удержан налог на доходы физических лиц, и отсутствовало свидетельство о регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя.

4. Выплаты по договорам гражданско-правового характера не были включены в базу для начисления страховых взносов.

5. Сумма компенсации расходов, предусмотренная договором, не была включена в базу по начислению страховых взносов.

6. Расходы, связанные с выплатой вознаграждения по договору гражданско-правового характера, были неверно включены в налоговую базу по налогу на прибыль без оформленного акта приема-передачи выполненных работ и др.

Данные ошибки возникают из-за того, что аудируемое лицо путает договор гражданско-правового характера с договором, который мог быть заключен с юридическим лицом, вследствие чего забывает удерживать НДФЛ и начислять страховые взносы. Кроме того, данный договор ошибочно путается с трудовым договором, вследствие чего выплаты по гражданско-правовым договорам включаются в расчеты для среднего заработка.

Таким образом, аудит вознаграждений физическим лицам по договорам гражданско-правового характера должен включать в себя следующие процедуры:

- проверку наличия и правильности заполнения договоров гражданско-правового характера;
- проверку правильности формирования бухгалтерских проводок;
- проверку обоснованности списания расходов по выплате вознаграждения на тот или иной счет;
- проверку правильности исчисления и удержания налога на доходы физических лиц;
- проверку правильности начисления страховых взносов с выплат по договорам гражданско-правового характера;
- проверку обоснованности компенсационных выплат по понесенным расходам, необходимым для выполнения работ, предусмотренным договором гражданско-правового характера, а также правильность начисления страховых взносов с таких выплат либо проверку правомерности включения таких расходов в уменьшение базы по НДФЛ и страховым взносам.

Комплекс указанных аудиторских процедур позволит провести аудит вознаграждения физическим лицам по договорам гражданско-правового характера максимально качественно и эффективно.

Библиографические ссылки

1. Российская Федерация. Законы. О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования : федер. закон от 24.07.2009 №212-ФЗ (ред. от 01.07.2011) // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. Российская Федерация. Законы. Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний : федер. закон от 24.07.1998 № 125-ФЗ (ред. от 09.12.2010) // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

3. Российская Федерация. Законы. Трудовой кодекс Российской Федерации: федер. закон от 30.12.2001 № 197-ФЗ [принят Гос. Думой 21 декабря 2001] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

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

АУДИТ ЭФФЕКТИВНОСТИ КАК НОВЫЙ ИНСТРУМЕНТ КОНТРОЛЯ

Рассматривается концепция аудита эффективности и сложности ее применения. Определено понятие и сущность аудита эффективности, выделены основные направления его проведения, сформулированы цели и результаты аудита эффективности, описаны его отличия от финансового аудита.

Ключевые слова: аудит, эффективность, операционный аудит, результативность.

Деятельность любой фирмы всегда направлена на достижение конкретных целей, а следовательно, необходим постоянный контроль за тем, как реализуются разработанные программы. В современных условиях системе управления хозяйствующим экономическим субъектом необходим эффективный инструмент, позволяющий оперативно реагировать на непрерывные разносторонние возмущения, возникающие как во внутренней, так и внешней среде, а также предвидеть их будущие проявления. По мнению большинства современных теоретиков и практиков в области аудиторской деятельности, указанным инструментом может быть современный аудит, обладающий не только постоянно развивающимся профессионализмом, но и определенным набором присущих именно ему инструментов, позволяющий проверить и оценить ту или иную сложившуюся проблемную ситуацию, предсказать будущее и выработать соответствующие управленческие рекомендации. Однако аудит в этом случае должен быть не только констатирующим и подтверждающим уже свершившиеся факты, но и разносторонне исследующим, ориентированным в будущее вероятные события, которые могут произойти с предприятием в результате его непрерывной деятельности, принимаемых управленческих решений и всевозможных взаимодействий с внешним окружением [10].

В содержании, формах и методах контроля по мере углубления и расширения экономических реформ, изменения порядка владения производимыми материальными благами и услугами, их потребления, распределения и использования происходят значительные изменения: понятие «аудит» постепенно расширяется и трансформируется, возникают новые типы аудита, например, компьютерный аудит, аудит качества, аудит производительности [6]. Особое место в этом ряду занимает аудит эффективности, который до сих пор не имеет нормативного определения в законодательных актах.

Впервые концепция аудита эффективности появилась в 1977 г., когда на Конгрессе Международной организации высших органов финансового контроля была принята Лимская декларация. В этой декларации были определены основные принципы внутреннего и внешнего финансового контроля, где под внутренним аудитом подразумевался аудит эффективности.

Согласно Лимской декларации руководящих принципов аудита (The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts), аудит представляет собой «неотъемлемую часть системы регулирования, целью которой является вскрытие отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов законности, эффективности и экономии расходов материальных ресурсов» [10].

Подольский В. И. определяет аудит эффективности как проверку процедур и методов функционирования предприятия в целях оценки ее эффективности и производи-

тельности. По намеченным целям аудит эффективности проводится на межотраслевом, отраслевом, внутрихозяйственном уровнях; внешними или внутренними аудиторами; в интересах внешних или внутренних пользователей [2].

В последнее время на международном, национальном, институциональном, отраслевом и внутрихозяйственном уровнях большое внимание уделяется аудиту, ориентированному на менеджмент. Поэтому также аудит эффективности определяют как особый вид консультационных услуг по вопросам управления, цель которых – помочь клиенту улучшить использование мощностей и ресурсов его предприятия, достичь поставленных целей.

Алексеева И. В. описывает аудит эффективности как вид аудита, направленный на проверку того, насколько результативно, экономично и продуктивно осуществляется финансово-хозяйственное управление в государственном и частном секторах [1]. Из этого определения аудита эффективности следует, что его можно рассматривать как на микро-, так и на макроуровне, как в отношении государственного, так и в отношении частного сектора.

Экспертная группа Совета руководителей высших органов финансового контроля государств – участников СНГ предлагает следующее определение: «аудит эффективности – это совокупность методов оценки экономичности, продуктивности (экономической эффективности) и результативности деятельности по достижению целей в установленные сроки и с заданным качеством» [8].

По мнению Совета, цель аудита эффективности – оценить экономичность, продуктивность (экономическую эффективность) и результативность экономической деятельности, включая оценку правительственных программ, проектов и мероприятий; способствовать рационализации и минимизации расходов.

Рябухин С. Н. определяет аудит эффективности с точки зрения органов государственного контроля как комплекс мероприятий по проверке органов государственной власти с целью оценки эффективности, экономичности и рентабельности управленческой деятельности, воздействия этой деятельности на различные социально-экономические отношения, а также с целью выдачи рекомендаций, направленных на дальнейшее повышение результативности работы этих органов [9].

Лещенко И. Б. отмечает, что аудит эффективности используется для получения оценки эффективности отдельных видов деятельности. Особенность этого вида аудита состоит в том, что проверка не ограничивается бухгалтерским учетом, а включает также изучение организационной структуры фирмы, методов ее производственной деятельности, кредитной, инвестиционной, маркетинговой политики и т. п. По результатам проведения такого аудита руководству фирмы выдаются рекомендации по совершенствованию отдельных направлений деятельности, конкретных производственных операций, методов функционирования [7].

Балыбердина Е. Е. считает, что на современном этапе развития аудит эффективности представляет собой мониторинг и независимую компетентную оценку качества контрольных процедур, а также оценку эффективности и результативности бизнес-операций в любой сфере деятельности предприятия, которые базируются на комплексном, системном научно обоснованном объективном процессе сбора, анализа и оценки аудиторских доказательств эффективности деятельности компании с целью выработки рекомендаций, которые способны оптимизировать управленческие выводы и решения в текущий момент и в перспективе, усилив тем самым конкурентные преимущества предприятия [3].

Юдина Г. А. под целью аудита эффективности понимает оценку производительности, эффективности процедур и методов функционирования хозяйственной системы, при этом задачи аудита эффективности – сбор надежных и достаточных аудиторских

доказательств для оценки применяемых процедур и методов в процессе финансово-хозяйственной деятельности [12].

Иванова Е. И. под аудитом эффективности понимает системный, целенаправленный и организованный процесс получения и экспертно-аналитической оценки объективных данных о результативности, экономичности и продуктивности экономической деятельности аудируемой единицы (органа государственной власти, органа управления, субъекта хозяйствования, организации, группы организаций или программы деятельности) с целью установить уровень соответствия этих данных определенным критериям и на основании этого выразить мнение об эффективности аудируемой деятельности или программы, и дать рекомендации, направленные на улучшение эффективности [4].

Аренс Э. А. и Лоббек Дж. К. считают, что при аудите эффективности весь объем аудиторских проверок не должен ограничиваться лишь бухгалтерским учетом, эти проверки могут быть также направлены на оценку организационной структуры хозяйствующего экономического субъекта, компьютерных операций, применяемых методов производства, маркетинга и любой другой области, в которой аудитор имеет соответствующую компетентность [10]. Выполнение аудита эффективности является весьма сложным процессом, требующим особой подготовленности и тщательности, так как объективная оценка эффективности операций гораздо сложнее, чем проверка их соответствия установленным требованиям.

Эффективность является интегральной характеристикой не только деятельности хозяйствующего экономического субъекта, но и того или иного управленческого решения, сопряженного с этой деятельностью. Она представляет собой эффект управленческого решения, определяющий степень достижения целевых установок или выполнения тех или иных задач, отнесенных к затратам на их достижение [10]. Таким образом, эффективность – это важнейшая экономическая категория, которая характеризует отношение полезного эффекта к затратам на его получение, результативность деятельности предприятия и оптимальное направление будущего развития. Так как эффективность является оценочной категорией, то практически невозможно дать точную характеристику типичного для всех аудита эффективности.

В общем понимании эффективность следует рассматривать и с точки зрения экономичности, и результативности этой системы, что расширяет предметную область аудита эффективности. Согласно документам международных организаций высших органов государственного контроля, к основным вопросам проведения аудита эффективности относятся следующие направления [1].

Экономичность (economy) использования ресурсов – приобретение ресурсов в достаточном количестве и нужного качества при минимальных затратах. Экономичность характеризует затратную сторону деятельности хозяйствующего экономического субъекта. Обычно термин «экономичность» предполагает отсутствие у субъекта избытка ресурсов, излишних запасов, а также принятие таких управленческих решений, при которых ресурсы определенного качества, состава и количества приобретаются и используются с минимально возможными издержками.

Продуктивность (efficiency) использования ресурсов – достижение максимально возможной отдачи от имеющихся в наличии ресурсов для каждого вида деятельности. Производительность (продуктивность) определяется как соотношение объемов продукции, товаров или услуг с величиной затрат на их производство.

Результативность (effectiveness) – соответствие фактических результатов запланированным. Результативность характеризует соответствие расходов и их результатов тем или иным целевым установкам, достижение которых обеспечивает финансово-хозяйственная деятельность экономического субъекта.

Главное различие между аудитом финансовой отчетности и аудитом эффективности – назначение проверок. При аудите финансовой отчетности аудитор основное внимание уделяет правильности отражения в учете и финансовой отчетности хозяйственных операций, в то время как при аудите эффективности упор делается на эффективность и производительность. Аудит финансовой отчетности ориентирован на прошлое, а аудит эффективности касается перспектив хозяйственной деятельности. При аудите финансовой отчетности заключение аудитора поступает ко многим пользователям, при аудите эффективности аудиторские заключения предназначаются в первую очередь менеджеру предприятия.

На основании вышеизложенного, можно сформулировать основные цели аудита эффективности:

- определение и оценка проблем экономичности, продуктивности и результативности программ и расходов;
- определение степени достижения запланированных показателей;
- оценка эффективности функционирования экономических субъектов, в том числе их организационной структуры;
- проверка соблюдения требований законодательных и иных нормативных актов, относящихся к той или иной программе;
- практическое содействие предприятию в улучшении и совершенствовании его деятельности.

Основная трудность, с которой приходится сталкиваться при аудите эффективности, – выбор специальных критериев для оценки производительности и эффективности. Аудит сформированной финансовой отчетности проводят на базе общепринятых бухгалтерских принципов, которые и представляют собой широкомасштабные критерии для оценки объективного выражения. Для аудита эффективности подобных четко определенных критериев нет. Один из способов определения критериев – это утверждение целей, с помощью которых можно повысить достигнутый уровень эффективности и производительности, и как этот уровень совершенствовать в дальнейшем [6].

Существует ряд источников, которыми можно пользоваться для разработки специальных критериев. К их числу относятся следующие [6]:

1. Сложившаяся характеристика. Фактические результаты за предшествующие периоды, определение того, стали ли некоторые процессы сравнительно «лучше» либо «хуже».

2. Сопоставимая производительность. Существует множество хозяйственных сходных подсистем в рамках объединения или за его пределами, данные о производительности сопоставимых хозяйствующих субъектов служат хорошим источником для разработки критериев.

3. Инженерные стандарты. На разработку подобных критериев часто уходит много времени и денег, требуется серьезная экспертиза. Тем не менее, она может оказаться весьма эффективной при решении главной производственной проблемы и оправдать понесенные затраты.

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

Обобщая различные точки зрения ученых, можно сделать вывод, что отсутствие единства в трактовках различных авторов приводит к тому, что до настоящего времени в экономической литературе не сформулирована целостная и общепринятая концепция аудита эффективности, определяющая особенности как содержания, так и предметной

области этого направления аудита. На современном этапе развития аудиторской деятельности аудит эффективности представляет собой системный процесс проверки операций любой хозяйственной системы с целью оценки ее эффективности и выработки рекомендаций для принятия управленческих решений.

Таким образом, аудит эффективности – относительно новая форма аудита, область науки, форма которой непрерывно изменяется и которая обладает значительными потенциальными возможностями. Необходимость его проведения заключается в том, что он позволяет получить подтверждение оценки эффективности расходования средств для выполнения поставленных задач и правильности сделанных в отчетах выводов и заключений о результативности деятельности.

Библиографические ссылки

1. Алексеева И. В. Концепция аудита эффективности стратегии коммерческой организации // Аудит и финансовый анализ. 2010. № 3. С. 231–240.
2. Аудит : учебник / под ред. В. И. Подольского. М. : Юнити-Дана : Аудит, 2009.
3. Балыбердина Е. Е. Операционный аудит в современной компании: понятие, сущность и назначение // Известия ИГА. 2010. № 1(69). С. 40–43.
4. Иванова Е. И. Аудит эффективности в рыночной экономике. М. : Кнорус, 2009.
5. Ирлица Л. В. Аудит : учебный курс [Электронный ресурс]. URL: http://www.e-college.ru/xbooks/xbook193/book/index/index.html?go=part-004*page.htm (дата обращения 23.10.2011).
6. Ковалева А. П., Чаицкая, Е. П. Операционный аудит в системе управления организацией [Электронный ресурс]. URL: <http://www.orelgiet.ru/monah/3.kch.pdf> (дата обращения: 23.10.2011).
7. Лещенко И. Б. Современные виды аудита в международной практике // Экономика, управление, финансы : материалы междунар. заоч. науч. конф. / под общ. ред. Г. Д. Ахметовой (июнь 2011, г. Пермь). Пермь : Меркурий, 2011. С. 79–81.
8. Методические рекомендации по использованию ключевых национальных показателей при организации и проведении аудита эффективности. Ереван, 2010.
9. Рябухин С. Н. Аудит эффективности использования бюджетных средств и государственной собственности // Вестник Института экономики РАН. 2007. № 1. С. 220–234.
10. Ситнов А. А. Операционный аудит и его предметная область // Аудит и финансовый анализ. 2007. № 2. С. 146–153.
11. Федоренко И. В. Сущность и задачи аудита эффективности // Вестник клинической больницы № 51. 2009. № 6. С. 8–10.
12. Юдина Г. А., Черных М. Н. Теоретические, организационно-правовые и методические основы аудита : учеб. пособие. Красноярск : Красн. гос. ун-т, 2005.

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

ОБ ОСОБЕННОСТЯХ ЗАПОЛНЕНИЯ ЗАЯВЛЕНИЯ НА УВОЛЬНЕНИЕ: БУХГАЛТЕРСКИЙ АСПЕКТ

Рассматриваются проблемы оформления и отражения в учете расторжения трудового договора по инициативе работника. Разработаны предложения по решению рассмотренных проблем.

Ключевые слова: трудовой договор, расторжение, дата увольнения.

В настоящее время руководители организаций достаточно часто встречаются с увольнением сотрудников по собственному желанию. Перспектива карьерного роста, интересное предложение в плане работы, переезд, желание попробовать себя на новом месте, стремление к саморазвитию и тому подобное приводят работников к желанию расторгнуть трудовой договор. Однако несмотря на частоту и распространенность данной ситуации, с точки зрения бухгалтерского оформления возникает множество вопросов.

Механизм увольнения сотрудника по собственному желанию включает в себя, согласно ст. 80 Трудового кодекса РФ (ТК РФ), следующие обязательные моменты:

- письменное предупреждение работодателя о предстоящем прекращении работы при помощи заявления «Прошу уволить меня по собственному желанию...»;
- отработка (при необходимости) следующих за днем подачи заявления 14 рабочих дней;
- получение трудовой книжки и расчета в следствии расторжения трудового договора [1].

Однако ни данная статья ТК РФ, ни какой-либо иной нормативный документ не устанавливают единую форму заявления работника на увольнение. Кроме того, из ТК не совсем понятен порядок оформления заявления с точки зрения бухгалтера, например, трудности с определением даты окончания работы. Также не прописан механизм отзыва работником заявления и прекращения процедуры расторжения договора до истечения срока предупреждения.

Отсутствие четких законодательных норм по данным вопросам трудового права позволяет работодателям и работникам, имея определенную долю свободы действий в описанных ситуациях, решать данные вопросы в соответствии с принятыми на предприятиях правилами.

Основной причиной возникающих проблем является форма изложения желания работника прекратить трудовые отношения с работодателем в заявлении, на основании которого с сотрудником будет расторгаться трудовой договор. В заявлении сотрудника должны содержаться определенные обязательные фразы, не позволяющие использовать иное толкование: «прошу уволить меня», «прошу расторгнуть со мной трудовой договор», «прошу прекратить со мной трудовые отношения». Иные выражения («прошу освободить меня от должности», «слагаю с себя полномочия», «прошу считать меня свободным» и т. п.) могут быть в дальнейшем истолкованы иначе, чем желание уволиться. Например, работник в дальнейшем может заявить, что хотел всего лишь взять отпуск или отгул, или перевестись на другую должность.

Другой, наиболее часто встречающейся причиной возникающих проблем с бухгалтерской точки зрения является нечетко прописанная в заявлении об увольнении дата

расторжения договора. Многие сотрудники в заявлении вообще не указывают дату увольнения, считая, что через две недели их уволят автоматически. Однако в этом случае возникает опасность «несвоевременного» увольнения. Сотрудник имеет право предупредить организацию о своем увольнении в любое время (хоть за месяц, хоть за полгода), так как ст. 80 ТК РФ регламентируется лишь минимальный срок предупреждения: «работник, решивший уволиться, должен предупредить об этом работодателя не менее чем за две недели [1]». А с бухгалтерской точки зрения очень важно точно обозначить дату прекращения трудовых отношений. Согласно статье 84. 1 ТК РФ, днем увольнения признается последний рабочий день сотрудника. Соответственно, именно этот день и должен указать сотрудник в своем заявлении в качестве даты увольнения [2]: «прошу уволить меня 10 октября 2011 года» или еще лучше: «последним рабочим днем прошу считать 10 октября 2011 года». А вот если написано «прошу уволить меня с 10 октября 2011 года», уже не ясно – 10 октября работник планирует выходить на работу или нет [3].

В случае, если сотрудник подал заявление, в котором дата увольнения указана без учета двухнедельного срока уведомления, т. е. работник просит уволить его до истечения этого срока. В данной ситуации у работодателя появляется вариативность действий. Так, он может согласиться с такой постановкой вопроса и уволить сотрудника в тот же день, когда тот просит, не дожидаясь истечения двух недель. Подобная возможность прямо предусмотрена в ст. 80 ТК РФ. В ней сказано, что по соглашению между работником и работодателем трудовой договор может быть расторгнут и до истечения срока предупреждения об увольнении. В данном случае заявление сотрудника и изданный на его основании приказ об увольнении как раз и будут подтверждать наличие подобного соглашения. Ведь в ТК не оговорено, что соглашение должно быть письменным и составляется в виде отдельного документа [1].

Вторым возможным вариантом поведения в данном случае будет уведомление сотрудника о том, что его заявление подано с нарушением правил, установленных ст. 80 ТК РФ [1]. Далее должно последовать предложение – указать в заявлении дату с учетом положений о необходимости предупреждения работодателя не менее чем за две недели. При этом работодатель должен сообщить работнику, что первоначальное его заявление юридической силы не имеет и на его основании он уволен не будет.

Не имеет юридической силы заявление без подписи сотрудника [4]. Рекомендуется взять за правило во всех кадровых документах предоставлять сотрудникам возможность не только лично проставить автограф, но и самостоятельно полностью расшифровать свою подпись (как это обычно делается в нотариальных документах – доверенностях, договорах и т. п.).

Сделанные предложения помогут избежать ошибок при начислении расчета при увольнении сотрудников.

Библиографические ссылки

1. Трудовой кодекс РФ 30.12.2001 № 197-ФЗ [Электронный ресурс] [принят Гос. Думой и Верхов. Советом РФ 21.12.2001] : действующая редакция. URL: <http://www.zakonrf.info> (дата обращения: 10.10.2011).
2. Финансовые консультации [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 10.10.2011).
3. Идеальный механизм увольнения. [Электронный ресурс]. URL: <http://mirsovetov.ru> (дата обращения: 10.10.2011).
4. Как оформить заявление сотрудника по собственному желанию [Электронный ресурс]. URL: <http://www.buhonline.ru> (дата обращения: 10.10.2011).

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

КОРПОРАТИВНЫЕ БАНКОВСКИЕ КАРТЫ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Рассматривается понятие корпоративной банковской карты, ее виды, а также схема осуществления учета расчетов с банком. Выявлены преимущества и недостатки корпоративных банковских карт.

Ключевые слова: корпоративная банковская карта, учет.

В повседневной работе предприятия часто возникает необходимость оперативного расчета наличными деньгами за приобретение материальных ценностей или выполнение каких-либо услуг. Расчеты производятся через подотчетных лиц – сотрудников предприятия. Это, в свою очередь, вызывает необходимость получения в кассу с расчетного счета наличных денег или передачу их подотчетному лицу, контроль расходов этого лица при его отчете. Использование банковских карт в повседневных расчетах является быстрым, удобным и выгодным способом осуществления безналичных расчетов как для банков, так и для клиентов.

Корпоративная карта – это банковский продукт, представляющий собой сочетание свойств расчетного счета, чековой книжки и банковской карты одновременно. Она открывается на конкретное физическое лицо, но это лицо должно быть сотрудником организации, заключившей договор на выпуск и обслуживание такой карты. В процессе использования этой карты сотрудник получает полный доступ к одному из счетов юридического лица, то есть распоряжается средствами организации.

Корпоративные карты удобны при командировках представителей организации как внутри страны, так и за ее пределами, при оплате накладных расходов и расходов, связанных с основной деятельностью предприятия, также при оплате представительских и хозяйственных расходов, при получении наличных денег в банкоматах и пунктах выдачи наличных. Использование корпоративных карт позволяет оптимизировать взаимоотношения с подотчетными лицами и устанавливать оперативный контроль расходования денежных средств.

Для получения корпоративной карты предприятие заключает с банком-эмитентом договор на ее выпуск и обслуживание, банк открывает специальный карточный счет, средства на котором в дальнейшем используются для расчетов.

Для учета денежных средств организации, находящихся на этом счете, используется счет 55 «Специальные счета в банках» в соответствии с Планом счетов финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкцией по его применению, которые утверждены приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010) [1]. При этом целесообразно использовать отдельный субсчет (расчеты по которому ведутся посредством банковских корпоративных карт) «Специальный карточный счет в банке» к данному балансовому счету.

При открытии или закрытии счета в банке по обслуживанию корпоративных карт необходимо уведомить ИФНС, где зарегистрирована организация, в течение семи ра-

бочих дней со дня открытия или закрытия счета (ст. 23, 6.1 Налогового кодекса РФ). За нарушение этого срока предусмотрен штраф в размере 5 000 руб. по ст. 118 НК РФ.

Корпоративные карты бывают двух видов – расчетные и кредитные.

Расчетные (платежные, дебетовые) корпоративные карты позволяют держателю такой карты распоряжаться только теми деньгами, которые находятся на счете организации, т. е. в пределах расходного лимита, который установлен банком-эмитентом. При этом под расходным лимитом понимается предельная сумма денежных средств, которая доступна держателю банковской карты в течение определенного периода времени для совершения операций с использованием банковских карт. Характерной особенностью расчетных карт является тот факт, что через них нельзя оплачивать покупки при отсутствии денег на счете.

С помощью кредитных корпоративных карт организация может оплачивать свои расходы, даже если они превышают остаток на счете фирмы. На сумму сверхлимитных затрат банк предоставляет ей кредит. В этом случае держатель карты может распоряжаться деньгами в пределах расходного лимита и в пределах суммы кредита, которую предоставляет ему банк.

При использовании расчетных корпоративных карт перечисление средств на карточные счета следует отражать в учете следующим образом: *Дебет 55 Кредит 51 (52)* (перечислены денежные средства на банковский карточный счет с расчетного (валютного) счета) [3].

Если организация заключила договор на выпуск кредитных корпоративных карт, то в учете рекомендуется сделать следующие операции: *Дебет 55 Кредит 66* (сумма кредита поступила на специальный карточный счет на дату расходования денежных средств); *Дебет 91-2 Кредит 66* (начислены проценты по кредиту) – данная проводка делается периодически, в сроки, установленные договором для оплаты процентов; *Дебет 66 Кредит 51* (перечислены проценты по кредиту); *Дебет 76 Кредит 55, Дебет 10 Кредит 76* (оплачены приобретенные материальные ценности) – в случае, если средства с корпоративной карты были потрачены на их приобретение [5].

Для сотрудников организации корпоративная карта – это именное платежное средство, предназначенное для оплаты сотрудниками товаров или услуг, а также для получения денег в банкоматах и банках.

Перечень операций, которые можно проводить с использованием корпоративных карт, установлен в «Положении о порядке эмиссии кредитными организациями банковских карт и осуществления расчетов по операциям, совершаемым с их использованием» (утв. ЦБ РФ 09.04.1998 № 23-П) (ред. от 28.04.2004) [2]. В него включены:

- получение наличных российских рублей для расчетов на территории Российской Федерации, связанных с хозяйственной деятельностью юридического лица на территории Российской Федерации, а также для оплаты расходов, связанных с командировками работников по России;
- получение наличной иностранной валюты за пределами Российской Федерации для оплаты расходов по заграничным командировкам;
- безналичная оплата расходов в российских рублях, связанных с командированием работников в пределах Российской Федерации, и в иностранной валюте – по командировкам за рубеж;
- безналичные операции в российских рублях на территории Российской Федерации, связанные с основной деятельностью юридического лица;

– безналичная оплата в российских рублях расходов представительского характера на территории Российской Федерации и в иностранной валюте – за пределами нашей страны.

Использование корпоративных карт для выплаты заработной платы и других выплат социального характера запрещено.

Основанием для составления расчетных и иных документов для отражения сумм операций, совершаемых с использованием платежных карт, в бухгалтерском учете является выдаваемый банком реестр платежей или электронный журнал. Списание или зачисление денежных средств по карточным операциям осуществляется обычно не позднее рабочего дня, следующего за днем поступления в банк реестра платежей, или электронного журнала из единого расчетного центра. Впоследствии эти документы могут быть получены организацией.

Сумма вознаграждения, которую банк взимает за обслуживание специального карточного счета, является в бухгалтерском учете операционными расходами и учитывается следующим образом: *Дебет 91 Кредит 55* (оплачены услуги банка) [3].

Организация аналитического учета по субсчету «Специальный карточный счет» имеет свои особенности. Если особых условий выпуска и использования банковских карт, предлагаемых финансовым учреждением, нет, то аналитический учет по данному субсчету может быть организован в соответствии конкретным карточным счетам, открытым в том или ином банке и конкретным сотрудником, имеющим доступ к средствам на счете благодаря наличию корпоративной банковской карты. При заключении договора, имеющего особые оговорки (например, наличие на счете организации неснижаемого остатка (страхового депозита, который может быть использован для расчетов в исключительных случаях на покрытие превышения платежного лимита)), аналитический учет целесообразнее организовать при помощи субсчетов второго порядка, например «Специальный карточный счет – неснижаемый остаток» и «Специальный карточный счет – платежный лимит».

Если к специальному карточному счету открыто несколько карт, то любой держатель может осуществлять операции с их использованием в пределах общего платежного лимита. В этом случае аналитический учет держателей карты необязателен до момента выдачи денежных средств подотчетному лицу.

Когда каждой расчетной карте соответствует отдельный счет, то при перечислении денежных средств на специальный карточный счет в банк передается специальная ведомость, содержащая данные держателей и номера карт, а также суммы, подлежащие зачислению на каждую банковскую карту. В этом случае аналитический учет ведется согласно держателям выпущенных карт.

Банк списывает деньги с карточного расчетного счета предприятия по мере того, как проводятся расчеты по операциям держателей. Считается, что списанные со счета средства выданы под отчет сотруднику организации. В магазинах, гостиницах и прочих местах расчета сотрудник организации получает документы, подтверждающие расходы, произведенные по карте. Таким документами считаются счета за проживание в гостинице, билеты на проезд, квитанции, чеки, накладные и т. д. К ним должны быть приложены оригиналы слипов, квитанции электронных терминалов и банкоматов. Все эти документы сотрудник организации представляет в бухгалтерию предприятия вместе с авансовым отчетом. Если он этого не сделал, а выписка банка свидетельствует о том, что с карточного счета произведено снятие наличных денег, бухгалтер организации отражает задолженность работника организации следующим образом: *Дебет 73 Кредит 55* (отражено списание наличных денег со специального карточного счета, не подтвержденное первичными документами) [6].

При получении авансового отчета расходы, связанные с производственной деятельностью организации, отражаются в общем порядке. Если же произведенные работником организации расходы не связаны с производственной деятельностью, то последний обязан их возместить.

Возмещение работником указанных сумм может быть произведено двумя путями: либо работник организации вносит наличные денежные средства в кассу организации, либо организация сумму ущерба удерживает из заработной платы работника. Бухгалтер оформит в этом случае следующие проводки: *Дебет 50 Кредит 73* (внесение работником наличных средств для возмещения расходов); *Дебет 70 Кредит 73* (удержание из заработной платы работника денежной суммы, потраченной по корпоративной карте в личных целях) [7].

При открытии банковской карты в валюте необходимо иметь в виду, что иностранная валюта, находящаяся на специальном карточном счете, должна переоцениваться на дату совершения операции и на дату составления бухгалтерской отчетности.

Возникающие курсовые разницы учитываются для целей бухгалтерского (прочие доходы или расходы) и налогового учета (внереализационные доходы или расходы). В бухгалтерском учете курсовые разницы отражаются в учете следующим образом: *Дебет 55 Кредит 91* (отражена сумма положительной курсовой разницы) или *Дебет 91 Кредит 55* (отражена сумма отрицательной курсовой разницы) [4].

Подводя итог всему выше сказанному, хотелось бы акцентировать внимание на преимуществах и недостатках использования в хозяйственной деятельности корпоративных карт.

К основным достоинствам кредитных карт следует отнести:

- *удобство* – владельцу карты нет необходимости постоянно иметь при себе большое количество наличных денег. Постоянный доступ к банковскому счету позволяет ему совершать все необходимые расчеты;
- *безопасность* – при потере банковской карты, нашедший ее, воспользоваться ею не сможет, если он, конечно, не является специалистом в криминальной сфере. Причем владелец карты, обнаружив пропажу карты, сможет заблокировать доступ к ней за считанные минуты. Восстановить банковскую карту можно за 1–2 суток;
- *универсальность* – имея при себе банковскую карту международных платежных систем, владелец карты сможет оплачивать свои расходы во многих странах мира и сети Интернет;
- *декларирование средств* – пересекая государственную границу государства владельцу карты не нужно будет декларировать вывозимую валюту;
- *планирование и учет* – владелец банковской карты может вести учет своих расходов и, следовательно, планировать свои дальнейшие расходы благодаря имеющейся возможности делать ежемесячные выписки по счету.

При использовании банковских карт существуют и недостатки:

- недостаточность банкоматов и торговых точек, принимающих банковские карты, особенно в развивающихся странах;
- невозможность оставлять «чаевые». Хотя в западных странах такая возможность уже предусмотрена;
- возможность несанкционированного доступа к средствам организации;
- сложность применения. Несмотря на то что интерфейс банкоматов делается предельно простым, все же существует сложность с их использованием, особенно для пожилых людей.

Сопоставление достоинств и недостатков корпоративных банковских карт показывает, что мелкие недостатки не в состоянии перекрыть те возможности, которые получает обладатель карты. Возможность оперативного контроля, преимущества безналичного расчета, простота и удобство в обращении открывают перед корпоративными банковскими картами большие перспективы.

Библиографические ссылки

1. План счетов финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкция по его применению, (утв. приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н) (ред. от 08.11.2010) [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 25.10.2011).
2. Положение о порядке эмиссии кредитными организациями банковских карт и осуществления расчетов по операциям, совершаемым с их использованием [Электронный ресурс] : утв. ЦБ РФ 09.04.1998 № 23-П (ред. от 28.04.2004). URL: <http://www.zakonrf.info> (дата обращения: 25.10.2011).
3. Корпоративные банковские карты в бухгалтерском учете [Электронный ресурс]. URL: <http://www.pravcons.ru/> (дата обращения: 25.10.2011).
4. Корпоративные карты: расчеты, бухгалтерский учет операций [Электронный ресурс]. URL: <http://www.mosbuhslugi.ru/> (дата обращения: 25.10.2011).
5. Корпоративные бухгалтерские карты [Электронный ресурс]. URL: <http://www.audit-it.ru/> (дата обращения: 25.10.2011).
6. Филина Ф. Н. Оплата представительских расходов корпоративной банковской картой [Электронный ресурс]. URL: <http://www.rosbuh.ru/> (дата обращения: 25.10.2011).
7. Корпоративные карты [Электронный ресурс]. URL: <http://www.platinalog.ru/> (дата обращения: 25.10.2011).

© Карпович Т. Н., Золотарева Г. И., 2011

З. М. Колачева
Красноярский государственный торгово-экономический институт,
Россия, Красноярск

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

ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ: АНАЛИЗ НОВОВЕДЕНИЙ

Рассмотрены особенности ценообразования между взаимозависимыми лицами в соответствии с новациями Налогового кодекса Российской Федерации.

Ключевые слова: трансфертная цена, взаимозависимые лица, соответствие цен (рентабельность), налоговый контроль.

В России вопрос о регулировании трансфертного ценообразования стал актуален еще в начале 90-х годов XX века. В те годы действовали правила, согласно которым нельзя было без налоговых последствий продавать продукцию по ценам, ниже себестоимости. Позже в ст. 40 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) был закреплён другой ориентир: допускалось отклонение от рыночной стоимости в размере не более 20 %. Однако, как показала практика, для регламентирования трансфертного ценообразования только положений ст. 40 НК РФ недостаточно, поскольку, применяя их, налоговые органы сталкиваются с большими трудностями. Данное обстоятельство обуславливает актуальность темы исследования.

Целью написания статьи является анализ новаций Ч. 1 НК РФ, а именно: разд. V.1 «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании» [2].

Для достижения поставленной цели были решены следующие задачи:

- рассмотрен Федеральный закон № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» от 18.07.2011 г.;
- изучено понятие «трансфертная цена»;
- проанализированы нововведения относительно понятия «взаимозависимые лица»;
- выявлены недостатки практического применения новых норм НК РФ.

С момента вступления в силу Ч. 1 НК РФ прошло более 12 лет. Уже стало очевидным, что ее нормы, регламентирующие механизм контроля над ценами, сегодня устарели, и их нужно приводить в соответствие с правовыми и экономическими реалиями, урегулировать которые можно только на законодательном уровне. Это обусловило появление Федерального закона № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» [2]. Суть новаций следующая: Ч. 1 НК РФ дополнена новым разд. V.1 «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании». В связи с этим отменены ст. 20 «Взаимозависимые лица» и ст. 40 «Принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения».

Рассмотрим понятие «трансфертное ценообразование».

В НК РФ термины «трансфертное ценообразование», «трансфертная цена» не упоминаются, хотя в нем содержатся отдельные нормы, направленные на корректировку

трансфертных цен. В специальной литературе понятие «трансфертная цена» определяется по-разному. Трансфертное (трансферное) ценообразование (Funds Transfer Pricing, FTP) – это реализация товаров или услуг взаимозависимыми компаниями по внутрифирменным, отличным от рыночных, ценам. Они позволяют перераспределять общую прибыль группы компаний в пользу компаний, находящихся в государствах с более низким уровнем налогообложения. Это наиболее простая и распространенная схема международного налогового планирования, имеющего целью минимизировать уплачиваемые налоги. Поэтому трансфертные цены являются объектом пристального контроля фискальных органов большинства развитых стран.

Первой страной, принявшей специальное законодательство, детально регулирующее вопросы трансфертного ценообразования, стали США. Основным рекомендательно-методическим международным документом в области налогового регулирования трансфертного ценообразования в настоящее время является руководство организации по экономическому сотрудничеству и развитию (ОЭСР) 1995 г. «О трансфертном ценообразовании для транснациональных корпораций и налоговых органов» (Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations).

В России любая относительно крупная фирма может быть представлена как совокупность бизнес-единиц, между которыми существуют контрактные отношения. Поэтому практически внутри любой организации может иметь место продажа товаров (работ, услуг) одних подразделений другим на взаимовыгодной основе.

Внутренняя расчетная цена, по которой происходит продажа товара (работ, услуг), и называется трансфертной ценой.

Трансфертные цены формируются под влиянием нерыночных факторов и присущи сделкам между взаимосвязанными лицами.

В пояснительной записке к проекту Федерального закона № 227-ФЗ основной целью изменений российского налогового законодательства было определено обеспечение противодействия использованию трансфертных цен в целях минимизации налогов.

Соответственно приоритетной задачей налоговых органов является недопущение потерь бюджета от использования этих цен.

Заметим, что в приведенных определениях трансфертной цены акцент делается на уменьшение налоговых поступлений и на то, что эта цена используется между взаимозависимыми лицами. Таким образом, признаками трансфертной цены, в соответствии с общепринятыми международными документами, являются: использование ее во взаимоотношениях между взаимозависимыми (ассоциированными) лицами; формирование под влиянием не рыночных факторов, а отношений взаимозависимости; искажение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль (доходы).

Наличие этих признаков дает повод налоговым органам трактовать трансфертную цену как способ снижения налоговых платежей.

Но может складываться и другая ситуация, в которой применения не рыночных цен в отношениях между взаимозависимыми лицами связано с рациональной организацией деятельности групп компаний, поскольку крупные холдинги нередко включают в себя компании, разделенные по функциональному признаку. Следовательно, трансфертное ценообразование – результат организации бизнеса, основанного на разделении труда. Поэтому далеко не всегда использование трансфертных цен направлено исключительно на минимизацию налогов.

Двоякая природа трансфертного ценообразования предопределяет и позицию государства в отношении его применения. С одной стороны, государством не установлены запреты и меры юридической ответственности за использование трансфертных цен, с другой – оно стремится не допустить уменьшения налоговых поступлений вследствие использования компаниями контролируемых цен.

Таким образом, мы подошли к вопросу о критериях, на основании которых можно признать, лица являются взаимозависимыми. В настоящее время понятие «взаимозави-

симось лиц» и критерии его определения отражены в ст. 20 НК РФ. Согласно этой статье основными критериями признания лиц взаимозависимыми являются следующие факторы: доля прямого или косвенного участия одной организации в другой составляет более 20 %; одно физическое лицо подчиняется другому по должностному положению; лица состоят в отношениях родства в соответствии с семейным законодательством РФ.

Федеральный закон № 227-ФЗ [2] дополняет Ч. 1 НК РФ гл. 14.1, в которой рассматривает понятие «взаимозависимость лиц», подробно описывая признаки взаимозависимости существенно расширяя их перечень. Закон содержит уже не 3, а 11 таких признаков. Согласно абз. 2 п. 1 ст. 105. 1 НК РФ [1], для признания взаимозависимости лиц учитывается влияние, которое может оказываться в силу участия одного лица в капитале других лиц в соответствии с заключенным между ними соглашением или при наличии иной возможности одного лица определять решения, принимаемые другими лицами. При этом такое влияние учитывается независимо от того, может ли оно оказываться одним лицом непосредственно или самостоятельно, или же совместно с его взаимозависимыми лицами. К основным видам взаимозависимости относятся:

- 1) взаимозависимость организаций, под которой понимается:
 - прямое или косвенное участие одной организации в другой организации с долей участия более 25 %,
 - прямое или косвенное участие в обеих организациях одного и того же лица с долей участия более 25 %,
 - одно и то же лицо осуществляет функции единоличного исполнительного органа в обеих организациях,
 - единоличные исполнительные органы либо не менее 50 % состава коллегиального исполнительного органа, либо совета директоров (наблюдательного совета) обеих организаций назначены (избраны) по решению одного и того же лица,
 - более 50 % состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) составляют одни и те же физические лица совместно с их родственниками, перечисленными в пп. 11 п. 2 ст. 105.1 НК РФ [1];
- 2) взаимозависимость физического лица и организации:
 - когда такое физическое лицо прямо или косвенно участвует в этой организации и доля такого участия составляет более 25 %,
- 3) взаимозависимость организации и лица (физического или юридического):
 - когда лицо имеет полномочия по назначению (избранию) единоличного исполнительного органа организации или по назначению (избранию) не менее 50 % состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета),
 - когда лицо осуществляет полномочия единоличного исполнительного органа организации,
 - когда доля прямого участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации составляет более 50 %;
- 4) взаимозависимость физических лиц:
 - одно лицо подчиняется другому по должностному положению;
 - физические лица состоят в отношениях родства – являются супругами, родителями (в том числе усыновителями) и детьми (в т. ч. усыновленными), полнородными и неполнородными братьями и сестрами, опекуном (попечителем) и подопечным.

Перечень взаимозависимых лиц существенно расширен, причем доля участия в капитале организаций увеличена с 20 до 25 %. Более того, под долей участия физического лица в организации, в соответствии с п. 3 ст. 105. 1 НК РФ, понимается совокупная доля участия этого физического лица и его родственников. Суду по-прежнему предоставлено право признания лиц взаимозависимыми по иным основаниям, не перечисленным выше, если отношения между этими лицами позволяют говорить о наличии влияния на условия или результаты сделок или деятельности зависимого лица (п. 7 ст. 105.1 НК РФ).

Кардинально новым является право сторон сделки самостоятельно признавать себя взаимозависимыми лицами (п. 6 ст. 105.1 НК РФ) и корректировать налоговую базу (п. 6 ст. 105.3 НК РФ).

Таким образом, подводя итог анализу федерального закона о совершенствовании налогового контроля за трансфертным ценообразованием отметим некоторые существенные недостатки:

- суды наделяются неограниченными правами на изменение квалификации конкретных обстоятельств, существенно влияющих на права и обязанности налогоплательщиков;

- наличие в Законе словосочетания «соответствие цен (рентабельности)», указывает, соответственно, не только на контроль за правильностью исчисления цен, но на контроль за себестоимостью. В результате возникает тотальный контроль за деятельностью налогоплательщика, кратно увеличивается количество представляемых налогоплательщиком документов, информации, сведений, не имеющих отношения к ценообразованию, дублирование контрольных функций;

- содержится положение о взыскании штрафа в размере 40 % (но не менее 30 000 руб.) суммы доначисленного налога в случае корректировки налоговой базы и непредоставления документации по трансфертному ценообразованию или предоставления документов, содержащих недостоверные сведения. По нашему мнению, нужно предусмотреть взыскание штрафа в общеустановленном размере за налоговые правонарушения в размере 20 %. Также предлагается в первый год уменьшить размер санкции, предусмотренной ст. 129 [1], и затем в течение несколько лет повышать ее размер вместе с увеличением практики применения новых правил;

- контроль за ценами – контроль за самим налогоплательщиком. Угроза штрафа, возлагаемая на него, не может стать серьезным подспорьем национальной экономики. По нашему мнению, налогоплательщик, должен в процессе реализации закона иметь право самостоятельно установить цену сделки и свериться, правильно ли произведен перерасчет ее цены для налогообложения, но информация о ценах и методах перерасчета находится сегодня не у него, а у налоговых органов;

- закон не говорит прямо, откуда брать показатели «рыночная цена» товара или услуги, на которую должны опираться перерасчетчики;

- некоторые механизмы контроля соблюдения закона копируют механизм выездной проверки, что негативно скажется на бизнес-климате в стране и за рубежом;

- не локализовано понятие «налоговые правонарушения» в ст. 101.2–101.4 [2]. По нашему мнению, налоговыми правонарушениями в данном случае следует считать крупные правонарушения, а не все подряд. Некоторые статьи налоговых нарушений следует перевести в Кодекс об административных правонарушениях, не обременяя ими Налоговый кодекс РФ.

В заключение необходимо отметить, что помимо названных рекомендаций, улучшению ситуации может способствовать переустройство бухгалтерского учета и создание соответствующей информационной инфраструктуры.

Библиографические ссылки

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. В 2 ч. Ч. 1 [Электронный ресурс] : федер. закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ ; ред. от 30.09.2011 // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения [Электронный ресурс] : федер. закон от 18.07.2011 № 227-ФЗ // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

ПРОБЛЕМЫ ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ОРГАНИЗАЦИЯХ

Рассмотрены наиболее актуальные проблемы бухгалтерского учета, встречающиеся в деятельности хозяйствующих субъектов. Кроме того, проанализированы выявленные проблемы, а также предложены некоторые пути их решения.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, проблемы, бухгалтерские документы, учетная политика.

Важность бухгалтерского учета в современном мире достаточно велика. Это находит свое отражение в том, что каждая организация вне зависимости от размера и сферы деятельности должна вести бухгалтерский учет. Без хорошо организованной системы учета невозможна работа компаний ни одной сферы экономики. В рамках бухгалтерского учета формируется информация о хозяйственной деятельности организации, которая требуется как внутренним, так и внешним пользователям. Значимость бухгалтерского учета для каждой организации обуславливает необходимость более пристального внимания к рассмотрению его проблем.

В настоящее время, несмотря на хорошо проработанную нормативную базу, компании сталкиваются с рядом сложностей в процессе ведения бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской отчетности. Наиболее актуальные из них приведены в табл. 1.

На основе анализа табл. 1 сделаем вывод о том, что в настоящее время ведение бухгалтерского учета в организациях имеет ряд проблем, которые отрицательно влияют на функционирование компании в целом и каждого структурного подразделения в отдельности.

В ситуации, сложившейся на сегодняшний день в организациях, возможны следующие пути решения проанализированных ранее проблем.

Во-первых, для устранения проблемы низкой квалификации бухгалтеров в малых организациях необходимо ввести более жесткий контроль при приеме на работу. Это может быть выражено в проведении многоуровневого кастинга при приеме на работу, заполнении различных тестов, выявляющих необходимые знания и личностные качества претендента, а также прохождении стажировки. Устранение указанной проблемы приведет к следующим результатам:

- найму на работу квалифицированных специалистов;
- созданию штата профессионалов;
- повышению качества выполняемой работы;
- устранению систематических ошибок в бухгалтерской документации;
- слаженности рабочего процесса.

Во-вторых, для решения проблемы несистематического повышения квалификации работников бухгалтерских структур руководству организации следует организовать периодические проверки знаний бухгалтеров в виде тестирования, собеседования и организации «круглых столов». В процессе проведения совещаний необходимо организовать эффективный процесс обмена информацией между сотрудниками о проблемных вопросах ведения учета. Кроме того, следует выписывать литературу, где разъясняется порядок ведения учета в организациях с учетом их специфики. Сотрудников организации необходимо систематически направлять на дополнительные курсы по повышению квалификации.

Таблица 1

Современные проблемы ведения бухгалтерского учета в организациях

Проблемы ведения бухгалтерского учета	Причина	Следствие
Отсутствие четкого регулирования отдельных аспектов учета	Отсутствие единого подхода организации учета в разных нормативных правовых актах	Нарушение порядка ведения учета вследствие неаргументированного применения отдельных норм
Низкая квалификация бухгалтеров в малых организациях	Низкий контроль качества подготовки бухгалтеров при приеме на работу, прием квалифицированного работника подразумевает высокую заработную плату	Ошибки в учете, низкий профессиональный уровень ведения учета
Не систематическое обучение работников бухгалтерии	Отсутствие свободных денежных средств на оплату курсов повышения квалификации и обучения бухгалтеров, отсутствие контроля руководства за уровнем квалификации работников	Отсутствие контроля за изменениями в законодательстве РФ, ошибки в связи с применением устаревших норм
Допущение ошибок в бухгалтерских документах	Неосторожность, небрежность, утомляемость или неисправность техники. Отсутствие контроля. Низкая квалификация сотрудников бухгалтерии	Неправильное ведение бухгалтерского учета
Отсутствие системы внутреннего аудита	Отсутствие группы лиц, занимающихся внутренним аудитом, локальных актов, закрепляющих сроки аудита, ответственных лиц, отчетности по результатам аудита	Отсутствие контроля качества ведения бухгалтерского учета
Расхождение данных учета в бухгалтерии и структурных подразделениях	Отсутствие связи бухгалтерии с подразделениями организации	Затруднения в процессе сбора данных, расхождение данных учета, недостоверность информации
Допущения в учетной политике	Неполное отражение способов и методов в учетной политике	Неправильное составление учетной политики. Опускание закрепленных в ней правил в процессе бухгалтерской деятельности
Неэффективная детализация счетов бухгалтерского учета	Использование регламентированных субсчетов, обобщение аналитических признаков	Сложность в обработке требуемой информации, высокая степень обобщения

Повышение квалификации персонала и обучение может быть организовано несколькими способами, представленными (рис. 1).

В настоящее время наибольшее распространение в крупных компаниях приобретает перекрестное обучение (рис. 2).

Таким образом, чтобы сформировать штат профессиональных бухгалтеров, руководителю организации требуется организовать систему периодического повышения квалификации и обучения сотрудников бухгалтерии.

Кроме того, для повышения эффективности мероприятий по привлечению квалифицированных кадров организация может заключать договоры с высшими учебными

заведениями по трудоустройству выпускников. Предварительно выпускники вузов должны будут проходить стажировку в конкретной организации, что студентам – будущим сотрудникам – позволит, с одной стороны, уже в процессе обучения узнать специфические особенности деятельности организации, а с другой – руководству организации ознакомиться с деловыми качествами будущего сотрудника.

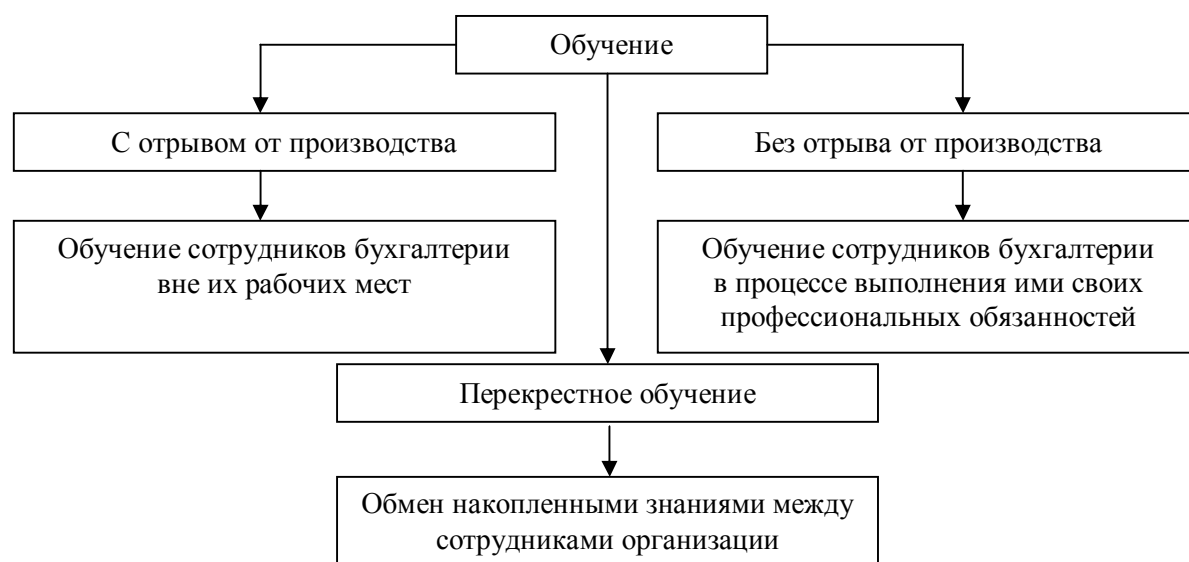


Рис. 1. Способы организации обучения работников бухгалтерской службы



Рис. 2. Преимущества и недостатки перекрестного типа обучения

Решение проблемы низкой квалификации работников бухгалтерских структур малых организаций позволит:

- совершенствовать систему ведения бухгалтерского учета в организации;
- расширить знания бухгалтеров нововведениями и изменениями в законодательстве;
- внедрить в систему бухгалтерского учета организации ноу-хау;
- исключить применение в процессе ведения бухгалтерского учета утративших силу норм нормативных правовых актов;
- сократить число ошибок, связанных с низкой квалификацией персонала.

В-третьих, чтобы избежать ошибки в бухгалтерских документах, необходимо подвергать документы тщательной проверке на правильность оформления и составления. Проводить периодический осмотр техники в бухгалтерии для определения состояния ее пригодности. Правильно выработать в организации режим рабочего дня, чтобы сотрудники в процессе всего рабочего времени работали с максимальной эффективностью.

Решение данной проблемы позволит:

- сократить количество ошибок в бухгалтерских документах;
- максимально использовать рабочий потенциал бухгалтеров;
- возвести процесс ведения учета на более высокий уровень.

Как было указано выше, в настоящее время существует проблема взаимодействия между структурными подразделениями организации. В связи с этим необходимо организовать эффективное взаимодействие между бухгалтерской службой организации и ее структурными подразделениями. Для этого бухгалтерам следует проводить периодический осмотр структурных подразделений и производственных цехов. Кроме того, четко закрепить связи между работниками бухгалтерии и работниками структурных подразделений по конкретным участкам работы. Утвердить и усовершенствовать график документооборота, который позволит отслеживать порядок движения каждого документа в организации.

Назначить ответственных лиц за составление, визирование, передачу каждого первичного документа.

Данная мера позволит организации:

- оценить специфику деятельности организации;
- изучить технологический процесс;
- исключить расхождение данных между учетом в бухгалтерии и подразделениях организации;
- обеспечить формирование достоверной и точной информации о хозяйственной деятельности организации.

Проблему отсутствия системы внутреннего аудита в организации можно решить путем ее создания.

Организация системы внутреннего аудита включает в себя следующие этапы (рис. 3):

- 1) установление целей и задач, для которых будет организован отдел внутреннего аудита;
- 2) проведение анализа организации, определение структуры отдела внутреннего аудита, нахождение ошибок во внутреннем контроле организации;
- 3) обозначение места работы внутреннего аудита;
- 4) разработка нормативных документов внутреннего аудита организации;
- 5) формирование штата сотрудников и технической базы внутреннего аудита;
- 6) совершенствование системы управления, на основе проведенной работы отдела внутреннего аудита.

Система внутреннего аудита позволит организации своевременно выявлять ошибки в ведении учета, предпринимать меры по их устранению. Внутренний аудит позволит сформировать эффективную систему бухгалтерского учета.

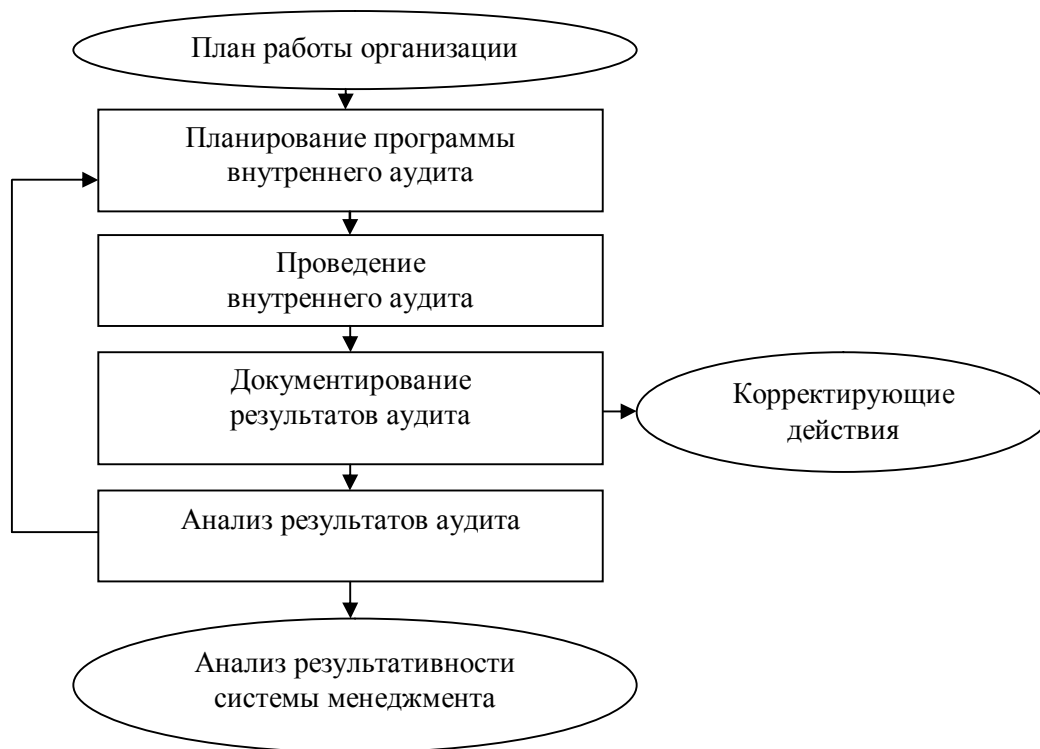


Рис. 3. Схема процесса проведения внутреннего аудита

Подводя итоги, можно сделать вывод о том, что решение всех вышеперечисленных проблем позволит повысить эффективность ведения бухгалтерского учета в организациях. Это, в свою очередь, приведет к повышению эффективности деятельности, принятию верных управленческих решений, основанных на точной и достоверной информации.

Библиографические ссылки

1. Каз М. С. Проблемы совершенствования бухгалтерского учета [Электронный ресурс]. URL: <http://aeli.altai.ru/nauka/sbornik/2000/kaz-kaz.html>.
2. Массарыгина В. Современные проблемы развития бухгалтерского учета и аудита в России // Информационный бюллетень. 2010.
3. Основные теоретические проблемы современного управленческого учета [Электронный ресурс]. URL: <http://www.jourclub.ru/23/814>.
4. Палий В. Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы [Электронный ресурс]. URL: <http://www.nsfo.ru/docs/Theory>.
5. Рассказова А. В., Николаева С. Н. Бухгалтерский учет и аудит: проблемы и перспективы развития // Экономика и жизнь. 2010. № 28.

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЗАТРАТ КОНЬЯЧНОЙ ПРОДУКЦИИ

Рассмотрены особенности учета затрат продукции, производимой коньячными заводами, которые следует учитывать при построении модели учета затрат с целью снижения себестоимости продукции.

Ключевые слова: коньячное производство, учет, затраты, длительный цикл изготовления.

Традиционно экономику по виду производимой продукции классифицируют на три сектора:

- первичный сектор, объединяющий отрасли, связанные с добычей сырья и его переработкой в полуфабрикаты: аграрное производство, рыболовство, энергетическая и лесная промышленность, добыча природного сырья;
- вторичный сектор, объединяющий обрабатывающую промышленность и строительство;
- третичный сектор, охватывающий сферу услуг. В странах с развитой рыночной экономикой доля сферы услуг наиболее высокая. К ней относятся страхование, банковская деятельность, телекоммуникации, консалтинговые услуги и др.

Производственные предприятия вторичного сектора разделяются по масштабам производства, технологии, характеру и назначению выпускаемой продукции, организационной структуре, сезонности производства, объему и линейкам выпускаемой продукции, принципам организации производственных цехов, уровню концентрации и специализации производства и другим факторам.

По характеру выпускаемой продукции принято различать три типа производства: индивидуальное, серийное и массовое. К индивидуальному производству относят предприятия, занятые выполнением индивидуальных заказов по изготовлению уникальных экземпляров какой-либо продукции или выполнением (ремонтных) работ по заказам потребителей. Соответственно и учет затрат ведется по заказам или объектам затрат. К серийному производству относятся предприятия, занятые изготовлением продукции партиями или сериями. Массовое производство – это производство непрерывно повторяющейся однородной продукции в течение длительного времени при строгой повторяемости производственного процесса на всех участках, линиях и рабочих местах.

Как видим, производство коньячной продукции нельзя однозначно отнести к определенному типу производств, так как оно сочетает в себе большинство особенностей, характерных для соответствующих типов производств: с одной стороны, конечный продукт достаточно однороден, и можно утверждать, что производство носит массовый характер, с другой стороны, выпускается коньячная продукция партиями, с третьей – каждый коньяк имеет индивидуальные особенности, продолжительность изготовления, что является основанием отнести его к индивидуальному типу производства. Поэтому учет затрат должен совмещать в себе элементы проектной структуры, номенклатурной группы и партии, что делает процесс организации такого учета сложной оптимизационной задачей.

По характеру вырабатываемой продукции производство коньячной продукции однозначно относится к сложным. Так, например, технологический процесс производства

некоторых видов продукции, по сути, сводится к операциям «сборка-разборка», в то время как процесс получения готового коньяка занимает не менее трех лет. Производство заключается в последовательной обработке сырья на отдельных, технологически прерывных переделах, при этом выпускается не только несколько видов продукции, но и несколько видов полуфабрикатов. Учет затрат ведется не только по процессу в целом, но и по отдельным технологическим переделам, а внутри них – по видам изготавливаемых продуктов. Соответственно учет усложняется исчислением себестоимости не только конечного готового продукта, но и полуфабрикатов.

Сложность учета усиливается постоянным наличием незавершенного производства, как правило, доля этой статьи баланса в рассматриваемой отрасли составляет около 60 % от общей суммы актива.

На построение производственного учета влияет организация производства. Под организацией производства понимается определенная организация труда, расстановка рабочих и оборудования, движение материалов и полуфабрикатов, т. е. взаимная увязка работы на различных участках производства и операциях.

При поточной организации на каждой технологической линии выполняется полный цикл операций, связанных с изготовлением продукции. И это упрощает распределение затрат между готовой продукцией и незавершенным производством: все затраты отчетного периода относят на выпуск готовой продукции.

При непоточной организации операции не имеют законченного характера, что приводит к значительному увеличению длительности производственного цикла и межоперационных заделов незавершенного производства.

Для производства коньяка характерны некоторые элементы непоточной организации. Технологический цикл включает повторную обработку сырья или полуфабрикатов через определенные временные лаги, в то же время достаточно легко, как при поточной организации, разделить затраты отчетного периода и незавершенного производства.

В зависимости от роли, которую играет производство в выполнении программы выпуска продукции, его делят на основное, вспомогательное и обслуживающее. К первым относится производство, изготавливающие профильную продукцию, для выпуска и реализации которой и создано данное предприятие. Продукция основного производства предназначается для реализации на сторону, и потому она имеет решающее значение для экономики предприятия. Вспомогательное производство обеспечивают нормальную работу основных производств, оказывая определенного вида услуги или выполняя определенные виды работы. Обслуживающие производства и хозяйства непосредственно не связаны с изготовлением продукции основного производства и имеют часто непромышленное (социальное) предназначение.

В соответствии с разделением промышленного производства на основное и вспомогательное различают цехи основного и вспомогательного производств.

К цехам вспомогательного производства для коньячного завода относят ремонтный и компрессорный. Обслуживающим, как правило, выступает столовая для питания работников завода. Такая структура управления производством оказывает влияние на построение аналитического учета производственных затрат на отдельных бухгалтерских счетах: на счете 20 «Основное производство», на счете 23 «Вспомогательное производство», на счете 29 «Обслуживающее производство и хозяйство». При этой форме бухгалтерский учет ведется централизованно, с обязательным условием правильного распределения и соотнесения расходов между производствами.

Отдельно следует сказать о наличии возвратных отходов и наличии брака.

Как и в любом производстве, брак подразделяется на восполнимый и невосполнимый. Основной причиной невосполнимого брака в первую очередь является некачественное сырье, недостатки которого трудно увидеть при приемке. Качество винограда

определяется такими признаками как его сахаристость, букет и аромат. Из-за досрочного сбора винограда, излишнего полива, «погони» за увеличением веса, нарушения агротехнических правил и так далее снижается сахаристость ягоды, что, в конечном счете, снижает долю спирта в виноматериалах, которую производители коньячной продукции «повышают» при помощи вакуум-сусла и пищевого (хлебного) спирта-ректификата. Даже соблюдение производителями винограда требований сбора и агротехники не является условием получения качественного сырья, так как существует определенное противоречие между виноградарями и покупателями их продукции: производитель винограда заинтересован в повышении урожайности, использует новые сорта, нередко имеющие больший вес взамен основных технических показателей, в свою очередь, производитель алкогольных напитков, в частности, коньячный завод, «заботится» о качестве сырья, признавая необходимость получения виноматериалов с определенной долей сахара и микроэлементов. Все это приводит не только к росту себестоимости виноматериалов, но и ухудшает качество напитка.

Следует заметить, что особенности отрасли ограничивают долю брака, который может быть признан в части себестоимости конечной продукции без пристального внимания государственных органов к учету на предприятии. Алкогольная отрасль всегда являлась одним из основных источников дохода государства и всегда входила в группу отраслей, к которым предьявляется «повышенное внимание». И если в 90-х годах XX в. государство снизило уровень контроля производителей алкогольной продукции, то и доходы государства в этот период по данным статьям резко сократились. На сегодняшний день государство вновь старается восстановить потерянный контроль: учреждено специальное ведомство на федеральном уровне (Росалкогольрегулирование), в функции которого входит управление, контроль и аудит соблюдения технологии производства алкогольной продукции, учет движения федеральных специальных марок, ведение учета и формирование отчетности как производителей алкогольной продукции, так и предприятий оптовой торговли спиртосодержащей продукцией. Согласно требованиям этой службы производители обязаны предоставлять отчетность о производстве, закупках и продажах спиртосодержащей продукции, в том числе в специальном натуральном показателе «абсолютный алкоголь», с детализацией по партиям (раздельно по технологическим и коммерческим оборотам, включая различного рода потери) и по процентному содержанию этилового спирта в продукции. Причем для целей оперативного учета и контроля дополнительно ведется учет по количеству дал (декалитр). Поэтому бухгалтерский учет осуществляется не только в денежном выражении, но и в двух количественных измерителях.

Любое производство имеет свои особенности, но выпуск коньяка относится к наиболее длительным, сложным и дорогостоящим типам производств как с точки зрения технологии, так и с точки зрения учета. Это обусловлено сезонностью, многоэтапностью традиционного производственного цикла, временным фактором (не менее 3 лет), партионностью и диверсификационными особенностями линейки выпускаемой продукции. Это говорит о необходимости разработки своей собственной системы модели бухгалтерского учета с целью управления затратами.

А. В. Лилиенталь, И. Ю. Влажина
Сибирский государственный технологический университет,
Россия, Красноярск

ОСОБЕННОСТИ ПОДГОТОВКИ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ С УЧЕТОМ ТРЕБОВАНИЙ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Раскрываются ключевые аспекты составления управленческой отчетности. Кроме того, проанализирован выбор отчетности, которая может быть базой для составления отчетов в рамках управленческого учета. Также приведены все пути сближения учета, осуществляемого по Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) и управленческого учета.

Ключевые слова: управленческая отчетность, Международные стандарты финансовой отчетности, управленческий учет.

Постановка управленческого учета в российских организациях в настоящее время носит массовый характер. Наибольшее распространение управленческий учет получил на крупных производственных предприятиях. Это связано с необходимостью определения точной себестоимости выпускаемой продукции, а также выявления недостатков функционирования подразделений организаций. Несмотря на активное внедрение управленческого учета в компании, остаются нерешенными основные проблемы, связанные с функционированием управленческой системы. Одной из таких проблем является документальное оформление в системе управленческого учета.

Финансовый и управленческий учет тесно взаимосвязаны. Каждый из видов учета имеет свои особенности, в них отражаются хозяйственная деятельность предприятия, результаты событий, произошедших за конкретный период, различные показатели. Основные различия финансового и управленческого учета обусловлены целями, устанавливаемыми руководством компании.

Основной продукт бухгалтерского управленческого учета – бухгалтерская управленческая отчетность, под которой понимается система учетно-аналитической информации, содержащаяся в специализированных формах отчетности, представленная в виде совокупности реальных и абстрактных показателей в определенном формате, сформированная в соответствии с внутренними регламентами организации, характеризующая внутреннюю и внешнюю среду организации в целом и (или) ее сегментов, и оперативно удовлетворяющая информационные потребности внутренних пользователей информации [1].

Формирование отчетности в системе бухгалтерского учета носит строго регламентированный характер. Такая отчетность ориентирована в первую очередь на внешних пользователей (налоговые, статистические и другие государственные органы). В связи с этим отчетность не отражает тех данных, которые требуются руководству компании для оценки хозяйственной деятельности. Для внешних пользователей важно получить представление об имущественном положении компании и результатах ее деятельности за определенное время. Эта информация необходима для принятия решений о том, насколько сотрудничество с данной компанией будет выгодно и полезно.

Потребности руководства компаний привели к необходимости формировать отчеты, содержащие информацию, необходимую для принятия управленческих решений. В связи с чем и появилась управленческая отчетность. Управленческая отчетность

составляется только для внутренних пользователей, иными словами, для менеджеров высшего звена. Информация, формируемая в системе управленческого учета, помогает руководству принимать точные решения, просчитывать их экономические последствия, указывает на слабые места в управлении и возможные зоны риска.

Так как отчетность, составляемая в системе управленческого учета, предназначена для нужд управления и является внутренней, то базы нормативного регулирования, определяющей состав, порядок ее формирования, не существует. Так, фактически каждая компания самостоятельно вынуждена разрабатывать правила и технику ведения управленческого учета. Это увеличивает трудоемкость процесса создания отчетности в системе управленческого учета.

Одна из основных проблем, с которой сталкиваются работники и менеджеры при разработке бухгалтерской управленческой отчетности, это размер, объем информации и форма, с которыми тесно связаны вопросы наглядности, понятности и аналитичности информации. Для формирования такой отчетности используются несколько разделов:

1. Характеристика объекта. Она заключается в содержании полного набора реальных показателей, которые необходимы для расчета абстрактных показателей.

2. Справочная информация. Она должна отражать такие факторы, как эффективность деятельности, производственные факторы и состояние внешней среды организации.

3. Анализ объектов. Он должен включать в себя абсолютные и относительные расчетные показатели, дополняющие характеристику соответствующего объекта через выявление взаимосвязи между отдельными частями, составляющими целое.

Компании используют уже существующую систему финансового учета в качестве базы для подготовки управленческой отчетности. Так как управленческий учет не обязателен для применения, и чтобы упростить процесс ведения управленческого учета, можно использовать финансовую отчетность организации составленную по Международным стандартам финансовой отчетности (см. рисунок).



Требования, предъявляемые к информации, формируемой в системе управленческого учета

Бухгалтерская управленческая отчетность включает в себя не только учетные, но и расчетные показатели. В этом и состоит одно из важнейших отличий бухгалтерской финансовой и управленческой отчетности, поскольку финансовая содержит только учетные показатели, отражающие состояние объекта учета. Поэтому управленческая отчетность является аналитической информацией, в которой отражены данные об имуществе, обязательствах и хозяйственных операциях экономического объекта в количественном выражении, и приводятся различные расчетные показатели. Следовательно, внутреннюю бухгалтерскую отчетность можно рассматривать и как систему учетно-аналитической информации. При этом показатели включаются в отчетность в формах, определенных внутренним регламентом.

Очевидно, что требования, предъявляемые к современной управленческой отчетности, практически полностью совпадают по составу с качественными характеристиками, которыми должна обладать финансовая отчетность в соответствии с МСФО. Чтобы выполнять основную цель финансовой отчетности, необходимо предоставлять достоверную и точную информацию об имущественном положении и результатах деятельности компании.

Один из принципов подготовки управленческой отчетности – учет по методу начисления. Он требует, чтобы все факты хозяйственной деятельности отражались в отчетности в момент их совершения, т. е. не только расходов, которые были оплачены или на которые были получены первичные документы от контрагента, но и всех расходов, совершенных в течение отчетного периода. Это необходимо для того, чтобы работники и менеджмент компании могли видеть точную и достоверную ситуацию. Отчетность, составленная по МСФО, также учитывает данный принцип, и может подходить для формирования управленческой отчетности.

Необходимо отражать все операции в отчетности в момент их совершения. Как именно это будет происходить, и какие инструменты будут использованы, каждое предприятие решает самостоятельно. Ясно одно, что финансовая отчетность, в которой все операции и события отражены в момент их совершения, может служить прочной базой для подготовки информации, которая необходима менеджменту компании.

Помимо использования отчетности, составленной по МСФО, организация может выбрать курс на сближение двух учетов: управленческого и учета по МСФО. Переход организации на осуществляемый учет по МСФО поможет не только развивающимся фирмам выйти на международный уровень, но и облегчит ведение управленческого учета. При сближении управленческого учета с МСФО важно, чтобы заинтересованные пользователи получали бы такую же отчетность, что и менеджмент компании, и это повысит ее привлекательность в глазах инвесторов.

Однако, как уже говорилось, управленческий учет индивидуален и требует особого подхода к его ведению, поэтому возникают проблемы сближения двух учетов (табл. 1).

На основе анализа табл. 1 можно сказать о том, что некоторые аспекты как в управленческом учете, так и в учете по МСФО, жестко определены, а некоторые очень неоднозначны и определяются организацией самостоятельно. Этот факт можно отнести как к положительному моменту, так и отрицательному. Параметры, рассмотренные в табл. 1, могут быть дополнены. Из этого следует, что сближение учета по МСФО и управленческого учета возможно и будет эффективно несмотря на возникающие сложности.

При составлении управленческой отчетности базой может служить именно отчетность, составленная в соответствии с МСФО, так как она более полно отражает все факты хозяйственной деятельности организации.

Управленческая отчетность в целом по компании позволяет сравнивать результаты деятельности всей организации в динамике, но оценить работу каждого подразделения,

эффективность работы менеджеров можно только по результатам управленческой отчетности.

Таблица 1

Сравнение учета по МСФО и управленческого учета

Основные параметры	Учет по МСФО	Управленческий учет
Причины ведения учета	Представление отчетности международным институтами, кредиторам, рейтинговым агентствам, инвесторам и т. п.	Оптимизация деятельности организации
Цели	Взаимодействие с любыми заинтересованными внешними пользователями	Планирование, управление и контроль
Основные правила (нормативная база)	Стандарты МСФО	Внутренние правила учета, самостоятельно устанавливаемые организацией
Методологическая основа структуризации информации	Правило «двойная запись»	Любая, самостоятельно устанавливаемая организацией
Базовые документы (источники информации)	Обязательные финансовые бухгалтерские документы	Данные из финансовой бухгалтерской документации, а также любые другие имеющие значение документы
Временной аспект	Историческая отчетность	В управленческую отчетность также включаются плановые (бюджетные) цифры
Периодичность	Регулярная основа (но периодически, хотя бы раз в месяц)	Любая
Единицы измерения	Денежные	Любые
Степень точности	Точные цифры прошедшего периода	Возможны приблизительные оценки и допущения в любых временных интервалах
Сроки составления	В течение нескольких недель после отчетного периода (месяца)	В удобные сроки либо по специальному решению
Отчетный объект	Предприятие в целом	Предприятие в целом и различные сегменты бизнеса и бизнес-процессов
Использование данных менеджментом	Для принятия решений на основе информации о прошедшем периоде	Для принятия решений на основе информации о прошедшем периоде и прогнозов
Кто проверяет правильность ведения	Заинтересованные пользователи	Руководство
Ответственность за правильность ведения	В случае ошибок в представленной отчетности может встать вопрос о репутации группы в целом	Степень ответственности определяется внутренними решениями организации в соответствии с ограничениями, налагаемыми трудовым законодательством

Таким образом, от сближения отчетности по МСФО и управленческой отчетности возникают отдельные преимущества (табл. 2).

Преимущества от сближения отчетности по МСФО и управленческой отчетности

Преимущества	Расшифровка
Уменьшаются расходы на подготовку отчетности	Компания может сократить персонал, так как частично информация будет готова. Это полнота доходов и расходов, которые будут сгруппированы, так же будут упорядочены взаимодействие между подразделениями
Облегчается автоматизация	Современные программные продукты позволяют внести в финансовый учет всю необходимую управленческому учету детализацию. Признак центра бюджетной ответственности может являться сегментом бухгалтерского счета, и при отражении расходов в финансовом учете они будут распределяться в зависимости от потребностей управленческого учета
Повышается прозрачность	Строгое соблюдение правил МСФО позволит получить объективную и реальную управленческую отчетность, так как в этом случае исключается возможность внесения различных корректировок финансовых результатов с более выгодных для менеджеров ракурсов, что вполне может быть при отсутствии строгих правил составления отчетности
Улучшаются качества	Равномерное отражение доходов и расходов, которое будет отражаться в управленческой отчетности, предоставит наилучшую возможность оценки финансового результата деятельности компании. Так же принцип МСФО соотношения доходов и расходов позволит получить более реальный финансовый результат
Расширяются возможности для принятия управленческих решения	Правила учета по МСФО, которые предъявляют достаточно строгие требования к учету активов и обязательств, позволят менеджменту компании оперативно видеть и управлять активами и обязательствами компании
Управленческая отчетность консолидируется	Механизмы и правила консолидации, которые используются при составлении отчетности по МСФО, могут также использоваться при подготовке управленческой отчетности, что позволит составить консолидированную управленческую отчетность

Основное отличие двух видов отчетности – отчетности, составленной по МСФО, и управленческой отчетности – заключается в разной степени детализации, необходимой пользователям. Именно это различие не позволяет использовать финансовую отчетность, составленную по МСФО, в качестве управленческой отчетности.

Конечно, финансовая отчетность, составленная по Международным стандартам и управленческая отчетность, ставят перед собой разные цели и задачи. При этом использование МСФО в качестве основы для построения системы управленческого учета является оправданным и имеет ряд неоспоримых преимуществ. Но опираясь только на МСФО, невозможно построить эффективную систему управленческого учета, поэтому необходимо вносить в нее дополнительные корректировки.

Библиографическая ссылка

1. Слободняк И. А. Содержание основных форм бухгалтерской управленческой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 14. С. 24–28.

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

СУЩНОСТЬ И РОЛЬ ВНУТРЕННЕЙ ОТЧЕТНОСТИ В ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ

Рассматриваются различные точки зрения на определение понятия «внутренняя отчетность», обосновывается ее роль в деятельности организации. Проанализированы основные проблемы, связанные с формированием внутренней отчетности.

Ключевые слова: внутренняя отчетность, управленческий учет, пользователи внутренней отчетности, проблемы формирования внутренней отчетности.

В современных рыночных условиях чрезвычайно высока концентрация информационных потоков. Руководство предприятия обладает ограниченным временем для принятия решения, которое может существенно повлиять на конкурентоспособность и эффективность деятельности всей организации. Оперативно обеспечивать менеджеров необходимой информацией призван бухгалтерский управленческий учет, с помощью которого составляется внутренняя (управленческая) отчетность по структурным подразделениям, центрам ответственности, видам деятельности, отдельным изделиям, новым технологическим изделиям и т. д. Именно в управленческой отчетности, в отличие от бухгалтерской, налоговой и статистической, наиболее явно прослеживаются многосторонние потоки информации о хозяйственной деятельности организации. Таким образом, внутренняя управленческая отчетность является системообразующим элементом управленческого учета. Но в настоящее время учеными и практиками наибольшее внимание уделяется методике управленческого учета и анализа, тогда как теория построения управленческой отчетности рассматривается в их трудах лишь косвенно.

В самом общем виде управленческую отчетность определяют как инструмент внутреннего контроля и оценки деятельности компании [2]. Но разные авторы придерживаются различных точек зрения на определение понятия «внутренняя отчетность» (табл. 1).

Таким образом, хотя понятие «внутренняя отчетность» трактуется по-разному, существующие при этом расхождения в используемых определениях не принципиальны, поскольку в их основу положены единые подходы к содержанию, формированию и назначению отчетности. С учетом этих подходов внутреннюю отчетность можно определить как совокупность разработанных менеджерами конкретной компании отчетов, отвечающих определенным требованиям, сформированных в результате сбора и систематизации данных, а также расчета на их основе показателей, отражающих результаты деятельности структурных подразделений или предприятия в целом в необходимых аналитических разрезах для принятия эффективных управленческих решений на стратегическом, тактическом и оперативном уровнях.

В отличие от бухгалтерского учета, в котором отчетность является завершающим этапом, в управленческом учете конечный «продукт» – принятие управленческого решения, а отчетность выступает как информационная среда [3]. Таким образом, целью внутренней отчетности является обеспечение управленческого персонала всех уровней необходимой информацией для принятия решения.

Внутренняя отчетность необходима для решения следующих задач [6]:

- предоставление информации о результатах деятельности отдельных подразделений и предприятия в целом в необходимых аналитических разрезах;
- предоставление информации для принятия стратегических решений;

- финансовое моделирование, прогнозирование и планирование, анализ деятельности отдельных подразделений и предприятия в целом;
- осуществление оперативного контроля, охватывающего все сегменты финансово-хозяйственной деятельности;
- акцентирование моментов, указывающих на потенциальные проблемы в будущих периодах;
- группировка и анализ информации для выбора оптимальных вариантов решения возникающих в процессе деятельности проблем.

Таблица 1

Определения понятия «внутренняя отчетность»

Автор [источник]	Определение
Палий В. Ф. [4]	Совокупность упорядоченных показателей и другой информации, в которой дается интерпретация отклонений от целей, планов и смет, без чего управленческий учет остается формальным скоплением цифровых данных, непригодных для целей внутреннего управления
Богатова Е. Р. [2]	Результат сбора и систематизации финансовой и нефинансовой информации (в том числе и натуральных показателей, данных о времени платежей и т. п.), на основе анализа которого менеджеры принимают решения для достижения своих целей
Карелин А. [6]	Комплекс взаимосвязанных данных и расчетных показателей, отражающих функционирование субъекта хозяйственной деятельности, сгруппированных в целом по предприятию и структурным подразделениям
Аверчев И. В. [1]	Отчеты, разработанные менеджерами конкретной компании, уникальные для каждого бизнеса
Бреславцева Н. А., Сверчикова О. Ф. [3]	Совокупность отчетов, отвечающих определенным требованиям, которые являются информационной средой для принятия эффективных управленческих решений на стратегическом, тактическом и оперативном уровнях, направленных на «процветание» организации, а также для осуществления непрерывного контроля и изучения влияния финансовых, социальных, коммуникативных и других последствий принятых решений
Попова Л. В., Маслова И. А., Маслов Б. Г. [5]	Частная отчетность об условиях и результатах деятельности структурных подразделений предприятия, отдельных направлений его деятельности, а также результатах деятельности по регионам

Управленческая отчетность составляется для внутренних пользователей (высший управленческий персонал, менеджеры, руководители и специалисты подразделений, а также собственники организации). Состав информации, который должен быть включен в форму внутренней отчетности, различен для каждой группы пользователей (табл. 2).

Таким образом, для каждой группы пользователей необходимо разрабатывать индивидуальные формы отчетности, учитывающие их потребности в информации.

Управленческая отчетность, в отличие от бухгалтерской, формируется не в соответствии с принципами и правилами, принятыми законодательством Российской Федерации, а установленными самой организацией.

Поэтому при формировании внутренней отчетности возникает ряд проблем:

1. Сложность выбора необходимого комплекса показателей, отражаемых во внутренней отчетности (выяснение, какая информация и формы отчетности, в каком виде (текст, таблицы, графики) и объеме, в какие сроки необходима конкретным внутренним пользователям), а также поиск путей получения требуемой информации (назначение ответственных лиц, выбор источников информации).

Состав информации для пользователей внутренней отчетности [2]

Пользователь внутренней отчетности	Потребность в информации
Генеральный директор	Все блоки информации (снабжение, сбыт, затраты, инвестиционная деятельность и др.) хотя бы еженедельно (степень детализации информации зависит от его требований)
Директор по производству	Производственная себестоимость производимой продукции или услуг (по видам или по заказам в зависимости от специфики производства); динамика и структура незавершенного производства; объемы выпуска продукции по видам и / или заказам (в натуральных показателях); объемы произведенной продукции, поступающей на склад готовой продукции; динамика и структура запасов сырья, материалов, комплектующих
Директор по продажам	Структура продаж по видам продукции, по клиентам и по срокам платежей; динамика реальной отгрузки товаров; динамика и структура запасов продукции на складе готовой продукции; затраты на реализацию продукции и доставку ее до потребителя; план поступления произведенной продукции на склад готовой продукции по дням, неделям; динамика и структура дебиторской задолженности по проданной продукции
Финансовый директор	Исполнение бюджета денежных средств, включая поступления и расходы; затраты подразделений на ведение хозяйственной деятельности; величина и структура полной себестоимости производимой продукции или услуг; отчет о прибылях и убытках; динамика дебиторской и кредиторской задолженности
Акционеры	Расчетные данные, характеризующие стоимость, прибыльность и ликвидность (соотношение активов и обязательств) компании, сведения о структуре и динамике себестоимости, долях компании на рынке, об исполнении важнейших контрактов и о ходе реализации новых проектов

Для менеджеров имеют значение не только содержание информации, но и способы ее доставки, формы отчетности, грамотно составленные сведения. Важным элементом в принятии решений является время, которое проходит от получения отчета до выработки решения и претворения его в управляющие действия. Существенное значение при этом имеют доступная форма внутреннего отчета, расположение и подача соответствующей информации. Не может быть стандартного набора внутренней отчетности с едиными формами и информационной структурой [4].

Внутренняя отчетность должна обеспечить быстрый обзор и оценку фактических результатов, их отклонений от цели, определение существующих недостатков сегодня и на будущее, выбор оптимальных вариантов управленческих решений. Разработать отчетность, позволяющую получить информацию для решения комплекса проблем, весьма не просто. Добиться положительных результатов можно только совместными усилиями руководителей и бухгалтеров, экономистов, плановиков и т. п. [4].

2. Проблема автоматизации функций, связанных с ведением управленческого учета и, как следствие, формированием внутренней отчетности (сложность выбора программного продукта, наиболее удобного в использовании и отвечающего требованиям организации).

Необходимо выбрать такой программный продукт, который давал бы возможность пользователям формировать отчетность не только по стандартным шаблонам, но и обеспечивал построение разнообразных отчетов, предназначенных для анализа всех аспектов деятельности предприятия с учетом его специфики, а также в удобной форме позволял обработать данные с целью представления их в обобщенном и сопоставимом виде, пригодном для анализа и принятия управленческих решений. На практике же наиболее распространена ситуация, когда бухгалтерская отчетность формируется

в бухгалтерских программах, а ряд данных, прежде всего по движению продукции (склад сырья – производство – склад готовой продукции – отгрузка) и по себестоимости, отдельно собирается и преобразуется в отчетность в Microsoft Excel [2].

3. Несоответствие управленческой отчетности организационной структуре предприятия, так как не совсем верным можно считать распространенное убеждение в том, что концепция управленческого учета должна базироваться только на требованиях высшего руководящего звена (генерального директора). Ведь только руководители управлений или отделов могут в сопоставимой между собой форме определять совокупность нужных показателей, давать распоряжения исполнителям, получать результаты, делать выводы и на их основании формировать отчетность для высшего руководства [3].

4. С множеством проблем также сталкиваются организации, имеющие разветвленную структуру (наличие дочерних и зависимых обществ). К таким проблемам можно отнести неоднородность предоставляемой информации как по форме, так и по содержанию; долговременность и громоздкость подготовленных отчетов; различие методик расчета показателей одной группы и т. д. [3]. Поэтому для таких организаций необходима методологическая унификация подходов к учету и отчетности. Важно разработать единые унифицированные формы отчетности, поскольку данные различных структурных подразделений (филиалов или представительств), предприятий должны быть сопоставимы для их сравнения и объединения при необходимости в единую отчетность группы компаний.

В заключении можно сделать вывод, что управленческая отчетность – это система взаимосвязанных показателей, которые отражают положение либо отдельных участков функционирования предприятия, либо отдельных проектов (выполняемых или планируемых), либо хозяйственной деятельности в целом. При этом от того, насколько упорядочены, актуальны и систематичны показатели, представляемые в отчетности, зависит ее эффективность и востребованность. Если определенные связи нарушаются, и отчетность не выполняет своей главной цели – не обеспечивает управленческий персонал необходимой информацией для принятия решения, то она уже не может именоваться как управленческая и становится формальной совокупностью цифр.

Наибольшую информативность и полезность данные внутренней отчетности могут представлять только при условии, что они собираются на основе установленных принципов сбора и систематизации, сравниваются с запланированными показателями, а в идеале – и со среднеотраслевыми или данными ближайших конкурентов. В таком случае управленческая отчетность становится важным элементом планирования, контроля, достижения эффективности, поскольку анализ причин отклонений дает реальную картину проблем.

Библиографические ссылки

1. Аверчев И. В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение. М. : Вершина, 2008.
2. Богатова Е. Р. Управленческая отчетность: что это такое, кому и зачем она нужна? // В курсе правового дела. 2007. № 5.
3. Бреславцева Н. А., Сверчикова О. Ф. Управленческая отчетность: классификация, идентификация и императивы // Управленческий учет. 2010. № 1. С. 3–11.
4. Палий В. Ф. Управленческий учет издержек и доходов с элементами финансового учета. М. : Инфра-М, 2009.
5. Бухгалтерский управленческий учет: нормативная база, тесты, понятийный аппарат / Л. В. Попова, И. А. Маслова, Б. Г. Маслов и др. М. : Дело и Сервис, 2008.
6. Управленческая отчетность – информационный источник управления [Электронный ресурс]. URL: http://www.psj.ru/saver_people/detail.php?ID=9451.

С. Е. Лукьянова, О. А. Грязнова
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

РЕКОМЕНДАЦИИ ПО РАЗДЕЛЬНОМУ УЧЕТУ ОБРАБОТКИ МАТЕРИАЛОВ ПРИ ИСПОЛЬЗОВАНИИ ДАВАЛЬЧЕСКОГО СЫРЬЯ

Рассмотрены теоретические аспекты давальческих операций, гражданско-правовое регулирование договора на переработку, а также особенности учета давальческого сырья и материалов у давальца и переработчика. Проведен анализ бухгалтерского учета давальческого сырья и выявлены его особенности у предприятия-переработчика.

Ключевые слова: давальческое сырье, учет.

На современном рынке России давальческие операции занимают значительное место. По оценкам экспертов, более 50 % видов промышленной продукции производится из давальческого сырья, а в некоторых отраслях промышленности, например в металлургии, их доля составляет почти 100 %. При этом отсутствует четкое представление о давальческих операциях как о специфическом объекте учёта. Бухгалтерский учет таких операций имеет свои особенности как для предприятия, которое передает сырье, так и для переработчика.

Целью работы является разработка рекомендаций по раздельному учету обработки материалов при использовании давальческого сырья.

Исходя из цели исследования, поставленной в данной работе, определяется комплекс задач, подлежащих исследованию. Ими являются:

- изучение специфики бухгалтерского учета давальческого сырья;
- выявление проблем раздельного учета обработки материалов с использованием давальческого сырья;
- разработка рекомендаций по решению проблем, связанных с учетом давальческих операций.

Объектом исследования является общество с ограниченной ответственностью (ООО) «Русский профиль-Железногорск», которое было создано в 2005 г. Основная деятельность организации – изготовление алюминиевых порошков для стыков и накладок на ступени из алюминия различных цветов и фактур. Предприятие производит готовую продукцию, используя сырье и материалы заказчика.

Рассмотрев структуру экономических отношений и проанализировав ведение учета давальческих операций на предприятии, был сделан вывод, что отсутствует аналитика поступления и расхода давальческого сырья и учет готовой продукции, выполненной из него. Для детализации учета давальческого сырья счета, используемые в учете, предложено разбить на субсчета согласно номенклатурных групп. Так как предприятие будет изготавливать продукцию, используя как свое сырье, так и производить продукцию из аналогичного сырья давальца, возникает необходимость ведения раздельного учета.

Первичные документы, применяемые предприятием на всех этапах работы, не дают полной информации и не позволяют проводить комплексный анализ деятельности предприятия. С целью решения данной проблемы разработан ряд документов по учету операций по переработке давальческого сырья.

Первый документ – это регистр поступления и передачи давальческого сырья в переработку (табл. 1), который необходимо ввести для каждой группы сырья, так как сы-

рье разбито по группам согласно технологии производства. В нем отражается информация по приходу, расходу и остаткам сырья, что позволяет усилить контроль и проводить необходимую аналитику движения сырья.

Таблица 1

Регистр учета поступления и передачи давальческого сырья в переработку

За _____ 201 ____ г.

На группу сырья _____

Дата поступления сырья	Номер документа поступления	Поступление сырья		Дата передачи сырья в переработку	Номер документа передачи сырья в переработку	Передача сырья в переработку		Остаток сырья	
		количество, кг.	сумма, руб.			количество, кг.	сумма, руб.	количество, кг.	сумма, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
х	х	х	х					х	х
				х	х	х	х	х	х
Итого		х	х			х	х	х	х

Ответственное лицо _____ / _____ /
Должность подпись ФИО

Главный бухгалтер _____ / _____ /
подпись ФИО

Данные, сформированные на конец периода, в строке итого по поступлению и расходу материалов переносятся в следующий регистр учета переработанного давальческого сырья по группам (табл. 2), в котором рассчитывается доля определенной группы продукции во всем объеме производства.

Таблица 2

Регистр учета переработанного давальческого сырья по группам

За _____ 201 ____ г.

Группы давальческого сырья	Расход давальческого сырья, тыс.руб.		Доля расхода сырья в его общем объеме, %
	кол-во, кг.	сумма, руб.	
1	2	3	4
Гладкие пороги	х	х	х
Пороги со скрытым креплением	х	х	х
Углы	х	х	х
Уголки	х	х	х
Гибкие пороги	х	х	х
ИТОГО	х	х	х

Ответственное лицо _____ / _____ /
Должность подпись ФИО

Главный бухгалтер _____ / _____ /
подпись ФИО

Данный документ позволяет получить информацию о доле определенных групп сырья в выпуске продукции. Полученная информация используется для составления графика производства и потребности в сырье и материалах.

Общая сумма расхода давальческого сырья за отчетный период, отраженная в строке «итого», в дальнейшем учитывается в разработанном документе.

При введении субсчетов «Собственное производство» и «Давальческое производство» для организации аналитического учета счета 20 «Основное производство» возникает необходимость распределения затрат между готовой продукцией из собственного и давальческого сырья. В этом случае предприятие должно использовать механизм распределения расходов с применением экономически обоснованных показателей, предварительно закрепив их в учетной политике. Предприятию в качестве такого показателя рекомендовано использовать количество сырья и материалов, отпущенных в производство. Тогда расходы будут распределяться на собственную продукцию и продукцию, выпущенную из давальческого сырья, пропорционально доле собственного и давальческого сырья, применяемого при изготовлении продукции (табл. 3).

Таблица 3

Регистр распределения расходов на переработку сырья

За _____ 201__ г.

Собствен-ник сырья	Расход сырья, кг.	Доля расхода сырья в его общем объеме, %	Общая сумма расходов, тыс.руб.	Расходы на оплату труда производственных рабочих, тыс. руб.	Расходы на оплату труда управленческого персонала, тыс. руб.	Внебюджетные фонды, тыс. руб.	Амортизация, тыс.руб.	Расходы на вспомогательные материалы, тыс.руб.	Прочие расходы, тыс. руб.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Собствен-ник	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Давалец	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Итого	X	100	X	X	X	X	X	X	X

Ответственное лицо _____ / _____ /
Должность подпись ФИО

Главный бухгалтер _____ / _____ /
подпись ФИО

Для учета готовой продукции из давальческого сырья рекомендован регистр учета поступления и отгрузки готовой продукции из давальческого сырья (табл. 4). Этот документ позволит получить информацию о количестве изготовленной и отгруженной продукции согласно внедренным группам. Данный регистр открывается на каждую группу продукции, как и регистр учета поступления и передачи давальческого сырья в переработку, но в нем количество учитывается в штуках, а сумма исходя из стоимости изготовления единицы продукции.

Данные, получаемые из разработанных регистров, будут использоваться для организации правильной работы производства, планирования и управления техническими процессами. Также они позволят структурировать учет на предприятии и усилить контроль над движением сырья, материалов и готовой продукции.

Таблица 4

Регистр учета движения готовой продукции из давальческого сырья

За _____ 2011г.

По группе продукции _____

Дата поступления из переработки	№ документа поступления	Стоимость единицы изготовленной продукции, руб.	Поступление из переработки		Дата отгрузки готовой продукции	№ документа отгрузки	Стоимость единицы изготовленной продукции, руб.	Отгружено заказчику		Остаток готовой продукции	
			количество, шт.	сумма, руб.				количество, шт.	сумма, руб.	количество, шт.	сумма, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
										х	х
х	х	х	х	х						х	х
					х	х	х	х	х	х	х
Итого			х	х	Итого			х	х	0	0

Ответственное лицо _____ / _____ /
Должность подпись ФИО

Главный бухгалтер _____ / _____ /
подпись ФИО

Введение новых учетных документов поможет составить комплексный график производства и загрузить производственные мощности без остатка незавершенного производства на конец отчетного периода (рис. 1).

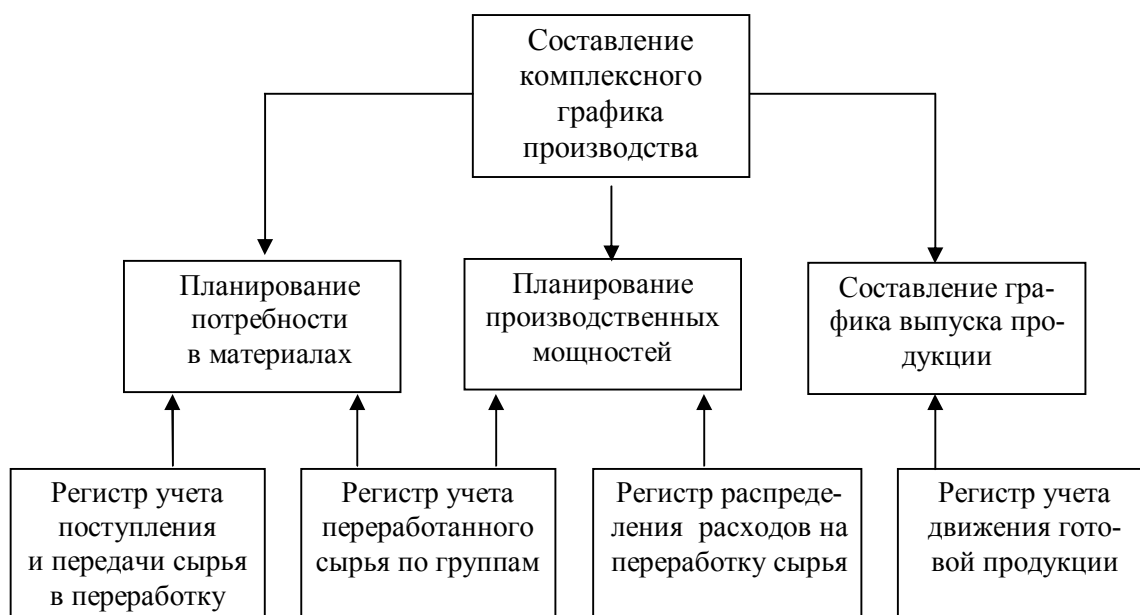


Рис. 1. Планирование и управление процессами производства

Регулярное отражение хозяйственных операций, связанных с учетом давальческого сырья в бухгалтерском учете предприятия, позволит видеть реальную картину происходящего, правильно и своевременно учитывать все этапы движения не только собственного, но и давальческого сырья, а также распределять расходы между собственниками сырья.

Для правильного отражения всех хозяйственных операций используются первичные документы. Движение давальческого сырья на предприятии имеет свои этапы, которые подтверждены первичными бухгалтерскими документами (рис. 2).

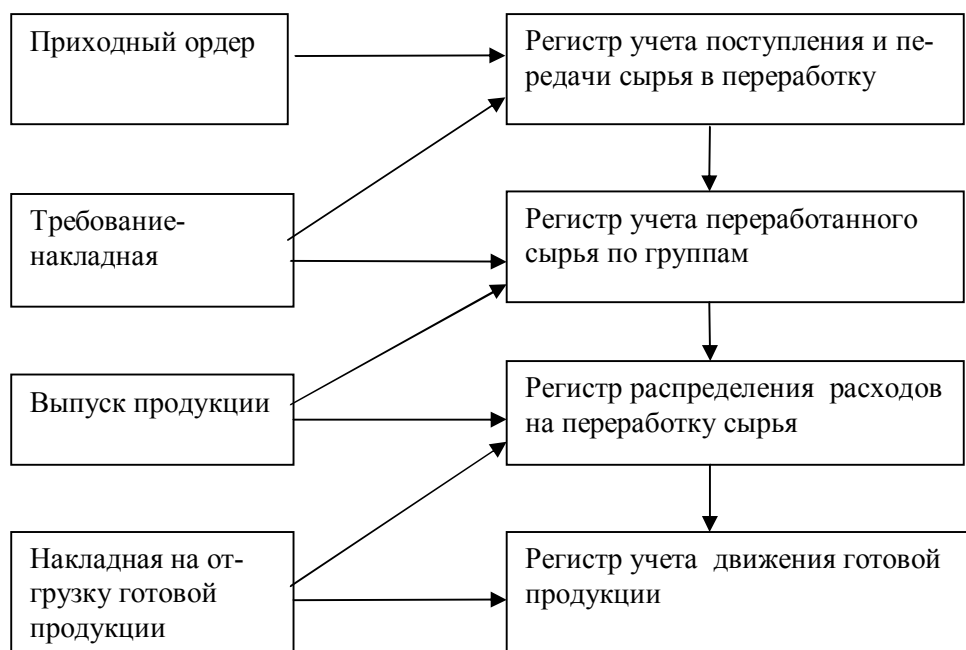


Рис. 2. Связь первичных документов и регистров учета

Согласно рис. 2, данные первичных документов предоставляют информацию для формирования регистров учета, относящихся не только к этапу, которому они соответствуют, но и к предыдущему. Это позволяет получаемую информацию использовать на различных стадиях учета для детальной аналитики процесса производства и усиления контроля над ним.

Все рекомендации, связанные с введением новых счетов и субсчетов к ним, а также регистры учета, закрепляются в учетной политике предприятия.

Предложенные мероприятия позволят вести отдельный учет давальческого сырья, усилить контроль над поступлением и расходованием давальческого сырья, вести аналитику данного процесса. Также позволят разделить производственные расходы на изготовление продукции из собственного и давальческого сырья, контролировать выпуск и отгрузку готовой продукции, проводить аналитику её движения.

По всем этапам учета давальческих операций предприятие может получить достоверную информацию в любой момент времени. Имея возможность проанализировать все процессы, руководство предприятия получит большую уверенность в правильности своих решений, направленных на разработку планов и графиков производства продукции, загрузок мощностей предприятия, поставок материалов и отгрузок готовой продукции.

Ю. В. Макарова
Красноярский государственный торгово-экономический институт,
Россия, Красноярск

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

ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ МЕТОДОВ НАЛОГОВОГО СТИМУЛИРОВАНИЯ

Раскрываются основные направления совершенствования налоговой системы в области налогового стимулирования на ближайшую перспективу.

Ключевые слова: налоговые льготы, налоговое стимулирование, мониторинг эффективности льгот.

В современных условиях формирования в России рыночной экономики особое значение приобретают правовые средства, способствующие наиболее эффективному решению практически значимых задач общества, обеспечивающих надежность и устойчивость складывающихся рыночных отношений. В связи с этим научное и практическое значение приобретает проблема налоговых льгот.

Налоговые льготы могут косвенно воздействовать на социально-экономические процессы: поощрение определенных видов деятельности, регулирование внутрихозяйственного распределения прибыли (прежде всего в целях стимулирования ее производительного использования), оказание поддержки определенным социальным группам, влияние на ценообразование и т. д. Поэтому можно говорить о льготах как об одном из элементов налогового режима, определяющего возникновение и исполнение налоговой обязанности.

Несмотря на значимость налоговых льгот, в 2012–2014 гг. предполагается внести существенные изменения в налоговое законодательство в связи с их пересмотром и упразднением.

На сегодняшний момент насчитывается 189 налоговых стимулирующих механизмов, что на взгляд Минфина кажется чрезмерным. Поэтому, введение новых льгот финансовое ведомство планирует производить исключительно на временной основе с тем, чтобы по истечении определенного срока решение о продлении действия той или иной льготы принималось по результатам анализа ее результативности. Это позволит Минфину России сделать выводы об уровне доступности конкретных льгот, результатах их применения с точки зрения соответствия изначально поставленным целям.

По мнению чиновников, новый порядок установления льгот позволит закрыть возможности для минимизации налогообложения. А также перераспределить «налоговые расходы» бюджета, осуществляемые в виде льгот, на более востребованные направления.

Таким образом, целью данной статьи является анализ и оценка основных направлений налоговой политики Российской Федерации на 2012 г. и на плановый период 2013 и 2014 гг. в области реформирования налоговых льгот.

Для достижения указанной цели поставлены следующие задачи:

– рассмотреть наиболее значимые для налогоплательщиков направления налогового стимулирования в ближайшей перспективе;

- оценить влияние планируемых реформ на финансовое состояние налогоплательщиков и развитие экономики страны в целом;
- сделать обобщающий вывод.

В июле текущего года были обнародованы сразу два документа, которые в будущем серьезно повлияют на налоговое планирование компаний. Это бюджетное послание президента РФ Федеральному собранию от 29.06.11 г. «О бюджетной политике в 2012–2014 гг.» [2], а также Проект основных направлений налоговой политики Российской Федерации на 2012 г. и на плановый период 2013 и 2014 гг.

В своем послании президент сообщил о снижении страховых взносов во внебюджетные фонды, о возможной отмене льгот по налогу на имущество организаций и по земельному налогу, о совершенствовании обложения операций с ценными бумагами. В числе основных проблем глава государства отметил сложности в применении механизмов государственной поддержки инноваций – повышенной амортизационной премии, а также дополнительного коэффициента к затратам на НИОКР. Таким образом, стимулирующая роль налоговой системы будет направлена на технологическое обновление, модернизацию производства и развитие некоммерческого сектора, предоставляющего в том числе услуги социального характера.

Рассмотрим каждую из планируемых мер стимулирования инновационного развития предпринимательства.

1. Снижение тарифов страховых взносов на обязательное пенсионное, медицинское и социальное страхование.

Предполагается, что действующий в настоящее время тариф 34 % в 2012 г. будет снижен до 30 % (в ПФР – 22 %, в ФСС – 2,9 % и в ФОМС – 5,1 %). Для льготников, которые сейчас уплачивают страховые взносы по ставке 26 %, тариф планируется снизить до 20 %. При этом пониженным тарифом смогут воспользоваться субъекты малого предпринимательства в производственной и социальной сферах.

Несмотря на то, что планируемое снижение тарифов серьезно ограничено как по размеру (на 4–6 %), так и по времени (на два года – с 2012-го по 2013-й), Минфин оценил общие потери бюджета, которые составят 400 млрд руб. Часть этой суммы будет компенсирована за счет введения регрессивной шкалы по взносам. А именно, должна вестись ставка 10 % от зарплат, превышающих 512 тыс. руб. в год, что позволит снизить объем выпадающих доходов бюджета на 160 млрд руб. Кроме того, скомпенсировать часть выпадающих доходов попробуют введением прогрессивной шкалы НДФЛ. В Госдуму 13 июля 2011 г. внесен законопроект № 576534-5, которым предусматривается, что зарплаты до 10 тыс. руб. в месяц будут облагаться НДФЛ по ставке 10 %, а выше – от 15 до 45 %.

С точки зрения налогового планирования, введение регрессивной шкалы страховых взносов и прогрессивной НДФЛ снижает эффективность больших зарплат как для организаций, так и для самих работников. А на размере пенсии конкретного работника такие отчисления скажутся минимально. Получается, что в налоговом смысле гораздо выгоднее в новом году будет стимулировать работника не через повышение зарплаты, а с помощью выплаты дивидендов. Также на практике, несомненно, значительно чаще станут подменять трудовые отношения с работниками – гражданско-правовыми с индивидуальными предпринимателями.

2. Совершенствование амортизационной политики и введение повышающего коэффициента 1,5 для учета в расходах затрат на НИОКР.

Минфин РФ предлагает установить амортизационные группы не только в соответствии со сроками физической эксплуатации основных средств, но и с учетом иных факторов, вызывающих необходимость их ускоренного обновления (в частности, с учетом

скорости развития технологий). Наряду с этим будет продолжена работа по оценке эффективности применения повышающих коэффициентов к норме амортизации. Например, финансовое ведомство считает нецелесообразным предоставление права ускоренной амортизации по договору финансовой аренды (лизинга) в отношении любого имущества. Использовать повышающий коэффициент, по мнению чиновников, компании должны только «при совершении лизинговых операций, соответствующих задачам модернизации экономики и обновления фондов производственного сектора». В результате, предлагается решить этот вопрос с помощью создания перечня видов основных средств, в отношении которых при предоставлении (получении) в лизинг к основной норме амортизации может применяться повышающий коэффициент.

Помимо этого, планируется разрешить компаниям при реконструкции, модернизации, техническом перевооружении основных средств не восстанавливать примененную в отношении них 30 % амортизационную премию. Для предотвращения злоупотребления данной льготой будет запрещено многократно применять указанную премию к одним и тем же основным средствам при их перепродаже.

В части налога на прибыль организаций предусматривается упрощение порядка налогового учета доходов от реализации имущества, права на которые подлежат госрегистрации. Так, Минфин РФ предлагает разрешить признавать доход от реализации имущества в налоговом учете при методе начисления на более раннюю из двух дат: дату передачи по передаточному акту (иному документу о передаче недвижимости) либо дату реализации имущества.

3. Пересмотр установленных федеральным законодательством льгот по региональным и местным налогам, а также оценка их эффективности.

В бюджетном послании на 2012–2014 г. президент РФ предложил пересмотреть и, возможно, отменить льготы по налогу на имущество организаций и по земельному налогу. В результате отмены льгот по этим налогам доходы регионов и муниципалитетов повысятся, что будет способствовать большей автономии властей, и, следовательно, ответственности за принимаемые ими решения. Курс на отмену льгот по данным налогам был заявлен еще в бюджетном послании президента на 2010–2012 гг. Однако наскоком решить данную задачу не удалось. К реализации данного направления Минфин РФ приступил, опубликовав заключение на законопроект, подготовленный членами Совета федерации Вячеславом Новиковым и Игорем Шубиным. Сенаторы предложили ввести земельный налог по ставке до 0,3 % от кадастровой стоимости на участки, предоставленные для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд. Речь идет о территориях, работающих на оборону предприятий, военных объектов, разнообразных складов, а также о прочих землях, занятых структурами, входящими в системы Минобороны, МВД, МЧС, ФСБ, судебными и таможенными органами.

Следует отметить, что предложенная ставка налога является льготной и сейчас применяется в отношении сельскохозяйственных земель. В финансово-экономическом обосновании проекта утверждается, что отмена льготы потребует выделения из федерального бюджета не менее 3 млрд руб. на уплату налога министерствами и подчиненными им структурами. Минфин РФ поддержал данную инициативу, отметив в заключении, что она согласуется с бюджетной политикой, поскольку направлена на увеличение доходной базы местных бюджетов и повышение эффективности использования ограниченных в обороте земельных участков.

Что касается налога на имущество, то еще в августе 2010 г. Минфин РФ анонсировал законопроект о введении налога на имущество для инфраструктуры монополий: на железные дороги, магистральные трубопроводы и линии энергопередачи. Налоговое бремя на компании должно было возрасти на 4 млрд долл. в год, однако, они пообещали

переложить нагрузку на потребителей через увеличение тарифов. Данное предложение воспринялось довольно критично со стороны налогоплательщиков.

4. Совершенствование налогообложения операций с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок, а также финансовых операций будет направлено на реализацию комплекса мер по установлению льготного порядка налогообложения операций с еврооблигациями российских эмитентов, депозитарными расписками и при получении и выплате дивидендов. Кроме того, предусмотрено предоставление дополнительных льгот по НДС в отношении профильной деятельности профессиональных участников рынка ценных бумаг, что соответствует мировой практике.

Помимо указанных мероприятий, с 1 января 2014 г. система налогообложения в виде ЕНВД для отдельных видов деятельности отменяется. Таким образом, для индивидуальных предпринимателей станет возможным выбор между общим режим налогообложения, упрощенной системой налогообложения или патентной системой налогообложения (введение в действие новой гл. 26.5 «Патентная система налогообложения» ч. 2 Налогового кодекса РФ) [1]. Организации, относящиеся к малому бизнесу, смогут при определенных условиях выбирать между применением общей системой налогообложения и упрощенной системой налогообложения. При этом будут уточнены размеры ограничений по размеру доходов, дающих право перехода на упрощенную систему налогообложения с 1 января 2013 г. и применения указанной системы налогообложения за налоговый период, начиная с 2013 г.

Регулярное проведение анализа востребованности установленных механизмов налогового стимулирования и налоговых льгот является одним из важнейших элементов налоговой политики, поскольку увеличение количества предоставляемых льгот в отсутствие сведений об их результативности не только приводит к уменьшению (выпадению) доходов бюджетной системы, но и дискредитирует саму идею предоставления налоговых льгот.

Для достижения данной цели перед властями была поставлена задача создания системы мониторинга применяемых налоговых льгот и оценки результативности их действия. Результаты данной проверки позволят принимать решения о продлении или отмене налоговых стимулирующих механизмов, а также создании системы оценки доходов, не поступивших в бюджетную систему в результате применения налоговых льгот и освобождений, для их учета в качестве налоговых расходов бюджетов при подготовке закона о бюджете и отчета об исполнении бюджетов. Проведение мониторинга востребованности налоговых стимулирующих механизмов будет вестись на основе отчетности Федеральной налоговой службы, формируемой на базе информации, содержащейся в налоговых декларациях. Для этого в существующие формы налоговых деклараций были внесены изменения, направленные на получение сведений, характеризующих количественные параметры использования налогоплательщиками определенного перечня налоговых льгот.

В заключении хотелось бы отметить что, в ближайшие три года приоритеты правительства в области налоговой политики останутся прежними. Они проявляются в создании эффективной и стабильной налоговой системы, обеспечивающей бюджетную устойчивость.

Среди основных целей выделяется налоговое стимулирование инновационных решений. В рамках данного направления будут приняты мероприятия:

- по снижению ставок страховых взносов до 20 и 30 % тех плательщиков, которые на сегодняшний день уплачивают 26 и 34 % соответственно;
- усовершенствованию амортизационной политики и упрощению порядка учета налога на прибыль организаций.

Более того, в целях стимулирования инновационного развития в 2012–2014 гг. будет продолжена поддержка инновационного предпринимательства за счёт содействия появлению фондов посевных инвестиций, поощрения увеличения расходов корпораций на инновации, стимулирования создания инновационных организаций вузами, государственными научными учреждениями и научными учреждениями государственных академий наук, а также применение механизмов софинансирования заказов компаний на исследования и разработки в форме грантов, субсидий и иных механизмов, предусмотренных законодательством.

Отдельным направлением политики в области повышения доходного потенциала налоговой системы является оптимизация существующей системы налоговых льгот, а также мониторинг их эффективности.

Следует отметить, что принятые налоговые стимулирующие механизмы носят противоречивый характер. С одной стороны, они ориентированы на стимулирование инновационной деятельности предприятий и ориентацию на социальных сектор, а с другой стороны, взимание дополнительного тарифа с выплат, превышающих 512 тыс. руб. на одного работника будет стимулировать ограничение белой зарплаты. Отношение налогоплательщиков к данной ситуации уже сложилось весьма критично, ведь работодатели получают мощные антистимулы для создания высокооплачиваемых рабочих мест. Более того, это может вызвать падение платежного спроса и отмену проведения модернизаций и реконструкций на предприятиях. Таким образом, намечается такая тенденция развития страны, при которой средний класс отодвинется на последний план. И это несмотря на то, что поступления от доходов именно этой прослойки населения составляют большую долю бюджета России.

Библиографические ссылки

1. Налоговый кодекс Российской Федерации : в 2 ч. : по сост. на 01.01.2011 г. М. : Проспект, КноРус, 2010.
2. О бюджетной политике в 2012–2014 гг. : бюджет. послание президента РФ Федеральному собранию от 29.06.2011 // Парламентская газета. 2011. № 32.
3. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 гг. // Социальный мир. 2011. № 35.

© Макарова Ю. В., Мигунова М. И., 2011

Я. О. Мартынова, И. В. Федоренко
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнёва, Россия, Красноярск

РОЛЬ, МЕСТО И ПРАКТИЧЕСКОЕ ПРИМЕНЕНИЕ АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕДУР ПРИ ПЛАНИРОВАНИИ И ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА

Рассматривается понятие «аналитические процедуры», их место и роль в аудите. Указываются этапы аудиторской проверки, при которых применяются аналитические процедуры.

Ключевые слова: аудит, аналитические процедуры.

Аналитические процедуры – важная составная часть аудита, используемая как при планировании проверок, так и в процессе аудита на разных его стадиях. В ряде случаев применение аналитических процедур может оказаться более эффективным, чем применение детальных тестов с точки зрения сокращения времени и затрат на их проведение. Планирование аудиторской проверки вместе с аналитическими процедурами позволяет осуществить выбор оптимального пути проведения аудита, сохраняя при этом высокое качество работы аудитора [1].

Важность аналитических процедур подтверждается тем фактом, что в Российской Федерации и за рубежом разработаны отдельные стандарты, регулирующие применение аналитических процедур в процессе аудита и в сопутствующих аудиту услугах. В настоящее время существует три основных документа [2]:

- Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 20 «Аналитические процедуры», утвержденное постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696 (ФПСАД № 20);

- Международный стандарт аудита 520 «Аналитические процедуры»;

- Положение по аудиторскому стандарту 56, США (Положение 56).

Аналитические процедуры осуществляются в несколько этапов [3]:

- 1) постановка цели аудита;
- 2) выбор метода анализа для достижения поставленной цели;
- 3) составление информационной базы анализа;
- 4) установление критериев для принятия решений;
- 5) процедуры тестирования;
- 6) анализ результатов; формулирование выводов.

Прежде чем использовать результаты применения аналитических процедур в качестве аудиторских доказательств, необходимо оценить их надежность. Степень доверия аудитора к результатам аналитических процедур зависит [4, с. 289]:

- от существенности рассматриваемых счетов бухгалтерского учета и частей финансовой отчетности;

- других аудиторских процедур, направленных на достижение тех же целей;

- точности, с которой могут предполагаться результаты аналитических процедур;

- оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля.

Аналитические процедуры, являясь одним из видов аудиторских процедур по существу состоят из выявления, анализа и оценки соотношений между финансово-экономическими показателями деятельности проверяемого экономического субъекта. Они базируются на существовании явной причинно-следственной связи между анализируемыми показателями [3].

Основная цель применения аналитических процедур заключается в выявлении наличия или отсутствия необычных или неверно отраженных фактов и результатов хозяйственной деятельности, определяющих области потенциального риска и требующих особого внимания аудитора. Аналитические процедуры могут применяться на всех этапах аудиторской проверки, что позволяет повысить качество аудита и сократить затраты времени на его проведение [3]:

- на этапе планирования для оценки рисков существенного искажения финансовой отчетности и определения характера, времени и объема процедур;
- на этапе проведения проверки для получения аудиторских доказательств в подтверждение конкретных предпосылок составления отчетности;
- на завершающей стадии для оценки достоверности финансовой отчетности [5, с. 73].

На всех этапах аудиторской проверки, аналитические процедуры позволяют решить следующие задачи:

- изучить деятельность аудируемого лица;
- оценить финансовое положение аудируемого лица и перспективы непрерывности его деятельности;
- выявить искажения в бухгалтерской и финансовой отчетности;
- сократить число детальных аудиторских процедур.

Аудитор также должен выбрать метод, от которого будет зависеть цель проведения аналитических процедур. К основным методам аналитических процедур можно отнести:

- числовые и процентные сравнения;
- коэффициентный анализ;
- анализ, основанный на статистических методах;
- корреляционный анализ и др.

Применяя данные методы, аудитор анализирует полученные данные [1]:

- сравнивает фактические показатели с плановыми (сметными). Исследование наиболее важных сфер (в которых есть резкие отклонения фактических показателей от плановых) может выявить свидетельства потенциальных ошибок (их отсутствие может говорить о том, что ошибки маловероятны). Аналитические процедуры этого типа широко практикуются, например, при аудите государственных предприятий. Здесь необходимо учитывать два момента: насколько можно доверять прогнозам клиента (для этого аудитор беседует о процедурах составления прогнозов с персоналом клиента) и какова вероятность того, что текущая финансовая информация была изменена персоналом клиента в соответствии с прогнозными расчетами (для сведения этой вероятности к минимуму аудитор оценивает риск контроля и детально тестирует фактические данные);

- сравнивает показатели отчетного периода с показателями предыдущих периодов (резкие колебания должны привлечь внимание аудитора, они могут быть связаны с изменением экономических условий или с погрешностями финансовой отчетности);

- сравнивает фактические финансовые показатели с определенными аудитором прогнозными показателями (аудитор строит предполагаемый баланс для сопоставления его с фактическим; суть этой процедуры состоит в том, что аудитор сравнивает сальдо счета с другими остатками или счетом прибылей и убытков либо строит свои предположения на основе сложившихся тенденций);

- вычисляет коэффициенты финансового состояния организации и анализ их динамики (на основе анализа аудитор делает важные выводы о жизнеспособности клиента);

– сравнивает показатели проверяемого экономического субъекта со среднеотраслевыми данными (значительные отклонения должны быть изучены аудитором, однако необходимо учитывать различия в учетной политике предприятий, экономических условиях и возможной специфичности продукции, выпускаемой отдельными предприятиями); в некоторых случаях целесообразно сравнивать показатели данного предприятия с показателями предприятия-аналога;

– сравнивает данные о клиенте с ожидаемыми результатами при помощи нефинансовых данных (количество реализованной продукции, отработанные часы и т. д.). Здесь важна уверенность в точности этих нефинансовых данных.

Соотношения, используемые в аналитической процедуре, должны быть правдоподобны и предсказуемы. Правдоподобность предполагает существование явной причинно-следственной связи. Использование аналитических процедур в процессе аудита позволяет аудитору произвести оценку финансовых показателей путем изучения вероятных зависимостей между ними. Это, в свою очередь, дает возможность оценить эффективность методов планирования, используемых организацией, выявить сложившиеся тенденции, области потенциального риска, вероятность банкротства и т. д. Правильно организованный предварительный аналитический обзор может позволить аудиторам достаточно подробно ознакомиться с бизнесом клиента. Многие аудиторы начинают этот обзор с изучения сопоставимых финансовых отчетов и подсчета долевых соотношений и изменений по счетам баланса и отчета о доходах. Цель применения аналитических процедур при общей проверке финансовых отчетов состоит в оказании помощи аудитору в формировании его обоснованного компетентного мнения. Таким образом, основной целью является предварительное диагностирование искажений бухгалтерской отчетности; для его эффективности такое диагностирование – как и в других областях человеческой деятельности – должно быть более простым и дешевым, чем точные и надежные методы, ориентированные на работу с бухгалтерской документацией [1].

Аналитические процедуры могут применяться на протяжении всей проверки, поэтому конкретные цели их применения зависят от того, на какой стадии аудита они осуществляются.

1. На этапе планирования аналитические процедуры применяются для понимания деятельности аудируемого лица, выявления потенциальных критических областей аудита и более точного определения уровня аудиторского риска.

Основная цель применения аналитических процедур на стадии планирования – предварительное диагностирование наличия или отсутствия данных бухгалтерской отчетности о тех фактах хозяйственной деятельности, которые определяют область потенциального риска и требуют особого внимания со стороны аудитора. Аналитические процедуры позволяют определить особенности бизнеса, выявить факты деятельности, в результате которых может быть искажена бухгалтерская отчетность, что, в свою очередь, будет сокращать число детальных аудиторских процедур, даст общую оценку положения экономического субъекта и перспектив непрерывности его деятельности [6, с. 416].

Аналитические процедуры, используемые как процедуры оценки рисков, позволяют сформировать ожидания (оценки аудитора) в отношении существования определенных взаимозависимостей. Оценка рисков существенных искажений аудитор проводит исходя из этих ожиданий и основываясь на их сравнении с зафиксированными цифрами с целью выявления необычных и неожиданных результатов. Но поскольку на стадии планирования в аналитических процедурах используются высокоагрегированные данные, результаты таких процедур дают только первоначальное представление о том, может ли иметь место существенное искажение [5, с. 73].

Таким образом, на стадии планирования аналитические процедуры помогают составить наиболее объективный план, который, с одной стороны, позволяет аудитору обрести разумную уверенность при высказывании мнения о достоверности и полноте представления отчетности, а с другой – обеспечивает рациональную организацию аудиторской деятельности, снижая ее трудоемкость и срок выполнения аудиторской проверки [7, с. 186].

2. На этапе непосредственного проведения аудиторской проверки аналитические процедуры могут применяться наряду с другими аудиторскими процедурами и являются одним из способов сокращения объема аудиторских процедур. Так, если аудитор уже проверял организацию на протяжении нескольких лет и ему известно, что на протяжении всего периода она имела стабильные результаты финансово-хозяйственной деятельности, то появляется возможность анализировать итоговые показатели, а не подробно изучать первичные документы. Кроме того, в ходе проверки аналитические процедуры применяют в отношении некоторых мелких затрат: канцелярских расходов, телефонных разговоров и т. д. Если в результате применения аналитических процедур не выявлено необычных отклонений от ожидаемых результатов, то можно предположить, что в этом сегменте аудита существенных ошибок нет, и применять детальные процедуры по существу нет необходимости. Это позволяет сократить объем выборки [7, с. 186]. На порядок применения аналитических процедур в ходе основного этапа аудита оказывают влияние следующие факторы [8, с. 352]:

- а) цели выполнения аналитических процедур, и степень, в которой можно полагаться на их результаты;
- б) особенности аудируемого лица;
- в) наличие информации финансового (сметы, прогнозы) и нефинансового характера;
- г) достоверность имеющейся информации. Аудитору рекомендуется проверить, с достаточной ли тщательностью подготовлены работниками аудируемого лица сметные и прогнозные данные;
- е) источник имеющейся информации (например, независимые источники обычно более надежны и дают более объективную информацию, чем внутренние источники);
- з) знания, полученные аудитором во время предыдущих аудитов;
- и) понимание аудитором типичных проблем аудируемого лица, которые служили причиной для замечаний и внесения корректировок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность и др.

3. На завершающем этапе проверки аналитические процедуры применяются [9, с. 112]:

- 1) для выявления возможных погрешностей аудита – окончательной проверки наличия в отчетности существенных искажений или других финансовых проблем;
- 2) оценки применимости допущения непрерывности деятельности организации при подготовке отчетности аудируемого лица и на ближайшую перспективу.

Для реализации первого аспекта аналитические процедуры заключаются в обзорной проверке финансовой информации. Выводы, сделанные по результатам таких процедур, должны подтвердить выводы, сформулированные во время проверки отдельных статей финансовой отчетности. В том случае, если на основании проведенных аудиторских процедур у аудитора возникают сомнения в реализации принципа непрерывности функционирования, он должен запросить у руководства аудируемого лица, о мерах, которые будут предприняты в будущем для поддержания финансового состояния предприятия [7, с. 186].

Аналитические процедуры имеют особое значение для обоснования мнения аудитора о достоверности отчетности и соблюдении принципа непрерывности деятельности

организации. С помощью аналитических процедур выявляются не только факты искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности хозяйствующих субъектов, но и решаются важные задачи такие, как [2]:

- оценка финансового положения общества;
- перспектива непрерывности деятельности;
- определение жизнеспособности предприятия в целом и др.

Таким образом, аналитические процедуры являются важным инструментом повышения эффективности и качества аудиторских проверок.

Библиографические ссылки

1. Попель О. Ю. Аналитические процедуры и их значение в аудите [Электронный ресурс]. URL: http://www.i2r.ru/static491/out_19190.shtml.
2. Мечева Е. Ю. Нормативное регулирование аналитических процедур в аудиторской деятельности в России и за рубежом // Аудит и финансовый анализ, 2010. С. 1–6.
3. Общие ресурсы по аудиту [Электронный ресурс]. URL: <http://auditcontrol.ru/8/10/>.
4. Черных М. Н., Юдина Г. А. Основы аудита : учеб. пособие. 4-е изд., стер. М. : КноРус, 2011.
5. Роженцова И. А. Аналитические процедуры на этап планирования аудита // Бухгалтерский учет. 2009. С. 72–74.
6. Подольский В. И., Савин А. А. Аудит : учебник. 3-е изд. М. : Юрайт, 2011.
7. Булыга Р. П. Аудит : учебник для бакалавров. М. : Юнити-Дана, 2009.
8. Арабян К. К. Организация и проведение аудиторской проверки : учеб. пособие. М. : Юнити-Дана, 2009.
9. Климова Н. В. Аудит : учеб. пособие. М. : Вузовский учебник, 2001.

© Мартынова Я. О., Федоренко И. В., 2011

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

ОСОБЕННОСТИ РАСЧЕТА ПОСОБИЙ ЗА СЧЕТ СРЕДСТВ ФОНДА СОЦИАЛЬНОГО СТРАХОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Рассматриваются особенности расчета пособий по временной нетрудоспособности, беременности и родам, ежемесячного пособия по уходу за ребенком за счет средств Фонда социального страхования Российской Федерации (ФСС РФ).

Ключевые слова: заработная плата, пособие по временной нетрудоспособности, оплата труда, дневной заработок.

В настоящих условиях в соответствии с изменениями в экономическом и социальном развитии страны существенно меняется политика в области оплаты труда, социальной поддержки и защиты работников. Тема заработной платы, ее установление – один из важнейших элементов нашего общества. Заработная плата представляет собой один из основных факторов социально-экономической жизни каждой страны, коллектива, человека. Высокий уровень заработной платы может оказать благотворное влияние на экономику в целом, обеспечивая высокий спрос на товары и услуги. И, наконец, высокая заработная плата стимулирует усилия руководителей предприятий рационально использовать рабочую силу, модернизировать производство. Тема заработной платы остается острой для миллионов работающих россиян, которых никак не успокаивают официальные цифры о росте средней заработной платы.

Заработная плата – это вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, трудности, количества, свойства и критериев выполняемой работы, а также выплаты компенсационного и стимулирующего характера.

Минимальный размер оплаты труда (МРОТ) – законодательно установленный минимум, применяемый для регулирования оплаты труда, а также для определения размеров пособий по временной нетрудоспособности. Минимальный размер оплаты труда устанавливается одновременно на всей территории Российской Федерации Федеральным законом и не может быть ниже величины прожиточного минимума трудоспособного населения [3].

Пособие по временной нетрудоспособности – один из видов материального обеспечения рабочих и служащих за счет средств социального страхования, компенсирующий утраченный работником заработок при временном освобождении от работы в связи с болезнью и по иным предусмотренным законодательством причинам.

Пособие по временной нетрудоспособности при утрате трудоспособности вследствие заболевания или травмы, за исключением некоторых случаев, при карантине, протезировании по медицинским показаниям и долечивании в санаторно-курортных учреждениях непосредственно после стационарного лечения выплачивается застрахованному лицу, имеющему страховой стаж:

- от 8 и более лет, – 100 % среднего заработка;
- от 5 до 8 лет, – 80 % среднего заработка;
- до 5 лет, – 60 % среднего заработка.

– менее 6 мес., пособие по временной нетрудоспособности выплачивается в размере, минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом не превышающем оплаты за полный календарный месяц.

Пособие по временной нетрудоспособности при утрате трудоспособности вследствие заболевания или травмы выплачивается застрахованным лицам в размере 60 % среднего заработка в случае заболевания или травмы, наступивших в течение 30 календарных дней после прекращения работы по трудовому договору, служебной или иной деятельности, в течение которой они подлежат обязательному социальному страхованию.

Для начисления и выплаты пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам застрахованное лицо предоставляет листок нетрудоспособности, выданный медицинской организацией по форме и в установленном порядке.

Назначение и выплата пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, ежемесячного пособия по уходу за ребенком осуществляются страхователем по месту работы. Если работник является внутренним совместителем, то в случае заболевания такого работника средний заработок для исчисления пособия по временной нетрудоспособности определяется исходя из выплат по всем работам.

Если работник является внешним совместителем, то каждый из работодателей признается по отношению к этому работнику страхователем и производит назначение, исчисление и выплату пособия по временной нетрудоспособности в общеустановленном порядке.

Пособие по временной нетрудоспособности работнику, который на момент наступления страхового случая состоит в трудовых отношениях с несколькими организациями-страхователями, назначается и выплачивается только в том случае, если работник работал в этих организациях в течении двух предшествующих календарных лет.

Пособия исчисляются исходя из среднего заработка застрахованного лица, рассчитанного за два календарных года, предшествующих году наступления временной нетрудоспособности. Другими словами, при исчислении пособий в течение 2011 г. расчетным периодом для исчисления среднего заработка застрахованного лица признаются 2009 и 2010 годы. При этом из расчетного периода не исключаются дни (месяцы, годы) в течение которых работник не состоял в трудовых отношениях или в течение которых освобождался от работы (например, находился в отпуске без сохранения заработной платы). Например, сотрудница Иванова В.И. имеет страховой стаж 10 лет, предоставила листок нетрудоспособности на 12 календарных дней.

Заработная плата за 2009 год – 80 476,00 руб., 2010 г. – 124 442, 00 руб.

Среднедневной заработок составит 280,71 (80 476 + 124 442 / 730 дн.).

Иванова Валентина Ивановна				
Количество календарных дней нетрудоспособности	Размер среднедневного заработка, руб.	Начисленные 3 дня за счет средств организации, руб.	Максимально возможный размер пособия в день, руб.	Пособие, подлежащее выплате за счет средств ФСС
12	280,71	842,13	1 136,98	2 526,39
Итого к оплате работнику				3 368,52

Если мы используем методику расчета средней заработной платы, действующую в 2010 г., то в этом случае средняя зарплата составляла бы 345,67 руб., пособие по временной нетрудоспособности для работника равнялось бы 4 148,07 руб.

С 01 января 2011г. первые три дня пособия оплачивает работодатель. Остальные дни болезни оплачиваются из средств ФСС (пп. 1 п. 2 ст. 3 Федерального закона от 29 де-

кабря 2006 г. № 255-ФЗ). Пособие по временной нетрудоспособности в случаях, предусмотренных п. 2–5 ч. 1 ст. 5 Федерального закона № 255-ФЗ, выплачивается застрахованным лицам за счет средств бюджета ФСС РФ с 1-го дня временной нетрудоспособности [1].

В расчет пособий по временной нетрудоспособности (по беременности и родам, уходу за ребенком) включаются не только суммы заработной платы, но и гарантии (выплаты в размере среднего заработка), а также произведенные в пользу работника в течение расчетного периода выплаты социального характера и иные, не относящиеся к оплате труда (материальная помощь, оплата стоимости питания, проезда, обучения, коммунальных услуг и т. д.), при условии, что они включены в базу для начисления страховых взносов в ФСС РФ.

Например, сотрудница Петрова И. А. имеет страховой стаж 25 лет, предоставила листок нетрудоспособности на 10 дней. Ее суммарный заработок в 2009 г. составил 120 000 руб., из них зарплата 100 273,98 руб., и 19 726,02 руб. пособие по временной нетрудоспособности. В данном случае в средний заработок включается сумма заработка без пособия по временной нетрудоспособности. Заработок в 2010 г. составил 85 000 руб. Таким образом, средний заработок для расчета пособия по временной нетрудоспособности будет равен 253,80 руб. $(100\,273,98 + 85\,000 / 730)$.

Пособие по временной нетрудоспособности составит 2 538 руб., в том числе 761,40 руб. за счет работодателя и 1 776,60 руб. за счет средств ФСС РФ.

Если застрахованное лицо в вышеуказанные периоды не имело заработка, или если средний заработок, рассчитанный за этот период, в расчете за полный календарный месяц ниже МРОТ, установленного Федеральным законом на день наступления страхового случая, пособия исчисляются исходя из МРОТ.

Пособие по временной нетрудоспособности, наступившее в период простоя, с 01 января 2011 г. не выплачивается. В случае временной нетрудоспособности, наступившей до периода простоя и продолжающейся в период простоя, пособие по временной нетрудоспособности за период простоя выплачивается в том же размере, в каком сохраняется за это время заработная плата, но не выше размера пособия, которое застрахованное лицо получало бы по общим правилам.

Пример. Работник Иванов состоит в трудовых отношениях с организацией А с апреля 2010 г. Ранее Иванов нигде не работал.

При наступлении у Иванова временной нетрудоспособности в 2011 г. пособие исчисляется исходя из вознаграждений и иных выплат, начисленных за фактически отработанный период – с апреля по декабрь 2010 г., без уменьшения количества дней, входящих в расчетный период $(730 = 365 \cdot 2)$. Месячная зарплата Иванова составляет 5 000 руб., а средняя заработная плата в день составляет 164,38 руб. (месячную зарплату умножили на 24 мес. и поделили на 730 дней), больничный оформлен на 10 дней. Выплата составит: 415 000 (предельная величина базы для начисления страховых взносов в ФСС РФ, установленная в 2010 г. в соответствии с Федеральным законом от 08.12.2010 № 343-ФЗ). Данную сумму $415\,000 : 730 = 568,49$ руб. – составляет максимальная выплата. Все, что свыше данной суммы, предприятие-работодатель выплачивает самостоятельно [2].

Пособие по временной нетрудоспособности при необходимости осуществления ухода за больным ребенком выплачивается:

1) при амбулаторном лечении ребенка – за первые 10 календарных дней в размере, определяемом в зависимости от продолжительности страхового стажа застрахованного лица в соответствии с общим порядком, за последующие дни в размере 50 % среднего заработка;

2) при стационарном лечении ребенка – в размере, определяемом в зависимости от продолжительности страхового стажа застрахованного лица в соответствии с общим порядком.

Пособие по временной нетрудоспособности при необходимости осуществления ухода за больным членом семьи при его амбулаторном лечении (за исключением случаев ухода за больным ребенком в возрасте до 15 лет) выплачивается в размере, определяемом в зависимости от продолжительности страхового стажа застрахованного лица в соответствии с общим порядком.

Пособие по беременности и родам выплачивается застрахованной женщине в размере 100 % среднего заработка. Определение среднего заработка аналогичен применяемому при расчете среднего дневного заработка для исчисления пособия по временной нетрудоспособности.

Пример. Сотрудница уходит в отпуск по беременности и родам с 6 октября 2011 г. Расчетным периодом являлся период с 1 января 2009 г. по 31 декабря 2010 г. Средний заработок за 2 года составил 3 450 руб., т. е. менее МРОТ. Соответственно, пособие выплачивается исходя из среднего заработка, рассчитанного от МРОТ: $4\,611 \text{ руб.} \times 24 \text{ месяца} / 730 = 151,59 \text{ руб.} \times 140 \text{ дней} = 21\,223,23 \text{ руб.}$

Таким образом, минимальный размер пособия по беременности и родам при работе на условиях полной занятости составляет в 2011 г. 21 223,23 руб. Если сотрудница работает на условиях неполного рабочего времени, то минимум определяется как соответствующая доля МРОТ.

Максимальный размер пособия по беременности и родам не может превышать в 2011 г. 159 178,60 руб. ($415\,000 \text{ руб.} \times 2 \text{ года} / 730 = 1\,136,99 \text{ руб.} \times 140 \text{ дней} = 159\,178,60 \text{ руб.}$).

В случае, если размер пособия превышает максимальный размер, установленный законом, оно выплачивается в максимальном размере.

Минимальный и максимальный размер установлен по выплатам у одного страхователя.

Ежемесячное пособие по уходу за ребенком выплачивается в размере 40 % среднего дневного заработка застрахованного лица, но не менее, минимального размера этого пособия. Минимальный размер ежемесячного пособия составляет:

- 2 194,34 руб. – по уходу за первым ребенком;
- 4 388,67. – по уходу за вторым и последующими детьми.

В районах и местностях, в которых в установленном порядке применяются районные коэффициенты к заработной плате, исчисленные застрахованному лицу исходя из минимального размера оплаты труда, размеры пособий определяются с учетом этих коэффициентов.

Пример. Е. В. Рябинкина работает в ООО «Оберег» с 2008 г. С 30 августа 2010 г. она ушла в отпуск по уходу за первым ребенком.

Определим размер ежемесячного пособия по уходу за ребенком Е. В. Рябинкиной.

Расчетный период – с 1 августа 2009 г. по 31 июля 2010 г. (365 календ. дн.) – отработан полностью.

Заработная плата это время составила 247 000 руб.;

Количество учитываемых календарных дней в расчетном периоде – 210.

Решение. Определим сумму среднего дневного заработка. Она равна 1 176,19 руб. ($247\,000 \text{ руб.} : 210 \text{ календ. дн.}$). Теперь определим средний месячный заработок. Он равен 35 756,18 руб. ($1\,176,19 \text{ руб.} \times 30,4 \text{ дн.}$).

Сравним полученную величину среднего месячного заработка с предельным значением и выберем меньшую из них. Предельное значение среднего заработка – 34 583,33 руб. – оказалось меньше фактического среднего заработка Е. В. Рябинкиной (34 583,33 руб. < 35 756,18 руб.), поэтому сумму пособия будем рассчитывать исходя из нее.

Определим сумму ежемесячного пособия (за полный календарный месяц). Сумма пособия по уходу за ребенком до полутора лет составляет 40 % среднего заработка за календарный месяц. Его размер составит 13 833,33 руб. ($34\,583,33 \text{ руб.} \times 40\%$).

Далее сравним сумму ежемесячного пособия с минимальным размером пособия. Размер пособия, рассчитанный исходя из предельной суммы среднего заработка, больше минимального (2 060,41 руб.). Следовательно, Е.В. Рябинкиной за каждый полный месяц отпуска по уходу за ребенком полагается 13 833,33 руб.

Теперь рассчитаем сумму пособия по уходу за ребенком за неполный календарный месяц. Е. В. Рябинкина ушла в отпуск по уходу за ребенком с 30 августа 2010 г. За два дня августа ей должно быть начислено пособие в размере 892,47 руб. ($13\,833,33 \text{ руб.} : 31 \text{ календ. дн.} \times 2 \text{ календ. дн.}$).

В таком же порядке нужно будет рассчитать пособие за последний месяц отпуска по уходу за ребенком, если он будет неполным.

На сегодняшний день наблюдается проблема при расчете пособия по временной нетрудоспособности. Данная проблема приводит к социальной незащищенности работников, которые имеют стаж работы менее 6 мес. и низкую заработную плату.

Трудно назвать сделанные нововведения справедливыми. Прослеживается, что практически каждые два года меняется методика расчета пособия по временной нетрудоспособности с наилучшими намерениями. Однако с каждым годом размер выплачиваемого пособия становится все меньше, а размер страховых взносов при этом вырос.

Сложившуюся ситуацию можно рассматривать как просчеты в бюджетной и тарифной политике обязательного социального страхования. Пути решения возникшей проблемы должны разрабатываться на законодательном уровне.

Библиографические ссылки

1. Российская Федерация. Законы. Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством [Электронный ресурс] : федер. закон от 19.12.2006 г. № 255-ФЗ // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Российская Федерация. Законы. О внесении изменений в Федеральный закон «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» [Электронный ресурс] : федер. закон от 08.12.2010 г. № 343-ФЗ // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Воробьева Е. В. Заработная плата в 2011 году. 14-е изд., перераб. и доп. М. : Эксмо, 2011.

Л. А. Мещлер, Л. А. Ополева
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

РАЗРАБОТКА РЕКОМЕНДАЦИЙ ПО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ НАЛОГОВЫХ РЕГИСТРОВ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИИ

Раскрываются теоретические основы бухгалтерского и налогового учета налога на прибыль организаций, анализируется финансово-хозяйственная деятельность исследуемого объекта, 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 разработки рекомендаций по совершенствованию налоговых регистров по налогу на прибыль организаций связана с тем, что грамотно составленные регистры с учетом особенностей деятельности предприятия помогают правильно определить налоговую базу по налогу на прибыль и не допустить ошибки при расчете налога на прибыль. Важность точности расчета налога на прибыль связана с тем, что налоги – это часть отношений экономического субъекта с государственными и контролирующими органами, и нарушения в данной области могут повлечь за собой существенные последствия для экономического субъекта.

Объектом исследования является организация ООО «ЛЕКТА», занимающаяся оптовой и розничной торговлей техническими маслами и смазками, а также запчастями для тяжелой техники. Предмет исследования – регистры налогового учета по налогу на прибыль организаций.

Целью работы является разработка рекомендаций по совершенствованию налоговых регистров по налогу на прибыль организаций.

Была проведена оценка критериев самостоятельной оценки рисков, по которым в соответствии с Концепцией системы планирования выездных налоговых проверок [2] можно сделать вывод о принадлежности рассматриваемой организации к группе налогоплательщиков, имеющих высокую вероятность включения в план налоговых проверок.

Для совершенствования учета налога на прибыль организаций были рекомендованы регистры по учету операций продажи амортизируемого имущества, учету амортизации, начисленной нелинейным способом и возникающих в результате использования различных способов начисления амортизации налогооблагаемых временных разниц, а также по учету расходов на проценты по долговым обязательствам.

Для совершенствования учета операций продажи амортизируемого имущества рекомендуется «Регистр-расчет результата от реализации амортизируемого имущества» (табл. 1).

Данный регистр позволяет рассчитать остаточную стоимость основного средства, амортизация по которому начислялась нелинейным способом. Также в регистре отражается сумма расходов, связанных с реализацией основного средства, и результат от реализации амортизируемого имущества.

В регистре для усовершенствования учета амортизации (табл. 2) определяется суммарный баланс амортизационной группы и сумма амортизации по амортизационной группе. На каждую амортизационную группу составляется отдельный регистр.

Таблица 1

Регистр-расчет результата от реализации амортизируемого имущества

Наименование объекта	Дата		Первоначальная стоимость, руб.	Число полных месяцев	Норма амортизации (с учетом коэф)	Остаточная стоимость (гр. 4 $\times$ (1 – 0,01 $\times$ $\times$ гр. 6) ^{гр.5} , руб.	Расходы, связанные с реализацией, руб.	Выручка от реализации (без НДС), руб.	Прибыль (убыток) от реализации (гр. 9 – гр. 7 – – гр. 8), руб.
	ввода в эксплуатацию	реализации				(строка 040 Прил. 3 к листу 02 Налоговой декларации)			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Автопо-грузчик TOYOTA 8FG	25.01.09	03.02.10	500 000	13	3,8	302 166,24	2 300	350 000	45 533,76
Итого	X	X	X	X	X	302 166,24	2 300	350 000	45 533,76

Таблица 2

Регистр-расчет амортизации нелинейным способом по амортизационным группам

Амортизационная группа (подгруппа):		Четвертая группа (свыше 5 лет до 7 лет включительно)					
Норма амортизации:		3,80 %					
Повышающий (понижающий) коэффициент		-					
№ п/п	Показатель	Январь	Февраль	Март	Апрель	...	Декабрь
1	Суммарный баланс амортизационной группы (подгруппы) на 1-е число месяца	559 371,81	538 115,68	203 565,17			
2	Сумма амортизации за месяц (стр. 1 × Норма амортизации × Коэффициент)	21 256,13	20 448,40	7 735,48			
3	Начисленная сумма амортизации с начала года	21 256,13	41 704,52	49 440,0	49 440,0	...	49 440,0
4	Первоначальная стоимость амортизируемого имущества, введенного в эксплуатацию в текущем месяце			672 000,0			
5	Изменение первоначальной стоимости амортизируемого имущества в текущем месяце						
6	Остаточная стоимость имущества, выбывшего в текущем месяце		314 102,12				
7	Остаточная стоимость имущества, временно исключенного из амортизационной группы в текущем месяце						
8	Суммарный баланс амортизационной группы (подгруппы) на 1-е число следующего месяца (стр. 1 – стр. 2 + стр. 4 + стр. 5 – стр. 6 – стр. 7)	538 115,68	203 565,17	867 829,69			
9	Ликвидация амортизационной группы (строка 200 прил. № 2 к листу 02 Налог. декларации)						

Структура регистра организована таким образом, что данные об операциях с амортизируемым имуществом, которые влияют на изменение суммарного баланса амортизационных групп, отражаются в месяце совершения данных операций. А поскольку суммарный баланс изменяется только с первого числа месяца, следующего за месяцем произошедших изменений, то такая структура предотвращает возникновение ситуаций, при которых изменение суммарного баланса в результате совершенных операций отражаются несвоевременно.

Регистр (табл. 3) предназначен для определения общей суммы амортизации по всем амортизационным группам. В итоговой строке регистра определяется сумма начисленной амортизации нарастающим итогом с начала года, которая включается в Налоговую декларацию по налогу на прибыль.

Таблица 3

Регистр – расчет общей суммы амортизации, начисленной нелинейным способом

Амортизационная группа (подгруппа)	Сумма начисленной амортизации				
	Январь	Февраль	Март	...	Декабрь
Вторая группа	3 627,32	3 489,49	3 356,89		
Четвертая группа	21 256,13	20 448,40	8 189,04		
Итого начислено за месяц	24 883,45	23 937,88	11 545,93		
Итого нарастающим итогом (строка 133 приложения №2 к листу 02 Налоговой декларации)	24 883,45	48 821,33	60 367,26		

Для учета налогооблагаемых временных разниц, образующихся в результате начисления амортизации разными способами рекомендован «Регистр-расчет налогооблагаемых временных разниц по амортизации» (табл. 4).

Таблица 4

Регистр – расчет налогооблагаемых временных разниц по амортизации

Дата	Операция	Учитывается в налоговом учете	Учитывается в бухгалтерском учете	Налогооблагаемые временные разницы		ОНО (гр.11 (12) × 20%)	
				образовано	списано	начислено	списано
1	2	3	4	5	6	7	8
01.01.10	Остаток по сч. 77 на начало периода	X	X	193 453,5	X	38 690,7	X
31.01.10	Амортизация за январь	21 256,13	17 596,80	3 659,33		731,9	
...		..	..	..	..	..	..
Итого за период				6 550,93	110 019	1 310,2	22 003,8
31.03.10	Остаток по счету 77 на конец периода	X	X	89 985,13	X	17 997	X

«Регистр-расчет среднего уровня процентов по сопоставимым обязательствам» (табл. 5) позволяет легко рассчитать средний уровень процентов, для этого в нем приведены формулы для расчета, что позволит не допустить ошибок при расчете.

Регистр-расчет среднего уровня процентов по сопоставимым обязательствам

Договор	Сумма кредита (займа)	Ставка по кредиту (займу), %	Сумма процентов по кредиту (займу) (гр. 2 × гр. 3)
1	2	3	4
Кредитный договор № 23332 от 17.01.2010 ВТБ	700 000	19	133 000
Кредитный договор № 23361 от 18.01.2010 ВТБ	800 000	20	160 000
Займ №12КСТ от 19.01.2010	1 000 000	15	150 000
Итого	2 500 000	X	443 000
Средний уровень процентов, % (итого по гр. 4 : итого по гр. 2 × 100 %)	17,72		

При помощи «Регистра-расчета расходов по процентам по долговым обязательствам» (табл. 6) можно определить расходы на проценты исходя из среднего уровня процентов, так и исходя из ставки рефинансирования. Это удобно, поскольку нет необходимости вести два отдельных регистра для каждого способа расчета расходов на проценты.

В данном регистре содержится показатель «Условие об изменении процентной ставки», в зависимости от значения которого определяется, на какую дату к расчету принимается ставка рефинансирования ЦБ (на последнюю дату отчетного периода или на дату получения займа).

Содержащиеся в регистре-расчете расходов по процентам данные подробно и полно отражают порядок расчета как фактически начисленных процентов, так и процентов в соответствии с ограничениями, предусмотренными в ст. 269 Налогового кодекса РФ.

Также данный регистр позволяет рассчитать сумму процентов, не принимаемых к расходам в налоговом учете (постоянная разница) и постоянного налогового обязательства.

Во всех предложенных регистрах имеются все необходимые данные для определения расчетных показателей, приведены формулы по которым находятся показатели, а также указаны номера строк Налоговой декларации по налогу на прибыль организаций [1]. Они заполняются на основании содержащихся в регистрах данных.

Предложенные регистры полностью учитывают особенности налогового учета и соответствуют требованиям налогового законодательства.

Таким образом, использование рекомендованных регистров дает возможность предотвратить возникновение ошибок в налоговом учете операций по продаже амортизируемого имущества, начислению амортизации нелинейным способом, расчету расходов по процентам по долговым обязательствам. Это позволит правильно рассчитать налоговую базу по налогу на прибыль организаций и налог на прибыль, и, как следствие, предотвратить начисление налоговыми органами штрафов и пеней за грубое нарушение правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения.

Библиографические ссылки

1. Об утверждении формы и формата налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, порядка ее заполнения : приказ ФНС РФ от 15.12.2010 № ММВ-7-3/730@ // Доступ справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок : приказ ФНС РФ от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ (ред. от 22.09.2010) // Доступ справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

В. В. Никишина, И. В. Федоренко
Филиал Сибирского государственного аэрокосмического университета
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Железногорск

МЕСТО И РОЛЬ АУДИТА В СИСТЕМЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО УЧЕТА И КОНТРОЛЯ РОССИИ: ПРОШЛОЕ, НАСТОЯЩЕЕ И БУДУЩЕЕ

Рассматривается место и роль аудита в системе государственного учета и контроля России. Акцентируется внимание на важность поддержания и развития аудита.

Ключевые слова: аудит, контроль, государство.

Важным элементом экономики государства является контроль, который может принимать разные формы в зависимости от субъектов контроля и поставленных ими целей. Аудит является одной из форм финансового контроля в Российской Федерации. Аудит можно рассматривать как неотъемлемую часть системы управления. Его целью является вскрытие отклонений от принятых стандартов в ходе осуществления хозяйственной деятельности, кроме того выявляются нарушения закона, эффективности и экономии расходования денежных, материальных и прочих ресурсов [1, с. 13].

Потребность в услугах аудитора возникла в связи с обособлением интересов тех, кто непосредственно занимается управлением предприятия (администрация, менеджеры) и кто вкладывает средства в его деятельность (собственники, акционеры, инвесторы), а также государства как потребителя информации о результатах деятельности предприятий.

Естественно, что государство не желает полагаться лишь на ту финансовую информацию, которую предоставляли управляющие и подчиненные им бухгалтеры предприятия. Это вызвано частыми банкротствами предприятий, а обман со стороны администрации существенно повышал риск финансовых вложений. Акционеры хотели быть уверенными в том, что их не обманывают, что отчетность, предоставляемая администрацией, полностью отражает действительное финансовое положение предприятия. Для проверки правильности финансовой информации и подтверждения финансовой отчетности приглашались специальные люди – аудиторы, которым, по мнению акционеров, можно было доверять. Главными требованиями, предъявляемыми к аудитору, были его безупречная честность и независимость [2].

Следовательно, проведение аудиторской проверки даже в тех случаях, когда она не является обязательной, несомненно, имеет важное значение. Наличие достоверной информации позволяет повысить эффективность функционирования рынка капитала и дает возможность оценивать и прогнозировать последствия принятия экономических решений.

Роль аудита невелика в обществе, в котором преобладает государственная собственность, где осуществляется тотальный контроль за финансово-хозяйственной деятельностью субъектов. В обществе с рыночными формами хозяйствования роль аудита значительно возрастает, так как в надежной защите от финансовых рисков заинтересован не только каждый субъект экономической деятельности в отдельности, но и общество, и государство в целом.

Вопреки популярному мнению о том, что в Россию аудит пришёл сравнительно недавно, существуют сведения о том, что впервые должность аудитора была введена в 1716 г. Петром I. Во времена правления Петра I аудит играл иную роль по сравнению с настоящим временем. Первоначально термин аудит имел весьма древние корни и принимал значение «слушатель», «выслушивающий». Главной задачей первых аудиторов являлось выявление злоупотреблений в обеспечении российской армии всем необ-

ходимым и рассмотрении имущественных споров. Основным их занятием являлась ревизия и учёт армейского и флотского имущества, а также решение имущественных споров и разбирательств [6].

Выдающийся российский ученый Я. В. Соколов в своих трудах очень подробно описал все этапы развития учета и аудита в России. Анализируя его научные разработки, можно сделать вывод, что к середине XIX в. в России имелось много существенных недостатков в организации учета и контроля. Понимая это, в 1856 г. видный чиновник В. А. Татаринов (1816–1871) был командирован за границу для изучения опыта постановки учета. По результатам представленного доклада Александр II написал: «По важности сего дела желаю, чтобы оно было прочитано в Совете министров. Я, со своей стороны, совершенно разделяю ваш взгляд и желал бы, чтобы и прочие министры убедились в необходимости приступить к радикальному улучшению как нашего счетоводства, так и вообще финансовой системы нашей». Его сын, Александр III писал: «К сожалению, в официальных отчетах так часто приукрашивают, а иногда и просто врут, что я, признаюсь, всегда читаю их с недоверием...» [6].

В те времена возникновение мысли о том, что аудиторы по просьбе клиентов и за плату должны были проверять объективность представляемой им отчетности различных фирм, казалась необычной и ненужной. Такая практика была неприемлема для России, так как в стране господствовал принцип вертикального контроля, т. е. ревизии, а не аудита. При этой системе, можно было понять, что ревизору надо заплатить, но платить аудитору, да еще после того как проверяющий в акте раскрывал недостатки его работы, казалось странным и излишним.

Потребность в услугах аудиторов значительно возросла в период мирового экономического кризиса 1929–1933 гг. В это время резко ужесточились требования к качеству аудиторской проверки и ее обязательности, увеличилась потребность в услугах аудиторов. После окончания кризиса практически все страны начинали вводить обязательные требования к объему информации, содержащейся в годовых отчетах, и обязательности публикации этих отчетов и заключений аудиторов [3].

В связи с этим событием аудит принял роль мощного оружия в борьбе с мошенничеством. Но роль аудита состоит не только в том, чтобы обеспечивать проверку достоверности финансовых показателей, но и для того, что не менее важно, чтобы разработать предложения по оптимизации хозяйственной деятельности в целях рационализации расходов и увеличения прибыли. Аудит можно определить как своеобразную экспертизу бизнеса.

Несмотря на то, что услуги аудита быстро набирают популярность, все же не все точно понимают, для чего именно они необходимы. Многие ассоциируют их с налоговыми проверками, но на самом деле это совершенно разные вещи. В действительности аудиторская проверка имеет цель – определить достоверность бухгалтерской отчетности в основных аспектах. Кроме этого, аудиторская проверка дает возможность руководству предприятия всегда быть в курсе того, что происходит на предприятии и принимать на основе полученной информации эффективные решения относительно повышения доходности и улучшения деятельности фирмы [4].

Проведенные в 2010 г. проверки показали, что наиболее существенные недостатки в работе аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов выявлены при проведении аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности; составлении аудиторского заключения; осуществлении профессиональной этики [5].

В то же время потенциал аудиторской деятельности в нашей стране, к сожалению, остается реализованным далеко не полностью, а возможности аудита в достижении целей финансового контроля не исчерпаны. Одна из причин тому – нерешенность вопроса об оптимальном соотношении государственного регулирования и саморегулирования аудиторской деятельности.

Анализ результатов проведенных проверок, а также экспертных мнений позволяет считать данные недостатки типичными, требующими особого внимания со стороны аудиторских организаций и аудиторов. В настоящий момент в России на данные недостатки обращают большое внимание, а также ведется серьезная работа по созданию и становлению отечественного аудита.

По сравнению с 2009 г. количество проведенных в 2010 г. внешних проверок качества работы аудиторов увеличилось в 4,5 раза. Увеличение количества проведенных проверок имело место во всех саморегулируемых организациях аудиторов [5].

В 2009 г. число аттестованных аудиторов составило 38,8 тыс. чел. Из них только 0,7 тыс. чел. оказывают аудиторские услуги непосредственно, остальные являются сотрудниками аудиторских фирм, количество которых, в свою очередь, составляет 6,2 тыс. По состоянию на 25.02.2010 количество аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, внесенных в контрольный экземпляр реестра Минфина, составило 4,2 тыс. фирм и 21,1 тыс. чел. [5].

Несмотря на проблемы, связанные с развитием аудита, с полным правом можно утверждать, что аудит в России состоялся и получает все большее развитие: создана мощная, законодательно регламентируемая аудиторская система, с учетом международных образцов совершенствуется ее институциональная база, в том числе нормативно-законодательная, крупные отечественные аудиторские фирмы уже конкурируют на российском рынке даже с общепризнанными мировыми аудиторскими объединениями. В настоящее время в России стандартизирована также деятельность по оказанию услуг, сопутствующих непосредственно аудиту (анализ финансово-хозяйственной деятельности, постановка бухгалтерского учета, оценка инвестиционных проектов, информационное обслуживание, консультации по вопросам систем управления и др.).

Развитие аудита будет играть важную роль для России. Наличие достоверной информации позволяет повысить эффективность функционирования рынка капитала и дает возможность оценивать и прогнозировать последствия различных экономических решений. Более того, аудит приобретает все большее значение для решения насущных проблем привлечения инвестиций, укрепления финансов и подъема экономики страны.

Важно учесть, что нужно подойти серьезно к вопросу разработки достойного развития аудита, так как это значительно упростит выявление ошибок в бухгалтерском учете и налогообложении, а кроме того, вскроет недостатки в системе управления и организационной структуре предприятия. Появится возможность дать самую квалифицированную консультацию по этим вопросам.

Таким образом, роль и значение аудита по мере развития рыночных отношений постоянно возрастает и его место в системе контроля становится все заметнее. Задача государства заключается в создании благоприятных условий для функционирования и совершенствования аудиторской деятельности.

Библиографические ссылки

1. Подольский В. И. Аудит : учебник. М. : Аудит : ЮНИТИ, 2008.
2. Аудит. Краткая справка. Что такое аудит? [Электронный ресурс] // Аудит и финансовый консалтинг. URL: <http://www.auditfc.ru>.
3. Аудит устойчивости предприятий как способ преодоления кризиса доверия [Электронный ресурс]. URL: <http://www.klerk.ru>.
4. Для чего нужен аудит [Электронный ресурс]. URL: <http://www.description-job.ru>.
5. Результаты проверки работы аудиторов в РФ [Электронный ресурс] // Альянс Медиа. URL: <http://www.allmedia.ru>.
6. Развитие аудита в России [Электронный ресурс] // Аудит и контроль. URL: <http://auditcontrol.ru>.

К. В. Одинцова, В. Э. Кауп
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ДЕБИТОРСКОЙ И КРЕДИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ ТОРГОВОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

Изложено значение дебиторской и кредиторской задолженности организации, предлагаются рекомендации по совершенствованию учета задолженностей.

Ключевые слова: дебиторская задолженность, кредиторская задолженность, аудиторская проверка.

Федеральный закон «О бухгалтерском учёте» предусматривает в составе объектов бухгалтерского учёта обязательства как неотъемлемую часть деятельности организации. Факты возникновения обязательств и их погашения представляют собой расчётные отношения. При этом любое предприятие может выступать как дебитором, так и кредитором.

Актуальность выбранной темы в том, что наличие и изменение структуры, состава и качества дебиторской и кредиторской задолженности, а также интенсивность их увеличения или уменьшения существенно влияет на финансовое положение организации, использование денежных средств в обороте, величину прибыли, фактически полученной в отчетном периоде.

Дебиторская задолженность – сумма долгов, причитающихся предприятию от юридических или физических лиц в итоге хозяйственных взаимоотношений с ними.

Дебиторская задолженность всегда отвлекает средства из оборота, препятствует их эффективному использованию, следствием чего является напряженное финансовое состояние предприятия.

Кредиторской задолженностью называется задолженность данной организации другим организациям, работникам и физическими лицами.

Дебиторская и кредиторская задолженность являются естественными составляющими бухгалтерского баланса предприятия. Они возникают в результате несовпадения даты появления обязательств с датой платежей по ним.

Объектом исследования была выбрана торговая организация, в сферу деятельности которой входит продажа и техническое обслуживание автомобилей, а также продажа аккумуляторов и других запасных частей к ним. В настоящее время в условиях рыночных отношений у предприятия значительно увеличилось количество контрагентов. Для того чтобы правильно выстроить взаимоотношения с клиентами, необходимо постоянно контролировать текущее состояние взаиморасчетов.

Для того чтобы выявить направления совершенствования учета дебиторской и кредиторской задолженности в данной организации была проведена аудиторская проверка.

По результатам проведенного аудита были выявлены следующие нарушения:

- ослаблен контроль своевременности истребования задолженности;
- для отражения результатов инвентаризации не составлялись унифицированные документы;
- результаты инвентаризации не анализировались;
- неправильно оформлены некоторые договора и первичные документы;
- отсутствовали некоторые счета-фактуры;
- по некоторым договорам оплата производилась позднее установленных сроков;
- неправильно начислялись и уплачивались НДС.

Таблица 1

Акт инвентаризации расчетов с дебиторами на 01.01.2010

Наименование контрагента	№, дата счета	Сумма задолженности	Момент оплаты	Сумма задолженности, подтвержденная дебиторами	Сумма задолженности, не подтвержденная дебиторами	Задолженность с истекшим сроком давности
ООО «Мостоотряд -5»	СМС897 от 28.11.2009	30 000	—	30 000	—	—
Итого		30 000		30 000	—	—

Таблица 2

Регистр учета расчетов с покупателями

Контрагент	№, дата договора	Предмет договора	Сумма по договору	Срок оплаты по договору	Выставленный счет	Платежный документ	№, дата выданного документа	Фактическая оплата
1	2	3	4	5	6	7	8	9
ООО «Ди-Сервис»	2/678 от 30.01.10	Поставка запасных частей	450 000	28.02.10	СМС256 от 30.01.10	Банковская выписка от 01.02.10	—	450 000
ООО «Дельта-Лизинг»	1/6518 от 18.10.10	Поставка автомобиля	890 000	01.11.10	СМС998 от 20.10.10	Банковская выписка от 25.10.10	Счет-фактура СМС887 от 08.11.10	890 000

Таблица 3

Регистр учета расчетов с поставщиками

Контрагент	№, дата договора	Предмет договора	Сумма по договору	Срок оплаты по договору	Платежный документ	Счет-фактура, №, дата	Фактическая оплата
ООО «Рольф Импорт»	28 от 28.06.08	Покупка автомобилей	13 000 000	28.07.08	Банковская выписка от 25.07.08	58 от 08.08.08	13 000 000

Таблица 4

Отчет о списании дебиторской задолженности

Счета выставленные	Срок оплаты по договору	Платежные поручения входящие или ПКО		Дебиторская задолженность на дату поступления денег	Период просрочки (в днях)
		Дата	Сумма		
СМС235	01.03.2010	03.03.2010	25 000	100 000	2
		06.03.2010	75 000	75 000	5

Таблица 5

Регистр контроля дебиторской задолженности по срокам давности

№, дата счета-фактуры	Сумма счета-фактуры, руб.	Срок оплаты	Дата поступления платежа	Сумма оплаты, поступившая в период, тыс.руб.					
				0 дней	до 7 дней	до 30 дней	до 45 дней	до 90 дней	свыше 90 дней
СМС563 от 12.08.09	80 500	1.09.09	25.08.09				80 500		

По результатам выявленных нарушений были предложены рекомендации.

Для оформления результатов инвентаризации дебиторской и кредиторской задолженности необходимо использовать специальную форму ИНВ-17 (табл. 1, 2).

В данной форме предусмотрены графы для выделения подтвержденного и неподтвержденного дебиторами долга.

Регистры учета расчетов с контрагентами позволят отслеживать наличие и правильность формирования первичных документов, контролировать документооборот с контрагентами. Данные регистры должны составляться каждую неделю, для того чтобы контролировать образование и погашение задолженности. В этом случае будет легче своевременно выявить просроченную задолженность и принять необходимые меры.

Ведомость по учету расчетов с поставщиками (табл. 3) позволит в полном объеме и без просрочек заплатить по полученным счетам от поставщиков.

Данный регистр заполняется аналогично регистру учета расчетов с покупателями.

Для систематизации информации о дебиторской задолженности целесообразно использовать две формы (табл. 4, 5).

Чтобы заполнить отчет о списании дебиторской задолженности, необходимо воспользоваться данными договора купли-продажи, выписками банка, отчета кассира. Отчет о списании дебиторской задолженности должен вестись по каждому выставленному счету и составляться каждую неделю.

В регистре контроля дебиторской задолженности по срокам давности дебиторская задолженность классифицируется на группы в зависимости от сроков возникновения.

При разработке регистра контроля дебиторской задолженности по срокам давности руководство организации сможет увидеть сроки просрочки дебиторской задолженности по каждому выставленному счету.

Информация для заполнения данного регистра берется из договора купли-продажи и акта сверки взаиморасчетов.

Выполнение данных рекомендаций позволит руководству организации своевременно отслеживать состояние дебиторской и кредиторской задолженности, не упустив момента, когда можно взыскать дебиторскую и оплатить кредиторскую задолженность. Данные рекомендации помогут бухгалтерии снизить вероятность допущения ошибок при ведении учета расчетов.

Библиографические ссылки

1. Горбулин В. Д., Фокина О. Н. Дебиторская и кредиторская задолженность. М. : ГроссМедиа Ферлаг, 2009.
2. Бабаев Ю. А. Бухгалтерский учет : учебник. М. : Вузов. учебник, 2009.
3. Гомола И. А., Кириллов В. Е., Кириллов С. В. Бухгалтерский учет : учебник. М., 2009.
4. Мельник М. В. Аудит : учебник. М. : Экономист, 2009.
5. Кочинев Ю. Ю. Аудит: теория и практика. СПб. : Финансы и статистика, 2009.
6. Парушина Н. В. Анализ дебиторской и кредиторской задолженности // Бухгалтерский учет. 2007.

А. А. Окунева
Красноярский государственный торгово-экономический институт,
Россия, Красноярск

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

УЧЕТ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ И РОССИЙСКИМИ СТАНДАРТАМИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Рассматривается учет налога на прибыль в соответствии с требованиями международных стандартов и российскими нормами, сходство и различие в определении налогооблагаемой прибыли в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) и Российскими стандартами бухгалтерского учета (РСБУ).

Ключевые слова: налог, прибыль, бухгалтерский и налоговый учет, стандарты.

Внедрение Международных стандартов финансовой отчетности в Российской Федерации диктуется экономической необходимостью. Прозрачная и качественная финансовая отчетность является неотъемлемым условием развития, как финансового рынка, так и реального сектора экономики. Международные стандарты в скором времени станут неотъемлемой составляющей национальной системы бухгалтерского учета.

Актуальность темы обусловлена тем, что в настоящее время трансформировать данные российского учета в международный формат довольно сложно. Российские фирмы, которые ведут учет по международным стандартам, сталкиваются с множеством проблем при расчете налога на прибыль. Особенно сложно грамотно составлять налоговую отчетность. Налог на прибыль по МСФО и РСБУ отражается по различным, но достаточно близким правилам. Поэтому важно понимать, в каких именно областях существуют различия. Пренебрежительное отношение к данному факту может привести к некорректному учету по МСФО и, следовательно, представлению искаженной информации пользователям отчетности. Чтобы успешно справиться с этой задачей, необходимо выяснить различия между международными правилами расчета налога на прибыль и российскими стандартами.

Исходя из этого необходимо решить следующие задачи:

- 1) рассмотреть концепции, на которых базируются стандарты МСФО и РСБУ;
- 2) исследовать основные изменения в российском законодательстве в отношении реформирования бухгалтерского учета с МСФО;
- 3) проанализировать сходства и различия в исчислении налога на прибыль по стандартам МСФО и РСБУ;
- 4) сформулировать выводы.

В 2011 г. приняты документы, согласно которым к 2012 г. формирование отчетности по МСФО может стать обязательным для всех российских публичных компаний [7]. Правительством РФ с 25.02.2011 принято Постановление об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Россий-

ской Федерации. В соответствии с ч. 3 ст. 3 Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ Правительство Российской Федерации утвердило Положение о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации [5].

В международной практике для учета налога на прибыль используют МСФО 12 «Налоги на прибыль» (IAS 12 «Income Taxes», МСФО 12), в России – ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18) [6].

Сфера применения МСФО (IAS) 12 значительно шире, чем ПБУ 18/02. В сферу действия МСФО (IAS) 12 также попадают иные налоги, базой для расчета которых является прибыль организации. С одной стороны, в ПБУ 18/02 недостаточно подробно описана схема действия стандарта и мало примеров-иллюстраций. Однако применяя МСФО 12, необходимо изучать и составлять большое количество различной нормативной документации. Например, к МСФО 12 относятся Положения Комитета по интерпретациям МСФО, SIC (Standard Interpretation Committee) или ПККИ (ПККИ 21 «Налоги на доходы – возмещение переоцененных неамортизируемых активов» и ПККИ 25 «Налоги на доходы – изменения налогового статуса компании или ее акционеров»)) [3].

ПБУ 18/02 было разработано на основе предыдущей версии МСФО 12, который только с 1998 г. существенно изменяли четыре раза. Современный МСФО 12 основан на балансовом подходе, концепция, заложенная в основе ПБУ 18/02 – это метод обязательств по отчету о прибылях и убытках. Тем не менее, результаты расчетов отложенных налогов обоими способами должны совпадать – обязательное условие успешной трансформации отчетности из РСБУ в МСФО. Задача обоих стандартов – сопоставить налогооблагаемую прибыль фирмы с бухгалтерской (финансовой).

Налоговая база актива по МСФО представляет собой величину, которая вычитается для целей налогообложения из любых налогооблагаемых экономических выгод, которые получит организация, когда она возместит балансовую стоимость актива. Если эти экономические выгоды не будут облагаться налогом, налоговая база актива равняется его балансовой стоимости.

В стандартах изложены правила расчета временных и постоянных разниц между бухгалтерским и налоговым учетом. Они появляются в МСФО при сравнении двух балансов – финансового и налогового. В первый включают активы, обязательства и капитал в оценках согласно МСФО. В налоговый баланс входят те же показатели, но в раз мере, который соответствует налоговому законодательству. В отличие от МСФО 12, в РСБУ для расчета отложенных налогов балансовый метод не используется, определения налоговой базы активов и обязательств отсутствуют, ПБУ 18 подходит к отложенному налогообложению согласно доходам и расходам, т. е. с позиции отчета о прибылях и убытках [3].

Раздел II ПБУ 18/02 выделяет два вида разниц: постоянные и временные. Согласно МСФО существуют только временные разницы, «temporary differences» [5], к которым относятся разницы между балансовой стоимостью актива или обязательства и их налоговой базой. Российские специалисты выделяют вычитаемые и облагаемые временные разницы. МСФО называют их возмещаемыми – «deductible temporary differences» (кредитовый остаток временных разниц) и налогооблагаемыми – «taxable temporary differences» (дебетовый остаток временных разниц). Если разница постоянна, ее налоговую базу принимают искусственно равной бухгалтерской. При этом по балансовому методу разницы не возникают, следовательно, никаких отложенных налогов у фирмы нет [1].

Общей концепцией ПБУ и МСФО является концепция осмотрительности, согласно которой активы и доходы в финансовой отчетности не должны быть завышены, а обязательства и расходы нельзя занижать. В соответствии налога на прибыль эту концепцию можно применить при учете отложенного налогового актива. Так, его сумму нужно отразить в отчетности только в случае, если существует реальная возможность использовать налоговый кредит или убыток. Отложенные налоговые обязательства, опять же исходя из принципа консерватизма, отражаются в отчетности по МСФО всегда.

В соответствии с правилами консолидации, которые изложены в МСФО 27 «Консолидированная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние предприятия», из сводной финансовой отчетности необходимо исключать нереализованную прибыль и убытки по операциям внутри группы фирм. В соответствии с МСФО группа компаний – это материнская организация и все ее дочерние фирмы. Таким образом, консолидированную отчетность сдает группа компаний, но принимают как от одной организации [2].

В результате исключения прибыли могут появиться временные разницы. Налоги платит каждая отдельная фирма, которая входит в группу, в таком случае налоговая база актива, которую фирма приобрела у другой компании группы, будет равна уплаченной за нее цене, компания-продавец должна будет заплатить налог на прибыль от продажи данного актива. Таким образом, в данном случае имеет место двойное налогообложение. В таких ситуациях МСФО 12 требует отразить отложенный налог.

Как ПБУ 18/02, так и МСФО (IAS) 12 исходят из необходимости использовать для оценки налоговых активов и обязательств различные ставки исходя из ставок, применяемых к определенному типу операций в соответствии с налоговым законодательством.

В то же время в МСФО (IAS) 12 заложен механизм корректировки величины отложенных налоговых активов и обязательств при изменении налоговых ставок, поскольку их оценка должна производиться исходя из ставок налога, которые предполагается применять к периоду реализации актива или погашения обязательства на основании ставок налога, действующих на отчетную дату.

Одновременно в МСФО и в ПБУ налоговые активы и обязательства необходимо представлять в бухгалтерском балансе отдельно от других активов и обязательств. Сходство отдельных положений МСФО и ПБУ можно увидеть и в правилах по формированию показателей Отчета о прибылях и убытках. Так, и в МСФО 12, и в ПБУ 18 расходы по уплате налога (доход от его возмещения) включают в расходы по текущему налогу (доход от возмещения текущего налога) и отложенные расходы по налогу (отложенный доход от возмещения налога).

Требования МСФО (IAS) 12 направлены, главным образом, на решение вопроса о возможности зачета отложенных налоговых активов и обязательств различных организаций, показатели которых будут формировать консолидированную финансовую отчетность.

МСФО предъявляют больше требований к раскрытию информации по сравнению с ПБУ 18. Так, международные стандарты предписывают дополнительно сообщать о неиспользованных налоговых убытках и налоговых кредитах. Речь идет о суммах учтенных отложенных налоговых активов, обязательств и отложенном доходе от возмещения налога или расхода по уплате налога, который показан в Отчете о прибылях и убытках.

В целом, несмотря на различия, которые вызваны применением в МСФО 12 балансового способа, два стандарта весьма похожи. Исследование различий при отражении налога на прибыль по МСФО и РСБУ, позволяет сделать вывод о том, что большее ко-

личество различий в характере и суммах отложенных налогов, рассчитанных по разным правилам, может вызвать ошибки, в частности, при трансформации. Поэтому при составлении отчетности по МСФО в состав корректирующих проводок следует включить сторнирование отложенных налогов, начисленных в российском учете, а затем рассчитать отложенные налоги по МСФО. Финансовым специалистам необходимо глубоко изучить МСФО 12, для того чтобы лучше понять принципы функционирования, что будет способствовать быстрому и эффективному введению данных стандартов в РФ.

Библиографические ссылки

1. Куликова Л. И., Алеткин П. А. Перенос налоговых убытков на будущие периоды в соответствии с МБС (IAS) 12 «Налог на прибыль» // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 4. С. 2–6.
2. Тимофеева Л. Ю. Международный бухгалтерский учет и его роль в развитии международной налоговой безопасности // Международный бухгалтерский учет. 2010. № 5. С. 28–33.
3. Сухарев И. Р., Сухарева О. А. Практическое применение требований МСФО в российских условиях: учет основных средств // Международный бухгалтерский учет. 2010. № 3. С. 2–8.
4. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва финансов РФ от 19.11.2002 № 114н (ред. от 11.02.2008 № 23н) // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 25.02.2011 № 107 // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. МСФО (IAS) 12: «Налоги на прибыль» [Электронный ресурс]. URL: <http://allmsfo.ru/msfo-ias-12.html>.
7. Инфоцентр UBA.RU – налоги, аудит, финансы, оценка [Электронный ресурс]. URL: <http://www.uba.ru>.

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

ЦИКЛИЧЕСКИЙ ПОДХОД ПРИ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКЕ

В процессе проведения аудиторской проверки организаций раскрываются проблемы, связанные с описанием подхода, используемого при сегментировании информации.

Ключевые слова: циклический подход, модификация циклов, уровни циклов.

Правильно составленная программа, содержащая набор четко сформулированных инструкций для исполнителей – членов рабочей аудиторской группы, позволяет оптимизировать затраты на проведение оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, тесты средств контроля и процедуры проверки по существу при приемлемом уровне общего аудиторского риска.

Оптимизация затрат достигается за счет правильного выбора и упорядочения процедур проверки, упрощения взаимодействия членов рабочей группы между собой, с руководителем проверки и с персоналом аудируемого лица, сокращения времени на обработку результатов аудиторских процедур и формирования итоговых выводов. Данная тема недостаточно разработана и на сегодняшний день является актуальной.

Международная практика свидетельствует, что процесс получения аудиторских доказательств может быть оптимизирован, если в качестве сегментов аудита выделять образующиеся при осуществлении хозяйственных операций взаимосвязи между отдельными объектами учета – так называемые циклы хозяйственных операций:

цикл приобретения и заготовления, который объединяет хозяйственные операции по приобретению и созданию внеоборотных активов и заготовлению материально-производственных запасов, приводящие к образованию кредиторской задолженности перед поставщиками и подрядчиками соответствующих активов;

цикл производства, который объединяет хозяйственные операции по производственному потреблению элементов производства и выпуску готовой продукции;

цикл реализации – хозяйственные операции, связанные с продажей готовой продукции и приводящие к образованию дебиторской задолженности покупателей и заказчиков;

цикл оплаты – хозяйственные операции, связанные с движением наличных и безналичных денежных средств, а также погашением дебиторской и кредиторской задолженности как путем оплаты денежными средствами, так и путем зачета взаимных требований [2].

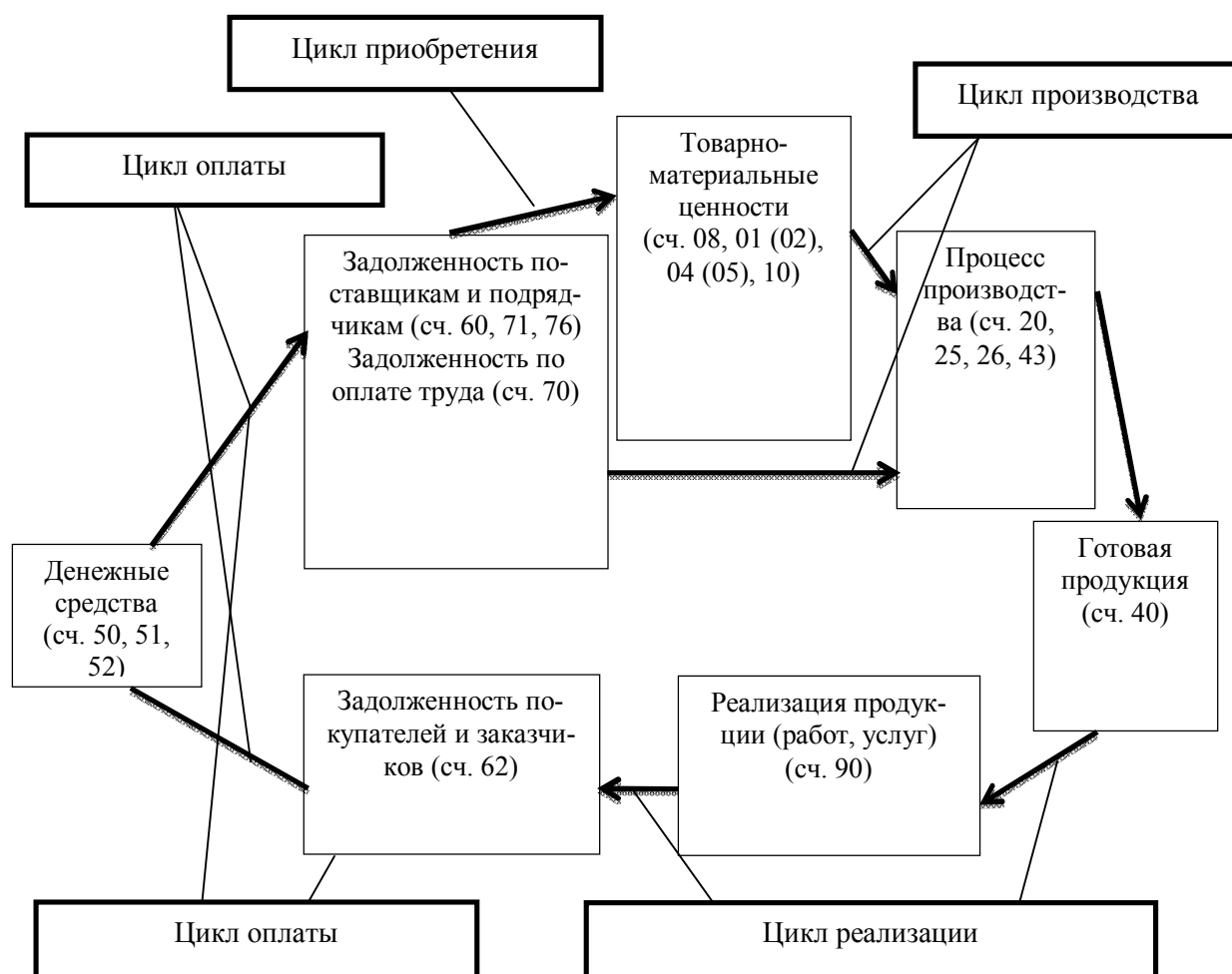
В зависимости от содержания финансово-хозяйственной деятельности конкретной организации могут быть выделены и другие циклы хозяйственных операций.

Например, если операции по осуществлению финансовых вложений носят массовый, часто повторяющийся характер, то может быть выделен цикл инвестирования (см. рисунок).

В целях наглядности на рисунке отражены только основные циклы, составляющие суть производственной деятельности промышленного предприятия.

Фактически циклы хозяйственных операций характеризуют кругооборот капитала организации и заканчиваются только при прекращении деятельности организации. Приобретение элементов производства – средств труда, предметов труда и собственно

труда (цикл приобретения) – приводит к образованию задолженности поставщикам и подрядчикам, а также персоналу по оплате труда.



Взаимосвязь циклов хозяйственных операций

Данный подход позволяет значительно сократить объемы внутреннего обмена информацией и с большей эффективностью выявлять искажения, так как ориентирован не на остатки, а на обороты по счетам.

В процессе производства готовой продукции потребляются элементы производства, что отражается начислением амортизации внеоборотных активов, списанием товарно-материальных ценностей, начислением заработной платы персоналу (цикл производства).

Выпущенная в процессе производства готовая продукция реализуется покупателям, что приводит к образованию дебиторской задолженности (цикл реализации).

На расчетный счет или в кассу предприятия от дебиторов поступают денежные средства в счет оплаты реализованной продукции. Работникам выплачивается заработная плата. Денежные средства направляются на погашение задолженности поставщикам внеоборотных активов и товарно-материальных ценностей (цикл оплаты).

Чаще всего в процессе аудита каждый цикл хозяйственных операций исследуется отдельно, что позволяет проводить сложные проверки. При этом проверка должна быть организована таким образом, чтобы своевременно выявлять связи между циклами [1].

Циклические подходы модифицируются. В практических целях может быть предложена следующая классификация циклов хозяйственных операций:

- циклы основной (текущей) деятельности;
- цикл приобретения ресурсов (цикл закупок);
- цикл использования ресурсов;
- цикл продаж;
- цикл расчетов по текущей деятельности;
- циклы инвестиционной деятельности;
- цикл приобретения активов;
- цикл использования активов;
- цикл ликвидации активов;
- цикл расчетов по инвестиционной деятельности;
- циклы финансовой деятельности;
- цикл привлечения капитала;
- цикл использования капитала;
- цикл возврата капитала.

Представленная структура циклов хозяйственных операций отвечает системному характеру и основным взаимосвязям финансового учета и бизнес-процессов. Она позволяет оптимальным образом провести первичное структурирование этапов аудита, облегчает последующее деление на циклы второго, третьего и так далее уровней, а также соотнесение с объектами бухгалтерского учета (см. таблицу).

Структурирование этапов аудита по уровням циклов

Циклы I уровня	Циклы II уровня	Циклы III уровня
Циклы текущей деятельности		
Цикл приобретения ресурсов	Закупка материалов, услуги, аренда и др. Наем персонала и др. в зависимости от специфики деятельности	По группам материалов; по группам поставщиков и т. д. в зависимости от существенности и организации учета
Цикл использования ресурсов	Использование материалов использование труда и др. в зависимости от специфики деятельности	По производственным процессам (переделам и др.); по видам продукции; по подразделениям (цехам) и т. д.
Цикл продаж	–	По сегментам рынка; по видам продукции; по группам покупателей и т. д.
Цикл расчетов	–	По сегментам рынка; по видам продукции; по группам покупателей и т. д.
Циклы инвестиционной деятельности		
Цикл приобретения активов	Приобретение основных средств, Создание основных средств. Приобретение нематериальных активов, финансовые вложения и др.	По видам активов; по сегментам деятельности; по подразделениям и т. д. в зависимости от существенности и организации учета
Цикл использования активов	Амортизация. Расходы на содержание и эксплуатацию. Модернизация и реконструкция, доходов от владения и др.	По видам активов; по сегментам деятельности; по подразделениям и т. д.

Циклы I уровня	Циклы II уровня	Циклы III уровня
Цикл ликвидации активов	Продажа, прочее выбытие	По видам активов; по сегментам деятельности; по подразделениям; по видам выбытия и т. д.
Цикл расчетов	–	По видам активов; по группам контрагентов; по сегментам деятельности и т. д.
Циклы финансовой деятельности		
Цикл привлечения капитала	Привлечение собственного капитала. Привлечение заемного капитала	По видам акций, иных ценных бумаг; по видам кредитов и займов; по срокам привлечения; по целям привлечения и т. д. в зависимости от существенности
Цикл использования капитала	Использование целевых средств. Начисление доходов собственников. Начисление процентов и др.	По видам акций, иных ценных бумаг; по видам кредитов и займов; по срокам привлечения; по целям привлечения и т. д.
Цикл возврата капитала	Расчеты с учредителями по дивидендам. Расчеты по выкупу акций и др. Расчеты с заемщиками и др.	По видам акций, иных ценных бумаг; по видам кредитов и займов; по срокам привлечения; по целям привлечения и т. д.

После этого намечаются блоки процедур проверки по существу, определяются участки, на которых целесообразно провести тесты средств контроля, определяются внутренние критерии выполнения процедур в отдельных блоках и точки возврата.

В случае, когда планируемые тесты позволяют дать количественную оценку риска, аудитор может определить необходимость перехода к расширенным или дополнительным процедурам при помощи общего критерия эффективности программы проверки:

$$E = 1 - AR / C, \quad (1)$$

где E – мера эффективности аудиторских процедур, руб.; AR – общий аудиторский риск, отн. ед.; C – затраты на выполнение аудиторских процедур, руб. (складываются из затрат на получение информации и затрат на проверку по существу) [3].

Подводя итоги, можно сделать вывод, что предложенные модификации циклического подхода, принципы подготовки и критерии оценки программы аудита будут полезны практикующим аудиторам, будут способствовать росту качества подготовки и проведения проверок, а также повышению эффективности деятельности аудиторских организаций.

Библиографические ссылки

1. Шеремет А. Д., Суйц В. П. Аудит : учебник. 5-е изд., перераб. и доп. М. : Инфра-М, 2008.
2. Галкина Е. В. Бухгалтерский учет и аудит : учеб. пособие. М. : КноРус, 2009.
3. Коменденко С. М. Подходы к формированию аудиторской проверки // Аудитор. 2006. № 1.

ЗЕМЕЛЬНЫЕ УЧАСТКИ – ОБЪЕКТ ФИНАНСОВОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА ОРГАНИЗАЦИЙ

Рассмотрены вопросы учета земельных участков как объекта недвижимости в финансовом и налоговом учете организаций.

Ключевые слова: земельные участки, недвижимость, финансовый учет, налоговый учет, первоначальная стоимость, затраты, расходы.

Предприятия в своей деятельности используют такой природный ресурс как земля. Причем для одних организаций это основное средство производства, при использовании которого производится продукция, для других – только место расположения их производственных и офисных зданий и сооружений. Земля сама по себе не является объектом имущественных прав, она является природным ресурсом, источником формирования земельных участков – объектов гражданских прав [1, с. 241].

Понятие земельного участка определено Земельным кодексом РФ (ст. 11.1), согласно которому земельным участком является часть земной поверхности, границы которой определены в соответствии с Федеральными законами [2]. Образовываться они могут при разделе, объединении, перераспределении земельных участков или выделе земельных участков, а также земель, находящихся в государственной или муниципальной собственности. Таким образом, понятие земельного участка неразрывно связано с таким понятием, как его границы. Они устанавливаются в ходе работ по землеустройству. В этой связи в бухгалтерском учете одним из объектов учета являются земельные участки.

Деление имущества на движимое и недвижимое сложилось во времена римского права [3, с. 9]. Гражданский кодекс РФ рассматривает земельные участки как объект недвижимости. «К недвижимым вещам (недвижимое имущество, недвижимость) относятся земельные участки, участки недр и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, объекты незавершенного строительства» [4, ст. 130]. Следовательно, земельные участки являются недвижимостью в силу своей объективной природы.

В Российской Федерации земля находится в собственности государства, муниципальных образований, а также в частной собственности физических и юридических лиц. Действующим законодательством разрешено коммерческим организациям использовать земельные участки на правах частной собственности, безвозмездного срочного пользования, аренды и обременения земельного участка частным или публичным сервитутом. Такое многообразие форм владения и использования земельных участков требует достоверного отражения информации о них в системе показателей финансового учета и отчетности организаций, а также налогового учета в части налога на прибыль и земельного налога.

Информация о праве собственности и иных правах на земельные участки и затраты, связанные с их приобретением, подлежат отражению в бухгалтерском (финансовом) и налоговом учете. Методические указания по учету основных средств [6] регламентируют в финансовом учете ПБУ 6/01 «Учет основных средств» [5, п. 4] и отражают земельные участки в составе основных средств организации при выполнении ряда условий. Земельные участки данным критериям соответствуют полностью, поскольку при-

обретаются для производственных или управленческих целей, на длительный срок, способны приносить выгоды в будущем, не предназначены для перепродажи.

Термин «основные средства» был введен в 1930 г. Инструкцией по учету и отчетности в металлопромышленности. Раньше такого понятия не было, и в главных книгах были представлены счета «Здания», «Сооружения», «Оборудование» «Земля» и т. д. Данный термин был сформулирован по принципу значимости в учете. Критерием значимости выступала стоимость объекта (свыше определенной суммы) и срок его использования (более 1 года) [7, с. 243].

В налоговом учете под основными средствами понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией первоначальной стоимостью более 40 000 руб. (с 2011 г.) [п. 1 ст. 257 Налогового Кодекса РФ]. Следовательно, в налоговом учете земельные участки рассматриваются как основные средства.

Особенности операций с земельными участками в бухгалтерском (финансовом) и налоговом учете, выявленные в ходе данного исследования, отражены в таблице:

**Особенности отражения операций с земельными участками
в бухгалтерском (финансовом) и налоговом учете**

Особенности	Бухгалтерский (финансовый) учет	Налоговый учет
Нормативное обеспечение	ПБУ 6/01 «Учет основных средств»	Налоговый Кодекс РФ
Срок полезного использования объекта	Нет	Нет
Амортизация	Не начисляется [п. 17 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»]	Не начисляется [п. 2 ст. 256 НК РФ)
Переоценка	С 2011 г. могут переоцениваться	Нет
Порядок признания расходов по приобретению объекта при покупке у других юридических и физических лиц	Первоначальная стоимость [п. 8 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»]. Образуется временная разница	Признание части расходов в соответствии с пп. 40 п. 1 ст. 264 НК РФ
Порядок признания расходов по приобретению объектов в результате приватизации	Первоначальная стоимость [п. 8 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»]. Образуется временная разница	В соответствии со ст. 264.1 НК РФ предусмотрено два способа их списания
Налог на землю	С даты указанной в правоустанавливающих документах	
НДС	В соответствии с пп. 6 п. 2. ст. 146 НК РФ операции по реализации земельных участков не облагаются НДС	

Организации формируют первоначальную стоимость земельных участков, приобретаемых в собственность, в соответствии с требованиями п. 8 ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Это затраты связаны непосредственно с приобретением земельных участков. Сюда относят суммы, уплачиваемые продавцу, организациям и лицам за информационные и консультационные услуги, иные затраты, связанные с приобретением земельных участков. Из состава затрат на приобретение основных средств, включаемых в первоначальную стоимость объекта, с 1 января 2011 г. исключаются регистрационные сборы.

Коренным отличием их от других объектов основных средств является то, что земля, будучи несоздаваемым и непотребляемым природным ресурсом, имеет неограничен-

ный срок службы. Следовательно, к земельным участкам не может применяться такой показатель, как срок полезного использования. Поэтому к особенностям относится тот факт, что земельные участки не подлежат амортизации [5, п. 17], как прочие объекты основных средств, поскольку их потребительские свойства с течением времени не изменяются. Такой же подход определен п. 2 ст. 256 Налогового кодекса РФ: «не подлежат амортизации земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы)...». Поэтому стоимость приобретаемого земельного участка у других организаций и лиц не может учитываться в расходах, уменьшающих доходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль.

Земельные участки как объекты недвижимости подлежат государственной регистрации [п. 1 ст. 131 ГК РФ]. Предприятия и граждане и в 2011 г. должны представлять документы на регистрацию объектов недвижимости в ФБУ «Земельная кадастровая палата» по субъектам РФ. Данное учреждение наделено полномочиями по приему и выдаче документов на государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним. Обработку документов и запись в Единый государственный реестр прав (ЕГРП) производит Росреестр. В зависимости от вида сделки с земельным участком регистрации подлежат договора купли-продажи, мены, дарения, ипотеки, аренды, договор (соглашение) об установлении сервитута, решение исполнительного органа государственной власти или местного самоуправления о предоставлении земельного участка юридическому лицу на праве собственности, (бессрочного) пользования либо договора аренды земельного участка и др.

Регистрационные сборы – это затраты, связанные с регистрацией прав на земельные участки. Они включают оплату государственной пошлины за регистрацию прав в соответствии со ст. 333.33 Налогового кодекса. Льготы по уплате государственной пошлины определены ст. 333.35 Налогового кодекса. К регистрационным сборам следует отнести также расходы организации по оформлению документов в соответствии с требуемым перечнем документов, необходимых для государственной регистрации объекта недвижимости. Это могут быть расходы по изготовлению кадастрового паспорта, в случае необходимости – расходы по нотариальному оформлению документов. Данные расходы в бухгалтерском учете с 1 января 2011 г. следует единовременно включать в текущие затраты периода.

В налоговом учете пп. 40 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ позволяет предприятиям при исчислении налога на прибыль учитывать в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, часть затрат по приобретению земельных участков. К ним относятся платежи за регистрацию прав на землю, платежи по сделке с землей, платежи за предоставление информации о зарегистрированных правах, оплата услуг уполномоченных органов и специализированных организаций по её оценке, изготовлению документов кадастрового учета. Данная ситуация может привести к образованию временных разниц в бухгалтерском учете при расчете налога на прибыль, поскольку эти разницы могут быть реализованы при последующей продаже земельных участков. Это обстоятельство предполагает обособленный учет данных расходов при формировании первоначальной стоимости земельного участка на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Организации в обязательном порядке, должны переоформить в собственность (приватизировать) или в аренду до 1 января 2012 г. земельные участки, находящиеся у них в постоянном (бессрочном) пользовании [8 ст. 2, 3]. При этом предприятия должны быть собственниками расположенных на таких земельных участках зданий, строений, сооружений. Организации переоформляют право постоянного (бессрочного) пользования земельными участками на право собственности или аренду до 1 января 2015 г., в случае, если на них расположены линии электропередачи, линии связи, трубопроводы, дороги, железнодорожные линии и другие подобные сооружения (линейные объекты).

В бухгалтерском учете данная ситуация приведет к тому, что информация о земельных участках будет отражена в балансе организации при их покупке и оценивании по первоначальной стоимости. Арендованные земельные участки подлежат отражению на забалансовых счетах организации по кадастровой стоимости, а расходы по приобретению прав аренды – на счете 97 «Расходы будущих периодов». В балансе названные расходы должны быть отражены по строке «прочие внеоборотные активы» исходя из требований п. 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. Затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе в соответствии с условиями признания активов, установленными нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету, и подлежат списанию в порядке, установленном для списания стоимости активов данного вида [9, п. 65].

В налоговом учете в соответствии со ст. 264.1 Налогового кодекса РФ стоимость приватизированных земельных участков, прав аренды включается в прочие расходы организации в зависимости от выбранного одного из двух способов списания.

При первом варианте расходы на приобретение права на земельные участки признаются расходами отчетного периода равномерно в течение срока, который определяется организацией самостоятельно и не должен быть менее пяти лет. В приказе об учетной политике должен быть закреплён конкретный срок, в течение которого будут списываться данные расходы.

При втором способе сумма расходов на приобретение права на земельные участки признается расходами отчетного периода в размере, не превышающем 30 % налоговой базы предыдущего налогового периода, до полного признания всей суммы указанных расходов. При этом налоговая база предыдущего налогового периода определяется без учета суммы расходов указанного налогового периода на приобретение права на земельные участки. В приказе об учетной политике должен быть закреплён конкретный размер процентов, который будет применяться при расчете предельных размеров данных расходов.

Данная ситуация также приводит к образованию временных разниц в бухгалтерском учете.

Действующим законодательством не регламентирован порядок бухгалтерского учета и правила раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о земельных участках, находящихся у организации на праве постоянного (бессрочного) пользования. Тем не менее, в соответствии с ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» если при составлении бухгалтерской отчетности выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то в бухгалтерскую отчетность организации следует включать соответствующие дополнительные показатели и пояснения.

Ранее, до 2011 г., земельные участки также не подлежали переоценке в соответствии с п. 43 Методических указаний по учету основных средств [6]. В настоящее время приказ Минфина РФ № 186 от 24.12.2.10 г. внес изменения в данный документ, исключив абз. 43 пункта о том, что земельные участки не подлежат переоценке. Следовательно, предприятия могут по земельным участкам проводить переоценку в общеустановленном порядке, как и для других однородных групп объектов основных средств. Отличие переоценки земельных участков от других объектов основных средств заключается в переоценке только первоначальной (восстановительной) стоимости, ведь амортизация по ним не начисляется. При этом следует отметить, что по Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) допускается переоценка основных средств, в том числе земли при использовании альтернативного порядка учета основных средств.

Порядок учета поступления и выбытия земельных участков не отличается от порядка учета прочих объектов недвижимости. При покупке на основании акта приема-передачи земельный участок приходится на баланс в соответствии с требованиями п. 52 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств: «Объекты недвижимости, права собственности на которые не зарегистрированы в установленном законодательством порядке, принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств с выделением на отдельном субсчете к счету 01 «Основные средства» [6 п. 52]. При выбытии земельного участка, до изменения записи о правах на него в Едином государственном реестре прав (ЕНРИП) используется счет 45 «Товары отгруженные» (субсчет «Переданные объекты недвижимости»).

Организации, владеющие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования, являются плательщиками земельного налога [п. 1 ст. 338 НК]. В отличие от других объектов недвижимости, попадающих под уплату налога на имущество, с момента их отражения на счете 01 «Основные средства», основанием для взимания земельного налога является наличие у предприятия правоустанавливающих документов на земельный участок. Налоговая база для исчисления налога определяется в отношении каждого земельного участка как его кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года, являющимся налоговым периодом [10].

Операции по реализации земельных участков (долей в них) объектом обложения НДС не признаются в соответствии с пп. 6 п. 2 ст. 146 Налогового Кодекса РФ.

Таким образом, в проведенном исследовании выявлены особенности объекта учета – земельные участки – в бухгалтерском (финансовом) и налоговом учете.

Библиографические ссылки

1. Чефранова Е. А., Певницкий С. Г. Государственный регистратор: Правовые основы. Введение в профессию : учеб. пособие. 2-е изд., испр. и доп. М. : Российская правовая академия ; Статут, 2007. С. 241.
2. Земельный кодекс РФ № 136-ФЗ от 25.10. 2001 (с изменениями) [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Налогообложение недвижимого имущества в зарубежных странах / И. В. Горский, О. В. Медведева, Т. Г. Лебединская, Е. А. Юдин. М. : Магистр : Инфра-М, 2010. С. 9.
4. Гражданский Кодекс РФ № 51-ФЗ от 30.11.1994 г. (с изменениями) [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. ПБУ 6/01: Учет основных средств. Положение по бухгалтерскому учету [Электронный ресурс] : утв. приказом Министерства финансов РФ от 30 марта 2001 г. № 26н (ред. от 24.12.2010) // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Методические указания по учету основных средств [Электронный ресурс] : приказ Министерства финансов РФ от 13.10.2003 г. № 91н (ред. от 24.12.2010 № 186н) // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Соколов Я. В., Соколов В. Я. История бухгалтерского учета : учебник. 3-е изд., перераб. и доп. М. : Магистр, 2011.
8. О введение в действие Земельного кодекса РФ [Электронный ресурс] : федер. закон № 137-ФЗ от 25.10.2001 г. (с изменениями) // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
9. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ [Электронный ресурс] : утв. от 29.06.1998 г. № 34н (в ред. от 24.12.2010 № 186н) // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
10. Об исчислении, уплате и льготах по земельному налогу для юридических лиц [Электронный ресурс] : информация Федеральной налоговой службы от 13.07.2011 г. // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Е. С. Резанова, Н. А. Бродецкая, М. И. Мигунова
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

УПРАВЛЕНИЕ НАЛОГОВЫМИ РИСКАМИ

Рассматривается управление налоговыми рисками, анализируются различные дефиниции налогового риска.

Ключевые слова: налоговый риск, факторы налогового риска, источники налоговых рисков, управление налоговым риском, оценка рисков, методы налогового риска.

Современный бизнес немыслим без риска, так как успех в бизнесе зависит не только от правильности и обоснованности выбранной стратегии предпринимательской деятельности, но и от учета вероятности критических ситуаций.

Чтобы выжить в условиях рыночных отношений, нужно решаться на внедрение технических новшеств и на смелые, решающие действия, а это усиливает риск. Следовательно, главными целями является умение оценивать степень риска и умение управлять им, а не избегать риски.

Нашей задачей является выявить, оценить и своевременно среагировать на налоговые риски с целью уменьшения вероятности их возникновения или минимизации негативных последствий, связанных с процессом налогообложения.

Налоговый риск зависит от возможных изменений налоговой политики (появление новых налогов, ликвидация или сокращение налоговых льгот и т. п.), а также изменений величины налоговых ставок [2].

Существует большое разнообразие мнений по поводу понятия «сущность и природа риска». Это связано с многоаспектностью этого явления, недостаточным использованием в реальной деятельности, игнорированием в существующем законодательстве.

Для начала следует отметить понятия «налоговые риски» и «определение факторов возникновения налоговых рисков», ибо от этого во многом зависят меры по управлению рисками участниками налоговых правоотношений. С переходом на рыночные отношения сам термин «риск» стал широко применяться в экономической и юридической литературе, хотя в гражданском законодательстве он не определен.

Налоговый риск – это возможное наступление неблагоприятных материальных (прежде всего финансовых) и иных последствий для налогоплательщика или государства в результате действий (бездействий) участников налоговых правоотношений [2].

Если обобщить определения рисков, то коротко суть их состоит в возможности финансовых потерь. При этом указанные потери связываются, как правило, с потерями плательщиков налогов и сборов. Эти риски, по данным большинства словарей и справочников, возникают в связи с действиями, с одной стороны, – государства, а с другой – самих налогоплательщиков [1]. Налоговые риски возникают и в случае недостаточной разработки налогового законодательства, нечеткости его отдельных положений. Во втором случае налоговые риски налогоплательщика возникают в связи с применением ими рискованных схем минимизации налогообложения, попытками использовать в своих интересах двойственность положений налоговых законов, а также из-за

проведения хозяйствующим субъектом неэффективной налоговой политики. Вводя новые налоги, усиливая налоговую нагрузку, а зачастую, и внося, казалось бы, безобидные изменения в налоговое или иное законодательство или своевременно не поправив действующие законы, государство всегда рискует недосчитаться налоговых поступлений.

Налоговые риски как государства, так и налогоплательщиков определяются одними и теми же факторами, которые можно разделить на внутренние и внешние. Внутренние факторы для налогоплательщиков – это их собственная деятельность по налоговому планированию, для государства – проводимая ими налоговая политика. Внешние факторы для налогоплательщиков – это изменения условий налогообложения, для государства – формирование и функционирование международных оффшорных зон [1]. Одновременно и равнонаправленно для них действует еще один внешний фактор – мировая конъюнктура цен на экспортируемую продукцию.

Налоговые риски по мере их возрастания могут быть представлены следующим образом: риск налогового контроля; доначисления недоимки и пени; санкции; увеличения налогового бремени; снижения и потери ликвидности; потери инвестиционной привлекательности (падение стоимости бизнеса; потери кредита); административное преследование (штрафы и дисквалификация руководителей и собственников; арест активов; приостановка деятельности; банкротство; уголовное преследования; ликвидация юридического лица.

Источниками налоговых рисков выступают нечеткость и высокая динамика законодательства и судебной практики; противоправные действия или бездействие представителей государственных органов; стратегические ошибки при планировании бизнеса; несовпадение декларируемых действий собственников с фактическими; человеческий фактор (ошибки компетенции, технические ошибки, умышленные ошибки; игнорирование законодательных ограничений; неправильная расстановка приоритетов ответственности).

Налоговый риск по своему характеру является энтропийным, т. е. может иметь разные исходы. Однако вероятность ожидаемого результата можно установить, поскольку способы получения релевантной информации позволяют объективно рассчитать риск.

Как правило, на крупных предприятиях внедрена целая система управления рисками, включающая в себя управление финансовыми, юридическими, репутационными и другими рисками. Одним из этих элементов является система управления налоговыми рисками, которая, однако, может быть и самостоятельной.

Задачей такой системы является выявить, оценить и своевременно среагировать на налоговые риски с целью уменьшения вероятности их возникновения или минимизации негативных последствий, связанных с процессом налогообложения.

Можно выделить основные приемы управления налоговым риском:

- избежание риска,
- снижение степени риска,
- принятие риска.

Избежание риска означает отказ от реализации мероприятия (проекта), связанного с риском. Это решение принимается в случае несоответствия указанным выше принципам. Если, например, уровень возможных потерь выше уровня ожидаемой прибыли, то этот принцип позволяет полностью избежать неопределенности и возможных потерь

и означает полный отказ от прибыли. Кроме того, отказ от одного вида риска может привести к возникновению других.

Снижение степени риска предполагает сокращение вероятности и объема потерь.

Принятие риска означает оставление всего или части риска (в случае передачи части риска кому-то другому) за предпринимателем, т. е. на его ответственности. В этом случае предприниматель принимает решение о покрытии возможных потерь собственными средствами.

В целом управление налоговыми рисками осуществляется за счет внутренних и внешних источников.

Управление рисками за счет внутренних источников подразумевает управление внутри организации без привлечения внешних консультантов.

Эффективность такого способа управления налоговыми рисками зависит от множества факторов: подхода компании к данному вопросу; количества персонала, занимающегося управлением налоговыми рисками; квалификации персонала; степени вовлеченности персонала в процесс принятия решений [2].

Управление налоговыми рисками за счет внешних источников осуществляется посредством привлечения сторонних налоговых консультантов или контролирующих служб.

Комбинированный способ объединяет внутренний и внешний интеллектуальные ресурсы.

В рамках работы по выявлению налоговых рисков необходимо соблюдать баланс основных принципов налоговой политики:

- соблюдение осторожности суждений о требованиях налогового законодательства;
- взвешенный подход к налоговым рискам, которые могут возникнуть при решении вопросов, недостаточно освещенных в действующем законодательстве;
- достаточная степень профессионального консерватизма в отношении налогообложения операций и сделок при неоднозначном толковании действующего законодательства;
- оптимизация налогообложения (разработка комплекса мер), направленных в рамках действующего законодательства на оптимизацию уплачиваемых налогов и снижение налоговых рисков, предполагающих баланс уровня налоговой нагрузки и удержание налоговых рисков в допустимых пределах.

Кроме финансовых аспектов риска, при определении принципов оценки риска необходимо учитывать и иные последствия налоговых рисков для компании, например, репутационные, что позволит выработать более сбалансированный подход к их оценке.

Оценка рисков может быть качественной и количественной. При количественной оценке достаточно умножить базу для расчета риска на налоговую ставку налога, по которому возник риск. Качественная оценка – это оценка вероятности возникновения налогового риска (используется, как правило, экспертный метод).

Для соблюдения отмеченных выше принципов необходим профессиональный подход к разработке системы внутрифирменного налогового планирования и контроля [1]. Мировая практика свидетельствует о том, что такая система создается при тесном взаимодействии юридической и финансовой служб организации с использованием услуг внешнего консультанта, специализирующегося в соответствующей области налогообложения. Если в развитых странах с рыночной экономикой проблемы внутрифирменного планирования и контроля решены, о российских предприятиях этого не ска-

жешь. Создается впечатление, что руководители многих российских предприятий плохо представляют себе, с какими налоговыми рисками они могут столкнуться в ближайшее время, нарушая налоговое законодательство.

За последнее время в России произошли очень важные изменения, связанные в том числе и с налоговыми рисками. Можем уверенно констатировать, что «правила игры» для бизнеса поменялись: то, что раньше допускалось, теперь признается уголовно наказуемым деянием.

Таким образом, управление налоговыми рисками компании играет не последнюю роль в общем процессе управления предпринимательскими рисками. Отсутствие налоговых претензий или их успешное обжалование повышает доверие инвесторов и в конечном итоге повышает стоимость бизнеса. При этом успешное управление налоговыми рисками в широком смысле позволяет компании и экономить, поскольку налоговые риски – это не только риск налоговых доначислений, это еще и инструмент для повышения эффективности налогообложения – исключение переплат налогов, использование налоговых льгот, налоговых резервов, отсутствие кредитования бюджета.

Библиографические ссылки

1. Браун В. Риски под управлением // Экстра Н. 2004. № 58.
2. Карпасова З. Налоговая оптимизация. Ее сущность // Время МБ. 2004. № 6.

© Резанова Е. С., Бродецкая Н. А., Мигунова М. И., 2011

Е. С. Резанова, Н. А. Бродецкая, М. В. Полубелова
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

ОРГАНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ВУЗАХ

Рассматриваются примерная организационная структура вузов, система управленческого учета в вузах и ее особенности.

Ключевые слова: управленческий учет, учебное заведение.

В настоящее время – в период изменения мировой динамики, глобализации и прогресса в различных сферах деятельности – вопросы обеспечения качественного образования приобретают особую актуальность. Для обеспечения качественного образования в условиях инновационного развития страны необходимо наряду с улучшением качества подготовки специалистов совершенствовать систему управления вузом, в основе чего лежит правильно организованная система управленческого учета.

Под управленческим учетом обычно понимается система сбора, регистрации и анализа информации в стоимостном и натуральном выражении, необходимой для принятия управленческих решений и эффективного управления органом исполнительной власти и (или) бюджетным учреждением в целом, либо отдельной программой или направлением (видом) деятельности [1].

Различные аспекты управленческого учета освещены в трудах отечественных ученых: М. А. Вахрушиной, В. Б. Ивашкевича, Т. П. Карповой, Е. А. Мизиковского, С. А. Николаевой, В. Ф. Паля, М. З. Пизенгольца, Я. В. Соколова, А. А. Шапошников, А. Д. Шеремета и др.; а также зарубежных ученых: К. Друри, Р. Каплана, Дж. Риса, Б. Райана, Ж. Ришара, Д. Фостера, Ч. Хорнгрена, Р. Энтони, А. Яруговой и др.

В имеющихся научных разработках рассмотрены как общетеоретические, так и различные прикладные аспекты управленческого учета.

Управленческий учет в вузе можно рассматривать как часть его информационной системы, формирующую релевантную информацию и обеспечивающую все уровни управления для принятия управленческих решений, направленных на повышение качества образования.

Высокий уровень качества образования требует значительных финансовых средств в дополнение к бюджетному финансированию. В этой связи на первый план выступают вопросы активизации вузов в поисках путей получения внебюджетных источников финансовых средств, что, в свою очередь, требует новых подходов и организационно-экономических механизмов их управления, а это, по мнению исследователей, является важнейшим адаптационным ресурсом вузов. Решение такой задачи в вузах возможно в условиях децентрализации управления и создания на ее основе системы управленческого учета по центрам ответственности.

Учет по центрам ответственности является ключевым в управленческом учете. Концепция центров ответственности (ЦО), впервые сформированная Джоном А. Хиггинсом в середине прошлого века, предполагает определение степени ответственности конкретных лиц за финансовые результаты своей работы.

Формируя систему управления вузом по центрам ответственности на основе его организационной структуры, необходимо руководствоваться правилом Хиггинса: «каждую структурную единицу предприятия обременяют те расходы или доходы, за которые она может отвечать и которые контролирует» [1].

При определении центров ответственности прежде всего должна приниматься во внимание организационная структура вуза, а далее выделяться ее горизонтальный и вертикальный разрезы [2].

Для успешного функционирования децентрализованной системы необходимо наличие высокопрофессионального управленческого персонала и согласованности целей и интересов вуза и его отдельных структурных подразделений. Формирование децентрализованной системы управления предполагает прежде всего решение двух взаимосвязанных задач: распределение ответственности среди исполнителей; контроль за качеством их работы. Для этого руководители центров ответственности должны надлежащим образом распределить обязанности (функции) своих подчиненных и разработать соответствующие критерии оценки их деятельности.

Для целей управленческого контроля необходимо все затраты (доходы), осуществляемые в центрах ответственности, разделить на регулируемые и нерегулируемые. Именно деление затрат на регулируемые и нерегулируемые, на которые может повлиять руководитель, является основой учета по центрам ответственности – одного из важнейших подходов к реализации управленческого учета в вузе [3].

Одним из методов, позволяющим руководителю влиять на затраты (доходы) ЦО в необходимом для целей управленческого учета направлении и принимать обоснованные управленческие решения, является функционально-стоимостный анализ (ФСА).

Подготовка и внедрение системы управленческого учета является сложным и длительным процессом. Поэтому представляется необходимым определить «отправной пункт» и дальнейшую последовательность подготовительных и внедренческих работ, выполнение которых позволит говорить о наличии действенной системы управленческого учета, способной к генерированию информации, необходимой для принятия экономически обоснованных управленческих решений и способствующей повышению эффективности деятельности этой организации.

В качестве «отправной точки» процесса подготовки к внедрению системы управленческого учета обычно принято считать разработку порядка ведения управленческого учета, который утверждается локальным нормативным актом.

При внедрении управленческого учета должны быть предприняты необходимые меры по доработке используемого программного продукта с целью создания возможности использования данных бюджетного учета для формирования информации в системе управленческого учета. При этом предпочтение следует отдать такой организации обмена информацией, при котором вся первичная информация поступает из системы бюджетного учета.

Для оценки эффективности деятельности затраты должны сопоставляться с достигнутыми результатами деятельности. Информация о достигнутых результатах при выполнении целевых (аналитических) программ и реализации непрограммных мероприятий также является объектом управленческого учета.

Организация и практика ведения управленческого учета в сфере высшего образования – как в Российской Федерации, так и в зарубежных странах – имеет ярко выраженную специфику, которая обусловлена характерными особенностями деятельности высших учебных заведений – университетов, академий, институтов, колледжей и др.

1. Зависимость высших учебных заведений от финансовых средств.

Значительную часть доходов вузы получают от конечных потребителей их услуг – студентов, аспирантов, докторантов, а также компаний и организаций, являющихся заказчиками консультационных или научно-исследовательских работ, выполняемых профессорско-преподавательским составом вузов. В целом ряде зарубежных стран (прежде всего в США и Канаде) крупные университеты получают весьма солидный доход от розничных предприятий, расположенных на территории кампусов, спортивных и даже медицинских учреждений, которые обслуживают не только университетское «население», но и жителей города, где базируются такие вузы. Во многих странах вузы имеют доход и от сдачи в аренду своих учебных площадей, лабораторий и прочих помещений для проведения разнообразных научных, деловых и культурных мероприятий. В целом, в отличие от других организаций государственного сектора, вузы давно привыкли полагаться на внебюджетные источники финансирования своей деятельности. Соответственно такое положение дел заставляет вузы заниматься планированием (прогнозированием) не только расходной, но и доходной части своих бюджетов, а также учитывать внешние риски, ассоциируемые с вероятными источниками финансирования.

Размеры внебюджетной части доходов вузов могут сильно варьироваться в зависимости от целого ряда факторов, которые не находятся в зоне контроля самих вузов. Заметим, что такого рода неопределенность вызывает необходимость ежегодного пересмотра оценок, расчетов и прогнозов (например, снижение прогнозируемых цифр приема может вызвать необходимость повышения размеров платы за обучение в расчете на одного студента и аспиранта). Для крупных вузов планирование доходной части бюджетов может основываться на сценарном подходе, когда общие размеры доходов бюджета окажутся различными в зависимости от конкретного сценария развития событий; соответственно различными окажутся и прогнозируемые размеры расходов бюджетов.

С точки зрения управленческого учета зависимость вузов от внебюджетных источников финансирования деятельности означает, что, во-первых, в составе системы этого учета обязательно должен быть модуль стратегического управленческого учета и, во-вторых, руководители вузов должны иметь достоверную картину объемов и структуры расходов основных подразделений учетного заведения, чтобы иметь возможность рационализировать расходы в случае развития неблагоприятного сценария финансовых поступлений.

2. Многопрофильный характер деятельности большинства таких учреждений. По сути дела, любой крупный университет или институт в Российской Федерации и за рубежом является не только учебным, но и научно-исследовательским центром, а также выполняет значительные объемы консалтинговых услуг.

3. Для целей управленческого учета необходима разделения времени, затрачиваемого каждым из преподавателей, на соответствующие виды деятельности. Такое разделение нужно не только для того, чтобы обеспечить оптимальное распределение рабочего времени и учебной нагрузки между профессорско-преподавательским составом, но и в связи с расчетом эффективности и целесообразности выполнения отдельных учебных программ или курсов, а также исследовательских и консультационных работ.

4. Нередко отсутствует единый центр управления различными направлениями деятельности, в результате чего управленческий учет не поднимается до уровня стройной и высокоэффективной системы, способной генерировать информацию для принятия экономически обоснованных управленческих решений. Как свидетельствует практика

некоторых зарубежных университетов и институтов, решения об участии в проектах и программах, относящихся к разным направлениям деятельности, могут приниматься на разных уровнях управления без какой-либо координации и согласования с другими программами и проектами. Например, участие определенного факультета в исследовательском проекте может определяться на уровне ректората (президента университета, попечительского совета), а решение об участии в консультационном проекте – на уровне факультета или даже кафедры. Подобные несоответствия в рамках управленческого процесса оказывают негативное воздействие на эффективность планирования доходов и расходов бюджета вуза и создают ненужные проблемы при определении потребностей и распределении финансовых средств между структурными подразделениями.

5. Возрастающая роль дистанционного обучения с применением передовых информационных технологий. Изучение спроса (текущего и будущего) на такого рода услуги, маркетинг программ интернет-обучения, прогнозы денежных поступлений от предоставления услуг дистанционного обучения, планирование учебных программ и курсов, ориентированных на удаленных слушателей – вот неполный перечень вопросов, которые руководители вуза должны решать, опираясь на данные, которые будут генерироваться в рамках системы управленческого учета [4].

Таким образом, можно сделать вывод, что применительно к сфере высшего профессионального образования теоретические, методологические и практические вопросы управленческого учета в не получили должного развития, в связи с чем требуется углубленное исследование в этой области.

Библиографические ссылки

1. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет. 6-е изд. М. : Омега-Л, 2007.
2. Неделько Г. В. Организация управленческого учета в автономных учреждениях // Предпринимательство. 2009. № 7. С. 104–108.
3. Неделько Г. В. Стандарты управленческого учета в высших учебных заведениях // Финансовый журнал. 2011. № 1. С. 143–150.
4. Храмова Т. М. Бюджетирование в управлении финансовыми ресурсами вуза // Экономика и образование. 2009. № 1.

© Резанова Е. С., Бродецкая Н. А., Полубелова М. В., 2011

Д. В. Старикова, А. А. Коцюба, М. В. Полубелова
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ИЗМЕНЕНИЙ УЧЕТА РАСХОДОВ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ В РОССИИ В 2011 ГОДУ

Рассмотрены новые правила учета расходов будущих периодов в России в 2011 году, определена суть изменений и их последствия, а также применение данных нововведений на практике.

Ключевые слова: расходы, затраты, распределение, учетный период.

Российская система бухгалтерского учета уже не первый десяток лет находится в процессе реформирования, целью которого является приведение национальной системы учета в соответствие с Международными стандартами финансовой отчетности. Во исполнение программы реформирования отменяются старые и принимаются новые положения по бухгалтерскому учету, методические указания, а также реанимируются документы, которые уже немного устарели. В частности, приказом Минфина России от 24.12.2010 № 186н внесен ряд поправок в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету, в том числе в Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, утвержденного приказом Минфина № 34н от 29 июля 1998 г. (далее – Положение) [1].

Приказом Минфина от 24 декабря 2010 г. № 186н внесены два основных изменения в определение понятия «Расходы будущих периодов»:

1. В бухгалтерском балансе больше нет отдельной строки «Расходы будущих периодов».
2. Расходы будущих периодов на данный момент списываются аналогично стоимости активов данного вида.

До поправок п. 65 Положения предусматривал, что затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе отдельной статьей как расходы будущих периодов и подлежат списанию в порядке, устанавливаемом организацией (равномерно, пропорционально объему продукции и др.), в течение периода, к которому они относятся.

Теперь п. 65 Положения звучит следующим образом: «Затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе в соответствии с условиями признания активов, установленными нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету, и подлежат списанию в порядке, установленном для списания стоимости активов данного вида» [2].

Из вышеизложенного следует, что понятия «расходы будущих периодов» в бухгалтерском учете с 2011 г. не существует. Но тут возникает противоречие: понятия «расходы будущих периодов» в системе регулирования учета (в ПБУ) нет, а счет в Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению, утвержденных приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н, все еще значится. В п. 18 этого документа сказано, что «расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от време-

ни фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности)». В ПБУ 10/99 (п. 19) подтверждается, что в бухгалтерском учете по-прежнему существует равномерное признание расходов.

Получается, что в бухгалтерском учете изменилось только то, что теперь отдельной строкой в форме № 1 расходы будущих периодов не выделяются, и новая форма баланса такой строки в принципе не предусматривает. Но тут возникает вопрос, в какую строку формы включить данный числовой показатель. Многие специалисты считают, что сальдо 97 стоит отнести к прочим оборотным активам. Однако некоторые эксперты приписывают расходы будущих периодов к «запасам» по строке 1210. Возможны возражения, ведь к производственным запасам принято относить лишь те суммы, которые указаны в методических рекомендациях по учету МПЗ. Но в данном случае в ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» изменения не внесли. А согласно п. 20 данного ПБУ 4/99 числовые показатели статьи «Расходы будущих периодов» входят в группу статей «Запасы». Поэтому возникает необходимость внесения изменений в учетную политику, отразив в ней подробный механизм учета и отражения в отчетности данного вида расходов [4].

При проведении инвентаризации необходимо обратить внимание на статью «Расходы будущих периодов» от 1 января 2011 г., так как необходимо пересмотреть состав расходов. На балансе можно оставить те активы, которые допускаются нормативными правовыми актами (п. 14 и п. 15 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»). Все остальные остатки по сч. 97 подлежат единовременному списанию на сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». В противном случае, при неверном учете данных расходов, могут возникнуть споры с налоговыми органами, в результате чего возможно наложение штрафа за нарушение правил ведения бухгалтерского учета и искажение отчетности (п. 1 ст. 120 НК РФ, ст. 15. 11 Кодекса «Об административных правонарушениях») [3].

Стоит отметить, что многие расходы, относимые на счет 97, в сущности, и не представляли собой расходов будущих периодов. На практике многие расходы относились на счет 97 в целях сближения бухгалтерского и налогового учета. Их перечень, определенный Планом счетов, является открытым, и предприятие имеет право само выбирать, какие расходы оно будет учитывать в качестве расходов будущих периодов.

В связи с вышеперечисленными причинами на данный момент возникает вопрос – как учитывать расходы на предстоящие отпуска работников?

Некоторые эксперты считают, что целесообразно относить все суммы отпускных на текущие расходы, ссылаясь на абзац ст. 136 Трудового кодекса РФ, обязывающий работодателя оплатить отпуск не позднее, чем за три дня до его начала. В гл. 25 Налогового кодекса РФ вообще нет такого понятия, как «Расходы будущих периодов».

Второе мнение сводится к тому, что резервы на оплату отпуска стали обязательными. Данные расходы можно подвести под соответствие с условиями, описанными в п. 5 и 8 ПБУ 8/2010: «Оценочные обязательства отражаются на счете учета резервов предстоящих расходов. При признании оценочного обязательства в зависимости от его характера величина оценочного обязательства относится на расходы по обычным видам деятельности или на прочие расходы, либо включается в стоимость актива».

Обновленная редакция п. 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности не устанавливает новых, а конкретизирует действующие правила бухгалтерского учета затрат организации. Действительно, на сегодняшний день информации, содержащейся в нормативных актах по бухгалтерскому учету, достаточно

для того, чтобы утверждать: затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, всегда отражались в бухгалтерской отчетности в активе баланса – квалифицировались в качестве активов, но под безликим названием «расходы будущих периодов».

Условия признания и списания таких активов и раньше, и теперь следует искать не только в специальных ПБУ. В частности, положения пп. 17–19 ПБУ 10/99 о признании расходов в учете (в том периоде, в котором они имели место, а в отчетности в том периоде, когда организацией были получены доходы, обусловленные этими расходами) если и не устанавливают порядок признания и списания стоимости активов в виде «будущих затрат», то, как минимум, предопределяют их существование и отражение в бухгалтерском балансе организации именно в составе активов. Принадлежность понесенных затрат к будущим периодам всегда требовалось определять с учетом их связи с полученными доходами. Если четкую связь понесенных затрат и полученных доходов установить невозможно, эти затраты в бухгалтерской отчетности признавались в составе расходов в периоде их возникновения. Примеры таких расходов относятся к управленческим и коммерческим расходам. Именно поэтому п. 19 ПБУ 10/99 допускает их полное признание в себестоимости продукции, товаров, работ, услуг отчетного года без переноса на будущее.

К таким расходам относятся, например, затраты на приобретение программного обеспечения для автоматизации задач бухгалтерской службы (любой организации, экономической деятельностью которой не является оказание услуг по ведению бухгалтерского учета). Указанные затраты исторически переносятся на себестоимость продукции, работ, услуг равномерно в течение срока службы программного обеспечения. Ведь связь затрат на приобретение указанного программного обеспечения с доходами, получаемыми организацией именно в пределах этого срока, весьма условна.

Из всего вышеизложенного следует, что необходимо внимательно изучить характер затрат, накапливаемых на счете 97, и определить, есть ли основания учитывать их в активе баланса. Если по отдельным затратам будет принято решение о том, что в случае несоответствия их по своему экономическому смыслу понятию «активы», необходимо исправить ситуацию с учетом требований ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности». Для затрат, обладающих признаками активов, нет необходимости вводить специальные счета и новые способы распределения между отчетными периодами. Возможность применять в работе счет 97 (предусмотрен Планом счетов) и необходимость обоснованно распределять расходы между отчетными периодами (требование ПБУ 10/99) имеют место и по сей день.

Библиографические ссылки

1. Борисова К. О. Расходы будущих периодов в системе реформируемого бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет и налогообложение. 2011. № 2. С. 38–45.
2. Лазарева И. Как отражать в промежуточной бухгалтерской отчетности 2011 года расходы будущих периодов // Бухгалтерский учет. Налогообложение. Аудит. 2011. № 4. С. 56–61.
3. Титова Е. Учет расходов будущих периодов 2011 [Электронный ресурс] // Налоговые новости. URL: http://www.buhvesti.ru/2011_news.
4. Щепетильникова С. Счет 97 «Расходы будущих периодов» [Электронный ресурс] // Бухгалтерия. URL: <http://www.buhgalteria.ru/article>.

Д. В. Старикова, А. А. Коцюба, М. И. Мигунова
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

ПРОБЛЕМЫ И ПРЕИМУЩЕСТВА ПЕРЕХОДА НА ЭЛЕКТРОННЫЕ СЧЕТА-ФАКТУРЫ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Проанализирована законодательная база, необходимая для перехода на электронные счета-фактуры в России. Определены преимущества и недостатки, а также обозначены причины, по которым компании до сих пор не могут перейти на электронные счета-фактуры.

Ключевые слова: электронные счета-фактуры, налоговое администрирование.

Согласно Федеральному закону от 27.07.2010 № 229-ФЗ с 02.09.2010 г. вступили в силу поправки к ст. 169 Налогового кодекса РФ, разрешающие выставлять счета-фактуры в электронном виде [4].

Хотя компании имеют право пользоваться электронными счетами-фактурами, но по факту вынуждены продолжать бумажный документооборот из-за отсутствия форм и форматов документов.

Целью написания данной статьи является рассмотрение преимуществ и проблем, связанных с переходом на электронные счета-фактуры в России. Достигнуть поставленные цели можно, выполнив следующие действия:

1. Провести обзор и проанализировать нормативную базу.
2. Рассмотреть непосредственно процесс обмена электронными счетами-фактурами между предприятиями, а также определить особенности предоставления электронных счетов-фактур в налоговые органы;
3. Обозначить преимущества и недостатки перехода на электронные счета-фактуры.

Порядок выставления электронных счетов-фактур (ЭСФ) утвержден Министерством финансов РФ [3]. Важным в данном порядке является то, что при выставлении и получении счетов-фактур необходимо обязательно фиксировать дату выставления и получения. Эта дата фиксируется независимой третьей стороной – оператором, без которого обмен электронными счетами-фактурами не может быть легитимным.

Важно также, что ЭСФ должны выставляться в определенном формате, который будет един для всех. Электронный формат счета-фактуры, журнала учета выставленных и полученных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж устанавливает Финансово-налоговая служба (ФНС) (данный проект находится в разработке).

Еще одним важным нововведением является корректировка выставленных счетов-фактур. Теперь счет-фактура исправляется путем составления корректировочного счета-фактуры к уже выставленному ранее. На основании корректировочного счета-фактуры продавец имеет право вычета, если корректировка произошла в сторону уменьшения [4].

Такое право утвердил Федеральный закон № 245-ФЗ «О внесении изменений в часть I и часть II Налогового кодекса и отдельные законодательные акты РФ о налогах и сборах» от 19 июля 2011 года [1].

Существенно изменятся правила регистрации счетов-фактур в журнале учета, для этого готовятся изменения в Постановление правительства РФ № 914 «О правилах ведения книг, журнала учета счетов-фактур и порядка составления счетов-фактур» (далее – Постановление №914) [2].

В новом нормативном акте должна быть описана новая печатная форма счета-фактуры и корректирующего счета-фактуры. Новый бланк счета-фактуры будет обязательен как для электронного документа, так и составленного на бумаге. Указанных документов достаточно для того, чтобы организации могли начать обмениваться счетами-фактурами в электронном виде [4].

Налоговые органы вправе затребовать у налогоплательщика документы, необходимые для проверки (направлять требование о представлении документов) в электронном виде (п. 1 ст. 93 НК РФ). За налогоплательщиком также закреплено право направить счета-фактуры, книгу покупок и книгу продаж, журнал в налоговый орган в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи (ТКС). Пока форматы разрабатываются, можно руководствоваться существующей практикой: распечатать электронный счет-фактуру и заверить подписью уполномоченного лица.

Опираясь на нормативную базу, обратим внимание непосредственно на сам процесс обмена электронными счетами-фактурами между предприятиями.

Компании могут использовать электронные счета-фактуры при взаимном согласии и наличии у сторон технических средств для работы с такими документами. При этом, чтобы счета-фактуры в электронном виде имели юридическую силу например, их можно было представить для зачета НДС или в судебном ведомстве, они должны быть подписаны электронной подписью. Важным моментом является при работе с такими документами обязательное присутствие независимой третьей стороны, так называемого оператора электронного документооборота. Оператор гарантирует доставку счета-фактуры до покупателя, своевременное получение всех технологических документов, независимое подтверждение сроков в налоговых органах, судебных инстанциях, спорах с контрагентами.

В процессе обмена электронными счетами-фактурами, по сравнению с бумажной версией, появляется сразу несколько дополнительных (технических) документов извещения и подтверждения. Таким образом, для отправки одного счета-фактуры продавец и покупатель должны подписать один счет-фактуру; два счета-фактуры – для подтверждения оператора; одно извещение – о получении счета-фактуры; три извещения – о получении подтверждения оператора [5].

В связи с большим количеством этих технических документов процесс работы с электронным счетом-фактурой кажется сложным.

Остается открытым вопрос, каким образом электронный документ будет предоставляться для проверки в налоговые органы? Ведь в скором времени будет утвержден формат только для электронных счетов-фактур. Поэтому вопрос, как предоставлять остальные электронные документы, остается пока без ответа.

Можно сделать следующий вывод: электронные документы, для которых нет установленного формата, необходимо будет распечатывать. При этом на бумажной копии должна быть проставлена метка о том, что оригинал документа существует в электронном виде и что документ был подписан электронной подписью. Бумажную копию нужно будет заверить печатью и подписью руководителя и передать в налоговую организацию (Письмо МФ от 7 июля 2011 г. № 03-03-06/1/409; Письмо МФ от 26 августа 2011 г. № 03-03-06/1/521).

Следовательно, для организации, которая работает с электронными документами, в плане представления документов для проверки ничего не меняется. Конечно, такой способ передачи документов неудобен для компаний с большим объемом документов.

Разрешение хозяйствующим субъектам обмениваться счетами-фактурами в электронном виде облегчит взаимодействие между предприятиями и позволит повысить эффективность работы – уменьшатся затраты на обмен информацией, снизится количество ошибок «ручного» ввода данных, т. е. появится возможность избежать многих ошибок при составлении документов и, соответственно, снимет риск контрагента-покупателя «нарваться» на отказ в вычете по НДС, а также позволит повысить эффективность фискального контроля – оптимизировать и ввести дополнительный контроль за уплатой и вычетами НДС.

Кроме того, особое внимание следует уделить малому и среднему бизнесу, для которых эти поправки в налоговом кодексе будут, вероятно, неактуальными, поскольку затраты на внедрение электронных сертификатов подписей для них окажутся несоизмеримо выше и будут нецелесообразны по сравнению с бумажным вариантом.

Экспертами было подсчитано, что при выставлении счетов-фактур в электронном виде экономия может составить до 80 % от суммы затрат на формирование, обработку и хранение счетов-фактур [3].

Также необходимо учитывать и экологическую составляющую, особенно в нынешних условиях. Средняя российская компания формирует и выставляет около 1 000 счетов-фактур в месяц. С учетом сопутствующих документов при выставлении одного счета-фактуры используется 3 листа бумаги. Переход на электронные счета-фактуры одной такой компании сократит использование древесины для производства бумаги (около 5 деревьев год) [1].

Среди недостатков электронных счетов-фактур следует упомянуть обеспечение сохранности электронных документов. Это объясняется тем, что в России не доведена до совершенства законодательная база относительно электронных документов. Из-за этого возникают риски утраты электронных документов, в том числе и счетов-фактур, появляются проблемы с контролирующими органами. Как показывает судебная практика, даже незначительный изъяс в счёте-фактуре часто трактуется не в пользу налогоплательщика, это в случае с бумажными документами. Эксперты говорят о том, что с электронными счетами-фактурами будет ещё больше проблем.

В основе сложившейся ситуации лежат трудности с доработкой законодательства. Так основы электронного документооборота электронных счетов-фактур и соответствующие положения вступили в силу в 2010 г. Был утвержден приказ в 2011 г. [5], который регулирует порядок составления/выставления счетов-фактур в электронном виде.

Дополняя положения статьи 169 Налогового кодекса, которые и позволили использовать счета-фактуры в электронном формате, законодатели внесли ряд поправок, касающихся реквизитов счетов-фактур. В частности, в п. 5 ст. 169 Налогового кодекса теперь содержится требование об обязательном указании в этом документе такого реквизита, как наименование валюты. При этом в той форме счета-фактуры, которую используют в настоящее время, графы для указания этих реквизитов нет [4].

Доработка Правительством РФ ст. 169 Налогового кодекса должна закончиться в ближайшее время. После его выхода ФНС должна утвердить формы и форматы электронных счетов-фактур. Однако вряд ли предприниматели смогут воспользоваться ими в следующем году: законодательная работа идет быстрее, чем доработка подзаконных актов. В связи с этим переход на электронные счета-фактуры, вероятней всего, завершится не ранее 2012 г.

Использование электронных счетов-фактур повысит эффективность работы предприятия, снизит затраты как материальные, так и трудовые, ускорит процесс возврата НДС из бюджета, а также позволит лучше контролировать процесс уплаты НДС в бюджет. Среди недостатков нужно упомянуть технические трудности и проблему сохранности электронных документов. Но внедрение такого элемента реорганизации существующей системы налогового администрирования, как электронные счета-фактуры, требует планомерного и постепенного движения вперед. Необходимо разработать единые формы и форматы электронных документов, для чего необходимо обновить и доработать законодательную базу.

Библиографические ссылки

1. Веденина Е. В ожидании новых правил для счетов-фактур // Российская Бизнес-газета. 2011. № 807 (25). С. 38–43.
2. Лаврентьева Н. Медведев разрешил электронные счета-фактуры [Электронный ресурс]. URL: <http://biz.cnews.ru>.
3. Липатов Д. Счет-фактура в цифре: НДС взяли в электронный документооборот // Экономика. 2011. № 796 (14). С. 56–59.
4. Литвинова А. Переход на электронные счета-фактуры [Электронный ресурс]. URL: <http://www.rbcdaily.ru>.
5. Национальный деловой портал [Электронный ресурс]. URL: <http://distate.ru/news/articles>.

© Старикова Д. В., Коцюба А. А., Мигунова М. И., 2011

Н. В. Тумашик
Санкт-Петербургский государственный инженерно-экономический университет,
Россия, Санкт-Петербург

КОНФИДЕНЦИАЛЬНАЯ ОТЧЕТНОСТЬ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Раскрываются терминологические проблемы в определении видов отчетности, а также исследуются вопросы, связанные с формированием конфиденциальной отчетности в организации.

Ключевые слова: управленческий учет, отчетность, конфиденциальность.

Проблема формирования информации о деятельности хозяйствующего субъекта, полезной для принятия экономических решений заинтересованными внешними и внутренними пользователями, решается путем построения учетного процесса, формирования и использования отчетности, а также анализа ее показателей. Процесс формирования некоторых видов отчетности в организации предполагает разработку концепции, включая определение ее сущности, целей, задач и принципов.

В сложившейся теории и практике существуют различные классификационные признаки отчетности. Это связано прежде всего с различиями в их применении, составлении отчетности и охвате информацией. Анализ экономической литературы показал, что существуют терминологические проблемы в определении видов отчетности, знание которых актуальны как для научной, так и практической деятельности (табл. 1).

Таблица 1

Классификация отчетности в экономической литературе

Классификационные признаки	Виды отчетности
По периодичности	Годовая и промежуточная
По охвату	Индивидуальная, сводная и консолидированная
По объему деятельности	Упрощенная, множественная, стандартная и сокращенная
По сфере деятельности	Коммерческих, некоммерческих и общественных организаций
В зависимости от потенциальных пользователей (от объектов отчетности)	Внутренняя и внешняя
В зависимости от назначения	Финансовая и управленческая
В зависимости от объема отчетности	Обобщенная и сегментарная
По показателям устойчивого развития	Социальная и экологическая
По степени открытости	Публичная и конфиденциальная

Например, понятия внутренней и внешней отчетности рассматривается в научных исследованиях с позиции двух признаков: в зависимости от потенциальных пользователей и объектов учета.

В зависимости от потенциальных пользователей предполагается, что, в отличие от внутренней отчетности, внешняя ориентирована на обеспечение информацией внешних пользователей. Однако информация, содержащаяся в бухгалтерском балансе, отчете о прибылях и убытках и других формах бухгалтерской отчетности, также применяется в целях анализа и принятия управленческих решений менеджерами организации.

По мнению других авторов, бухгалтерский учет в зависимости от объектов учета подразделяется на внутренний и внешний. Таким образом, внутренняя и внешняя отчетность является результатом таких видов учета. При этом внешний бухгалтерский учет предназначен для описания взаимоотношений организации со своими внешними контрагентами, тогда как внутренний – существует для отражения событий внутри организации и расчетов с лицами, находящимися в ее штате. Это деление восходит к идеям Дж. Чербони, который делил участников хозяйственного процесса на агентов (лиц, находящихся в штате) и корреспондентов (лиц, находящихся вне штата). Однако Жак Ришар подтверждает неприемлемость такого деления, приводя в качестве примера следующие ситуации: когда поставщик (корреспондент) поставляет партию товаров, она должна быть оприходована материально – ответственным лицом (агентом). Таким образом, деление отчетности на внутреннюю и внешнюю в зависимости от объектов учета вызывает сомнения [1].

В зависимости от назначения отчетность подразделяется на финансовую и управленческую. Такое деление отчетности приводит к тому, что финансы остаются за рамками управления. Однако, как подчеркивает Анри Буккэн, одной из целей управленческого учета является определение рентабельности, которая к тому же служит основой оценки финансового положения любого хозяйствующего субъекта [1].

Таким образом, ни одна из рассмотренных классификаций не была убедительной. Полагаем, что в этой ситуации решающим аргументом классификации отчетности является коммерческая тайна, и отчетность можно подразделить на публичную и конфиденциальную. При этом под конфиденциальной отчетностью следует понимать комплекс взаимосвязанных показателей, характеризующих объекты управления; используемых внутренними пользователями для принятия оперативных, текущих и стратегических управленческих решений; имеющих конфиденциальный характер; содержащихся в отчетных формах, регламентированных каждым хозяйствующим субъектом.

В настоящее время применяют различные термины, характеризующие сущность отчетности, предоставляемой внутренним пользователям, некоторые из исследованных подходов представлены в табл. 2.

Авторы используют понятие внутренней, управленческой отчетности, вкладывая при этом различные аспекты по содержанию информации. Однако между понятиями внутренней и управленческой отчетностью многие авторы ставят знак тождества. Существование сложностей при определении четкой границы между различными видами учета, действующими в организации, наложило свой отпечаток на определение управленческой отчетности.

По нашему мнению, управленческая отчетность – это комплекс взаимосвязанных данных и расчетных показателей, используемых в целях управления и отражающих функционирование организации как субъекта хозяйственной деятельности в целом и по различным его направлениям. Полагаем, что понятие управленческой отчетности шире, чем понятие внутренней отчетности. В свою очередь, она подразделяется на публичную и конфиденциальную.

Понятие управленческой и внутренней отчетности в экономической литературе

Авторы	Содержание понятия
Дубова Д. И. [2]	Система управленческих отчетов является завершающим этапом процесса управленческого учета и состоит из обобщающих итоговых показателей, которые получают в конце отчетного периода с помощью соответствующей обработки данных текущего учета
Ивашкевич В. Б. [3]	Управленческая отчетность – взаимосвязанный комплекс фактических, плановых, прогнозных данных и расчетных показателей о функционировании хозяйственной организации как экономической и производственной единицы. Данная отчетность включает совокупность данных и показателей как по предприятию в целом, так и по структурным и производственным подразделениям, центрам затрат и прибылей
Карпова Т. П. [4]	Внутренняя отчетность – система взаимосвязанных экономических показателей, характеризующую результаты деятельности подразделений за определенный промежуток времени. Она классифицируется в зависимости от целей управления
Палий В. Ф. [5]	Внутренняя отчетность – совокупность упорядоченных показателей и другой информации. В ней дается интерпретация отклонений от целей, планов, смет, без чего управленческий учет остается формальным скоплением цифровых данных, непригодных для целей управления
Шеремет А. Д. [6]	Внутренняя отчетность является основным источником удовлетворения информационных потребностей внутрифирменного управления путем предоставления стоимостных и натуральных показателей, позволяющих оценивать и контролировать, прогнозировать и планировать деятельность структурных подразделений предприятия, а также конкретных менеджеров

В настоящее время значительно возрастают потребности внутренних пользователей, которым «для целей управления необходима информация, сформированная с учетом объемов и сроков, заданных управленческими службами организационной структуры управления». Многие аналитические аспекты по объектам и показателям находят отражение в формах конфиденциальной отчетности.

Применение конфиденциальной отчетности в управлении рассматривается с позиции циклов планирования и контроля (рис. 1).

Построение отчетности в зависимости от выполняемых функций позволяет реализовать принцип обратной связи. В данном случае он раскрывается как процесс информирования заинтересованных руководителей о соответствии или не соответствии фактических результатов деятельности ожидаемым или желаемым. Конфиденциальная отчетность является основой системы внутреннего контроля организации по таким направлениям, как контроль принятых допущений, целей, ресурсов, текущей деятельности, планов.

Она обеспечивает посредством контроля реализацию таких функций управления как планирование и регулирование.

Важным условием формирования конфиденциальной отчетности является формулирование принципов – базовых положений – которые предопределяют все последующие, вытекающие из них утверждения. В отечественной и зарубежной экономической литературе приводятся позиции по применению разных принципов. Критический анализ этих источников показал, что авторы одни и те же принципы рассматривают с разных позиций. Для построения конфиденциальной отчетности предлагается все принципы

рассматривать исходя из двух основополагающих: рациональности и полезности (рис. 2). Мы поддерживаем мнение Я. В. Соколова, который считал, что новая традиция в бухгалтерии предполагает, что вся обработка экономической информации должна подчиняться принципу, где все затраты на ведение бухгалтерского учета и составление отчетности следует оправдать экономическим эффектом, получаемым от этой информации. Одновременно он отмечает, что необходима такая информация, которая позволяла бы администрации принимать оперативные, действенные и экономически эффективные решения [7].

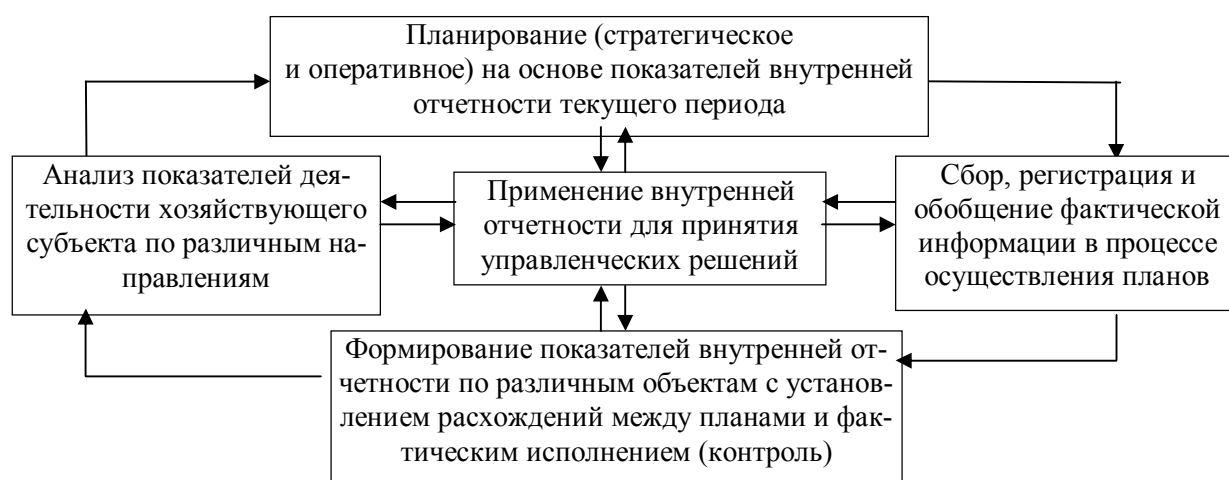


Рис. 1. Применение внутренней отчетности в целях управления

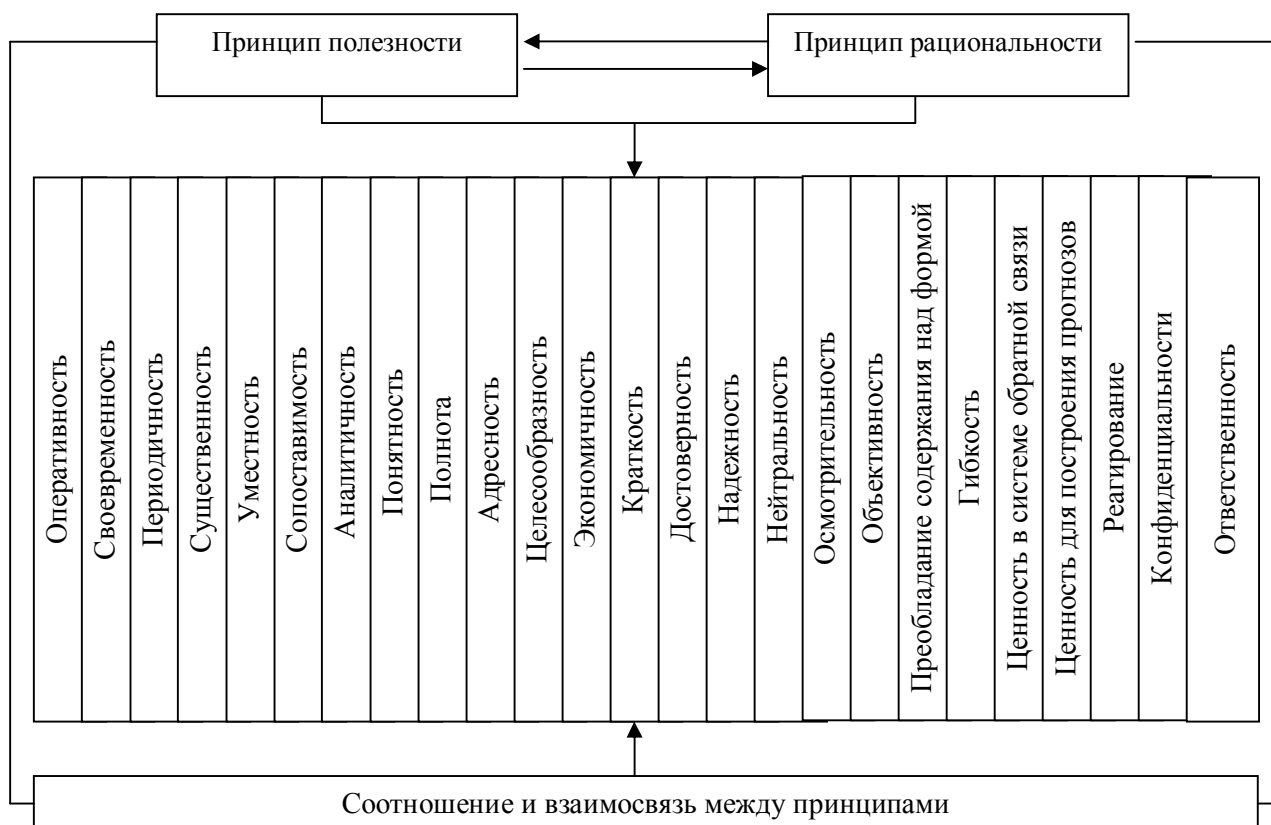


Рис. 2. Схема принципов конфиденциальной отчетности

Полагаем, что содержание принципов полезности и рациональности предъявляют наиболее значимые требования и к конфиденциальной отчетности.

Все принципы можно классифицировать по порядку составления и представления отчетности, что имеет значение при формировании конфиденциальной отчетности в организации. В зависимости от порядка составления отчетности можно выделить следующие принципы: уместность и существенность, сопоставимость и аналитичность, понятность, надежность, достоверность, объективность краткость и преобладание содержания над формой, целесообразность. В зависимости от порядка представления – оперативность, своевременность, периодичность и конфиденциальность. Полагаем, что такие принципы, как адресность, гибкость, ответственность и экономичность следует рассматривать одновременно в зависимости от двух признаков.

Формирование конфиденциальной отчетности в организации зависит от запросов внутренних пользователей, которых целесообразно рассматривать с учетом особенностей организационной структуры управления конкретного предприятия. Каверина О. Д. расширяет и уточняет понятие организационной структуры управления, обращая внимание на ее отдельные элементы, такие как цели, соответствующие стратегии и задачи предприятия; иерархические уровни принятия решений и ответственности; горизонтальные звенья по уровням управления; связи, т. е. отношения, коммуникация и информация [8].

Одним из главных элементов структуры являются поставленные перед организацией цели, которые оказывают влияние на ее стратегические выборы. Э. Аткинсон выделяет три уровня стратегии: организационный уровень, уровень бизнеса и функциональный уровень. Для контроля и оценки достижения целей возникает необходимость утверждения организацией количественных и финансовых показателей. При этом набор данных показателей, а, следовательно, виды и формы конфиденциальной отчетности организации напрямую зависят от стратегического выбора на всех уровнях [9].

Мы придерживаемся позиции Н. Ф. Колесник, которая считает, что «внутренних пользователей учетной информации целесообразно рассматривать по двум направлениям организационной структуры: горизонтальному и вертикальному» с целью формирования информации для управления с учетом определенных объемов и сроков [10]. Таким образом, формирование конфиденциальной отчетности должно осуществляться в соответствии с потребностями организационной структуры предприятия, которая в свою очередь зависит от следующих факторов:

- характера производства и его отраслевых особенностей, состава выпускаемой продукции, технологии изготовления, масштаба и типа производства, уровня технической оснащенности предприятия;
- форм организации управления;
- соответствия структуры аппарата управления иерархической структуре производства;
- соотношения между централизованной и децентрализованной формами управления;
- уровня механизации и автоматизации управленческих работ, квалификации работников, эффективности их труда [10].

Процесс формирования конфиденциальной отчетности включает в себя следующие этапы:

- определение стратегии, организационных принципов компании и состава стратегических показателей, отражаемых в отчетности;

- формирование состава финансовых и нефинансовых показателей, которые определяют взаимосвязь между результатами деятельности структурных подразделений и стратегией компании, фокусируются на процессах и их результатах;
- разработка структуры, форматов конфиденциальной отчетности и методики их составления;
- разработка организационного и временного регламента конфиденциальной отчетности;
- автоматизация процесса учета и отчетности;
- при наличии действующей отчетности исключение отчетов, ставших бесполезными.

Библиографические ссылки

1. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика / под ред. Соколова Я. В. М. : Финансы и статистика, 2000.
2. Дубова Д. И. Теоретико-методологические подходы к составлению управленческой отчетности : дис. ... канд. экон. наук. М., 2008.
3. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет : учебник. М. : Юристъ, 2003.
4. Карпова Т. П. Основы управленческого учета: учеб. пособие. М. : Инфра-М, 1997.
5. Палий В. Ф. Организация управленческого учета. М. : Изд-во «Бератор-пресс», 2003.
6. Шеремет А. Д. Управленческий учет : учеб. пособие. М. : Изд-во «ИД ФБК-ПРЕСС», 2001.
7. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни : учеб. пособие. М. : Изд-во «Магистр», 2010.
8. Каверина О. Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. М. : Финансы и статистика, 2003.
9. Управленческий учет / Энтони А. Атkinson, Раджив Д. Банкер, Роберт С. Каплан и др. М. : Вильямс, 2007.
10. Колесник Н. Ф. Методология и организация учетно-информационного обеспечения управления расходами непроизводительного характера : дис. ... докт. экон. наук. Саранск, 2006.

© Тумашик Н. В., 2011

Д. П. Удовик, О. А. Грязнова
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

СОЧЕТАНИЕ МЕТОДОВ УЧЕТА ЗАТРАТ

Рассматриваются используемые в настоящее время подходы и проблемы к учету затрат и калькулированию себестоимости продукции.

Ключевые слова: себестоимость, калькулирование, затраты.

В настоящий момент себестоимость является важнейшим показателем производственно-хозяйственной деятельности организации. Исчисление этого показателя необходимо для оценки выполнения плана, определения рентабельности производства и отдельных видов продукции, выявления резервов снижения себестоимости продукции, обоснования решения о производстве новых видов продукции и снятия с производства устаревших.

Учет затрат на производство организации и калькулирование себестоимости играет очень важную роль в хозяйственной деятельности предприятия. Затраты предприятия становятся более управляемыми, появляется возможность обнаружить наиболее действенные рычаги их снижения.

Себестоимость продукции – это выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию [1].

Управление себестоимостью продукции организации – планомерный процесс формирования затрат на производство всей продукции и себестоимость отдельных изделий, контроль за выполнением заданий по снижению себестоимости продукции, выявление резервов на снижение. Основными элементами системы управления себестоимостью продукции является прогнозирование и планирование, нормирование затрат, учет и калькулирование, анализ и контроль за себестоимостью. Все они функционируют в тесной взаимосвязи друг с другом.

В современных условиях усложнения и диверсификации производства, изменения структуры себестоимости, очень важно иметь такую учетно-калькуляционную систему, которая позволяла бы иметь наиболее оперативные и объективные результаты.

Это особенно важно для предприятий с поточным типом производства (текстильное, лесное, нефтяное, химическое и т. д.), где наиболее часто используется поперечный метод учета затрат. Данные предприятия наиболее часто сталкиваются со сложностями в оформлении документов для оперативного учета затрат, что отражается на возможности контроля себестоимости продукции [2].

Поперечное калькулирование является продолжением попроцессного калькулирования. Оно применяется в отраслях и на предприятиях, где продукция в ходе технологического процесса последовательно проходит несколько стадий (переделов), на каждом из которых в изделие «добавляются» затраты.

Передел – это содержательно и пространственно обособленная совокупность технологических операций, составляющая часть полного технологического процесса изготовления конечной продукции. В результате каждого передела получается полуфабрикат, который может быть передан по технологической цепочке для дальнейшей обра-

ботки или реализации на сторону. Большие объемы выпускаемой продукции не позволяют идентифицировать в процессе производства каждую единицу, и поэтому такие производства называются массовыми или серийными [3].

Особенностями таких типов производств являются:

- небольшая номенклатура выпускаемых изделий;
- большие объемы выпускаемой продукции каждой номенклатуры;
- узкая специализация основных рабочих мест;
- относительно высокий уровень использования специального оборудования и автоматизации [3].

Разновидностью таких типов производств является поточное производство, при котором выполнение всех операций в рамках технологического процесса бывает строго синхронизировано – самым наглядным примером является конвейер.

Производство на всех переделах ведется относительно независимо друг от друга, и поэтому между переделами возникают значительные объемы полуфабрикатов. Для такого предприятия полуфабрикаты – это продукт одного передела, переданный следующему переделу, но не использованный там в течение отчетного периода. В этом заключается особенность организации производства, обуславливающая выбор в качестве объекта калькулирования не конечного продукта (как в попроцессной калькуляции), а продукта каждого передела. Объектом такого учета является отдельный передел [3].

В химической отрасли основные материальные затраты вводятся лишь в начале процесса, т. е. в первом переделе является особенностью процесса производства. Поэтому в аналитических целях целесообразно вести учет материальных затрат отдельно, а по переделам фиксировать лишь показатели затрат труда и общепроизводственные затраты (ОПР) (добавленные затраты). В случае, когда все последующие стадии лишь добавляют продукту стоимость в результате его обработки, можно использовать метод калькуляции затрат по стадиям обработки. В данном методе используются основные элементы нормативного метода, который выявляет систематическое отклонение фактических расходов от текущих норм, а также учет изменения норм.

В документации по расходу ресурсов, трудовых затрат и оперативной отчетности отражается не только фактический расход материальных, энергетических и других затрат, но и расход их по нормам. Для таких предприятий необходимо своевременно выявлять экономию или дополнительные затраты за счет отступлений от установленного технологического процесса, изменение состава израсходованных материальных затрат, ассортимента выпуска продукции, ее сортности. Обычно на предприятиях такого типа можно использовать два варианта попередельного метода учета затрат и калькуляции себестоимости продукции: полуфабрикатный и бесполуфабрикатный. Но так как предприятие производит полуфабрикаты, то калькуляции составляются по каждому переделу (фазе, стадии, агрегату), включая накладные расходы [2].

Учет затрат на производство записывают в карточки учета затрат на производство или ведомости, открываемые на каждый передел. При этом фактическую себестоимость продукции определяют уже по окончании отчетного периода или же после выполнения заказа, а это лишает возможности руководства предприятия (цеха) следить за ней в течение отчетного периода. Также основным недостатком является тот момент, что при попередельном методе учета нет установленных форм документов, где бы отражалось ведение учета [2].

Этих недостатков можно избежать, применяя сочетание попередельного и нормативного метода учета затрат, при котором фактическую себестоимость единицы продукции и всего выпуска сопоставляют с нормативной себестоимостью, которую, в от-

личие от плановой себестоимости, определяют на основе действующего на данный период технологического процесса производства, а также прогрессивных норм расхода материальных, трудовых и других затрат. В нормативную калькуляцию вносят изменения норм по мере осуществления мероприятий оргтехплана по совершенствованию технологии и организации производства. Учет затрат построен таким образом, что отклонения от норм расхода материальных, трудовых и других расходов выявляют в ходе производства, когда еще есть возможность повлиять на них, а не после отчетного периода или после выполнения заказа, когда такой возможности уже нет.

Библиографические ссылки

1. Кондраков Н. П. Бухгалтерский учет : учеб. пособие. 6-е изд., перераб. и доп. М. : Инфра-М, 2009.
2. Золотарева Г. И., Васильева С. В. Особенности использования нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на предприятии машиностроения // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики ; Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2009.
3. Полубелова М. В., Захарова С. В., Макаренко Н. О. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. пособие / Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2010.

© Удовик Д. П., Грязнова О. А., 2011

Т. А. Гусейнова, К. В. Турчак, М. И. Мигунова
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

ОПЛАТА НАЛОГОВ ЧЕРЕЗ ИНТЕРНЕТ КАК СПОСОБ ОБЕСПЕЧЕНИЯ КОНТРОЛЯ ЗА ПОЛНОТОЙ И СВОЕВРЕМЕННОСТЬЮ ПОСТУПЛЕНИЙ В БЮДЖЕТНУЮ СИСТЕМУ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Рассматриваются основные проблемы обеспечения контроля за полнотой и своевременностью поступлений налогов и иных платежей в бюджет, а также внедрение оплаты налогов (сборов) и других платежей посредством интернет-ресурсов. Анализируется эффективность данного проекта, а также рассматриваются перспективы решения проблем оплаты и вопросы дальнейшего развития проекта.

Ключевые слова: уплата налогов, налоговые органы, налогоплательщики, Федеральная налоговая служба.

Бесперебойное финансирование предусмотренных бюджетами мероприятий требует систематического пополнения финансовых ресурсов на федеральном и местных уровнях. Это достигается в основном за счет уплаты юридическими и физическими лицами налогов и других обязательных платежей. В соответствии с действующим налоговым законодательством и другими нормативными актами плательщики обязаны уплачивать указанные платежи в установленных размерах и в определенные сроки.

Актуальность темы состоит в том, что одним из важных условий стабилизации финансовой системы является обеспечение устойчивого сбора налогов надлежащей дисциплины налогоплательщиков. А успешное соблюдение этих условий предопределяется единой системой контроля за правовыми нормами Налогового кодекса, правильно-стью исчисления, полнотой и своевременностью поступления налогов в бюджетную систему Российской Федерации (РФ) и платежей в государственные внебюджетные фонды.

Целью написания данной статьи является рассмотрение эффективности внедрения современных технологий в процесс обеспечения контроля за полнотой и своевременностью налоговых поступлений в бюджет РФ. Для ее достижения необходимо рассмотреть цель, доступность и востребованность оплаты налогов (сборов) и иных платежей через Интернет в настоящее время, а также проблемы такой модернизации и пути их решения.

Взимание налогов – древнейшая функция и одно из основных условий существования государства, развития общества на пути к экономическому и социальному процветанию. Этим и определяется значение рационально организованной и эффективно действующей налоговой службы [1].

В повседневной практике работы юридические и физические лица зачастую допускают несвоевременную уплату налогов и других обязательных платежей в связи с рядом объективных и субъективных причин, в частности, из-за отсутствия необходимых денежных средств на своих счетах в банках и иных финансово-кредитных учреждениях, несвоевременной сдачи в банки документов на перечисление платежей в бюджет, уклонения от уплаты налогов и т. п. Контроль за полнотой и своевременностью уплаты исчисленных налогов и других обязательных платежей осуществляется как в ходе проверок непосредственно на предприятиях, а также и на основе поступающих в налоговые органы банковских документов (копии платежных поручений, подтверждающих уплату налогов, выписок банков и т. п.) [2].

Обеспечение контроля за полнотой и своевременностью поступлений налогов в бюджетную систему РФ, в том числе в региональные бюджеты и государственные внебюджетные фонды, – основная задача налоговых органов. Федеральная налоговая служба является участником эксперимента под управлением Федерального казначейства совместно с МВД и ФМС. Цель проекта – создать федеральную систему доведения информации о платежах физических лиц и организаций, не дожидаясь зачисления на соответствующие счета казначейства.

Услуга онлайн-оплаты налогов была введена в России впервые. Возможность оплатить задолженность по налогам на сайте ФНС России появилась у налогоплательщиков 14 июня 2011 г., когда было подписано Соглашение о взаимодействии интернет-сервиса «Личный кабинет налогоплательщика» (ЛКН) ФНС России и интернет-сервиса «ОАО „Сбербанк России”» по оплате налогов (сборов) и иных платежей, администрируемых налоговыми органами». Данное Соглашение регулирует взаимоотношения ФНС России и Сбербанка России в целях предоставления налогоплательщикам – физическим лицам сервиса – по оплате в электронной форме налоговых платежей по имущественным налогам (транспортному, земельному налогу и налогу на имущество) в бюджетную систему РФ. Позднее аналогичные соглашения подписали КИВИ-банк и Газпромбанк, что позволило их клиентам также получить доступ к интернет-сервису по погашению налоговой задолженности.

Услуга онлайн-оплаты является важным шагом ФНС России навстречу налогоплательщикам, существенно упрощающей выполнение конституционной обязанности по уплате налогов [3]. Электронные сервисы востребованы среди налогоплательщиков – каждый месяц на сайт Налоговой службы заходит более 8 млн пользователей. Сейчас на сайте действует 22 сервиса, самым популярным из которых является «Личный кабинет налогоплательщика» [1].

Этот сервис предоставляет пользователям возможность осуществлять поиск информации о задолженности по имущественному, транспортному, земельному налогам, налогу на доходы физических лиц (только для физических лиц, граждан РФ) и распечатать платежный документ (извещение) по форме № ПД (налог). Только за июль 2011 г. им воспользовались более 2 млн раз.

На данный момент на сайте ФНС РФ «Личный кабинет налогоплательщика» можно сформировать список налоговых платежей и сразу же погасить их. После выбора способа оплаты, к примеру, «Сбербанк Онлайн» информация будет автоматически отправлена на сайт Сбербанка РФ. Налогоплательщик выбирает банковский счет, с которого списываются денежные средства, и подтверждает платеж. После завершения операции можно распечатать чек с кодом транзакции, подтверждающий оплату [1]. С введением новой функции отпадает необходимость посещения почтовых отделений или отделений банка для совершения подобных операций.

К другим наиболее востребованным онлайн-сервисам ФНС относятся «Узнай свой ИНН» (почти 300 тыс. запросов в июле), «Адрес Вашей инспекции» (почти 170 тыс. запросов) и «Заполнить платежное поручение» (более 135 тыс. запросов). Также налоговики публикуют на своем портале сведения из ЕГРЮЛ (единого государственного реестра юридических лиц) и ЕГРИП (единого государственного реестра индивидуальных предпринимателей). На эту услугу за прошедший месяц поступило более 3 тыс. заявок.

За три месяца (июнь, июль, август 2011 г.) 40 млн человек оплатили задолженность по налогам через Интернет. Такие данные обнародовал руководитель Федеральной налоговой службы Михаил Мишустин на первом заседании Общественного совета при ФНС России [2].

Для того чтобы ведомство перешло на электронный формат сбора налогов, первоначально была создана рабочая группа для обеспечения безопасности данных и их конфиденциальности [2]. Новшество экономит время обработки документов, избавит налогоплательщиков от траты времени на очереди и заодно сократит штат сотрудников

ведомства. В соответствии с российским законодательством комиссия за такие платежи взиматься не будет. Также эта технология в ближайшем будущем будет использоваться и для оплаты оказываемых ФНС России услуг, связанных с государственной регистрацией юридических лиц и индивидуальных предпринимателей. Причем воспользоваться этим сервисом можно будет и в случае подачи пакета документов традиционным способом на бумаге. Налоговые органы уже наладили взаимодействие с юридическими лицами и предпринимателями, значительное количество которых предоставляют свои налоговые отчетности в электронном виде, что в несколько раз облегчает и ускоряет работу налоговых органов.

Однако переход на электронную систему оплаты налога совсем не означает, что проблем с ошибками в расчетах по налогу не будет, поэтому налогоплательщикам так или иначе придется посещать в налоговые органы.

Между тем много проблем существует в области межведомственного взаимодействия в электронном виде. В частности, это касается децентрализации данных. Так, 85 % всех налоговых данных находятся в инспекциях, и работа по их объединению может занять 3–5 лет. Кроме того, после перехода на электронный документооборот могут возникнуть проблемы с хранением огромного объема информации [3].

Также оценить все достоинства новой услуги смогут только граждане, без труда ориентирующиеся в высоких технологиях. Например, в одно время Сбербанк практиковал выдачу пластиковых карт вместо сберегательных книжек для пенсионеров для зачисления пенсий. Однако пожилым людям все равно приходилось выстаивать очереди в кассы, поскольку интерфейс банкомата был слишком труден для их понимания. Кроме того, нельзя исключить возникновение проблем технического характера. Помимо технических сбоев электронной системы могут случиться задержки в обработке информации. Это, в свою очередь, приведет к тому, что налогоплательщика обвинят в неуплате налога в установленный срок.

ФНС России и дальше намерена продолжать развитие своих интернет-сервисов для оказания налогоплательщику полного комплекса услуг и обеспечения возможности интерактивного взаимодействия с ней. В перспективе услуга по оплате налогов через интернет будет предоставляться клиентам и других банков, заключивших соглашение с ФНС России [4].

Таким образом, внедрение услуги онлайн оплаты налогов (сборов) и иных платежей позволяет сэкономить время оплаты налога для налогоплательщиков и время обработки документов, и решить одну из проблем контроля за полнотой и своевременностью поступлений налогов в бюджетную систему – оперативно сообщать налоговым органам об уплате налогоплательщиками налогов (сборов) и иных платежей. Однако данная услуга нуждается в серьезных доработках, поэтому для ее развития необходимо выделять как дополнительное финансирование, так и людей, задействованных в этой системе, что позволит сделать услугу более безопасной, максимально удобной, а также простой, с одной стороны, и более технологичной – с другой.

Библиографические ссылки

1. Официальный портал Федеральной налоговой службы [Электронный ресурс]. URL: <http://www.nalog.ru>.
2. Накипов Р. А. Налоги по Интернету // Финанс. 2011. № 7. С. 15–16.
3. Управление Федеральной налоговой службы [Электронный ресурс]. URL: <http://www.r24.nalog.ru>.
4. Информационный портал о налогах [Электронный ресурс] URL: <http://www.nalogi.ru>.

О. О. Художникова
Санкт-Петербургский государственный инженерно-экономический университет,
Россия, Санкт-Петербург

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ТРАНСАКЦИОННЫХ ИЗДЕРЖЕК, ВОЗНИКАЮЩИХ В СВЯЗИ С ИСПОЛНЕНИЕМ ПОСРЕДНИЧЕСКОГО ДОГОВОРА

Раскрываются проблемы управленческого учета транзакционных издержек, возникающих в связи с исполнением посреднического договора.

Ключевые слова: посреднические договоры, транзакционные издержки.

Целью управленческого учета транзакционных издержек, возникающих в связи с исполнением посреднического договора, является обеспечение менеджеров информацией, используемой для нормирования, планирования, анализа, контроля и разработки управленческих решений в части формирования эффективной политики управления выше указанными издержками.

В процессе заключения, исполнения посреднического договора, а также его постдоговорного обслуживания можно выделить этапы, которые, в свою очередь, сопряжены с определенными транзакционными издержками:

1. Регистрация предприятия.
2. Участие в выставках, торгах и так далее (участие в квалификационном отборе).
3. Формирование предложения (можно в виде письма), в котором содержатся:
 - а) сведения о предприятии;
 - б) длительность существования предприятия;
 - в) кадровый потенциал;
 - г) диапазон возможностей (определяется количеством заключенных договоров, а также репутацией и потенциалом предприятий, с которыми заключены договоры);
 - д) деловая репутация.
4. Организация предварительных переговоров, включающая следующие этапы:
 - а) определение предмета договора;
 - б) обсуждение условий договора;
 - в) идентификация мер по избеганию оппортунистического поведения;
 - г) краткие сведения об обязательствах по уже заключенным посредническим договорам.
5. Заключение договора.
6. Получение инструкций от комитента.
7. Исполнение комиссионного договора, включающее:
 - а) контроль сроков;
 - б) контроль качества;
 - в) контроль затрат.
8. Завершение договора, состоящее:
 - а) из составления актов оказанных услуг (выполненных работ);
 - б) представления отчетов;

- в) окончательных расчетов;
- г) постдоговорного обслуживания.

Организация управленческого учета трансакционных издержек представляется чрезвычайно важной задачей. Особенно это касается предприятий, в которых доля посреднических договоров в общей массе особенно велика.

Мы можем условно говорить о том, что существует общий порядок синтетического и аналитического учета трансакционных издержек, связанных с посредническими договорами. Например, бухгалтер может руководствоваться положениями по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), «Расходы организации» (ПБУ 10/99) и Налоговый кодекс РФ в части регламентации порядка учета издержек для целей налогообложения.

И все же, как уже говорилось выше, на сегодняшний день не разработана унифицированная и стандартизированная методика учета трансакционных издержек, связанных с исполнением посреднических договоров.

Таким образом, разработанную методику оценки и учета трансакционных издержек необходимо закрепить в учетной политике предприятия. Для этого прежде всего необходимо утвердить аналитические счета для учета трансакционных издержек.

Например, можно ввести в рабочий план счетов организации счет 22 «Трансакционные издержки, связанные с исполнением посреднического договора», к которому можно открыть следующие субсчета:

- 22-1 – «Анализ рынка сбыта или приобретения»
- 22-2 – «Поиск продавца/покупателя»
- 22-3 – «Издержки на ведение переговоров»
- 22-4 – «Издержки, связанные с покупкой/продажей товара/работы/услуги»
- 22-5 – «Издержки, связанные с передачей товара/работы/услуги заказчику (комитенту, поручителю, принципалу)
- 22-6 – «Издержки по осуществлению контроля, связанного с передачей.
- 22-7 – «Издержки по завершению договора».

При этом в пределах каждого из вышеприведенных субсчетов предприятию необходимо будет открыть аналитические счета по договорам.

Для организации управленческого учета производимых трансакционных издержек необходимо учитывать:

1. Степень их специфичности. Специфичными трансакционными издержками являются те, которые могут найти применение только у данного предприятия или по отношению к одной отрасли, региону или стране.
2. Степень регулярности и длительность посреднических договоров. Чем более регулярны и длительны отношения между предприятиями в рамках посреднического договора, тем меньше трансакционные издержки.
3. Степень неопределенности. Экономические агенты не могут предвидеть ситуаций, которые могут иметь место в рамках исполняемого посреднического договора, особенно, когда работа с контрагентом носит разовый характер. В этой ситуации можно использовать более гибкие контракты.
4. Степень измеримости характеристик договора. Приобретаемые товар, работа, услуга – это права собственности, измерить которые не всегда представляется возможным, например, как уже говорилось выше, имеются трудности с измерением остаточного права собственности.

5. Степень взаимозависимости договоров. Договоры могут быть автономными или взаимосвязанными. При этом, чем выше степень взаимосвязанности, тем больше величина трансакционных издержек.

Мы должны понимать, что для пользователей финансовой отчетности одной из основных целей управленческого учета трансакционных издержек будет желание проанализировать – сколько приходится трансакционных издержек на каждый посреднический договор. Далее для принятия управленческого решения необходимо будет оценить:

- покрывает ли выручка от исполнения посреднического договора трансакционные издержки;
- позволяет ли ожидаемая выручка компенсировать неидентифицированное вовремя оппортунистическое поведение.

В результате проведенного анализа стало очевидно, что законодательство, как правило, отстает от изменений в хозяйственной деятельности организации, а значит, и в бухгалтерском учете. Таким образом, следование только нормам законодательства лишает предприятие возможности представлять реальную финансовую картину организации, что, в свою очередь, не позволяет реализовывать основные задачи учета, а также минимизировать трансакционные издержки.

Тем не менее, известно, что на сегодняшний день существует два уровня управления трансакционными издержками:

- глобальный;
- локальный.

На локальном уровне управления затратами на предприятии используются следующие системы: стандарт-кост, директ-костинг, контроллинг, общая система управления затратами (ОСУЗ, или ТСМ – Total Cost Management); а также методы: метод запланированных затрат, метод формирования затрат на основе отдельных процессов, метод, учитывающий жизненный цикл продукции, метод сравнения с лучшими показателями конкурентов, метод стратегического управления затратами.

Система стандарт-кост основывается на учете отклонений от норм.

Система директ-костинг начала применяться в 1950-х годах. В основе данной системы положен принцип контроля затрат. Важно отметить, что данная система имеет множество модификаций. В ее классическом варианте осуществляется учет в разрезе прямых затрат. Система директ-костинг предполагает оценку расходов, непосредственно связанных с производительностью и поддающихся контролю.

В 1970-х годах появилась система контроллинга, которая представляет собой целостную концепцию экономического управления предприятием. Контроллинг основан на принципах директ-костинга, а также включает в себя элементы системы стандарт-кост. Контроллинг нередко выполняет функции внутреннего контроля. Существует два уровня контроллинга – стратегический и оперативный. Первый ориентирован на обеспечение непрерывности деятельности предприятия. Второй – на достижение запланированного уровня дохода (прибыли).

Главными задачами контроллинга являются:

- формирование целей предприятия;
- поиск альтернативных решений на основе имеющейся информации;
- анализ экономической эффективности;
- координация разработки оперативных плановых смет;

- сравнение плановых показателей с фактическими и разработка предложений по преодолению отклонений;
- определение «узких мест»;
- создание систем информации для планирования и управления;
- предоставление информации руководителям предприятия по производственно-экономическим вопросам.

Общая система управления затратами направлена на получение точной, оперативной и достоверной информации для оперативного контроля и анализа рентабельности отдельных видов продукции, процессов. В системе ТСМ основная роль отводится разработке и внедрению метода учета затрат по видам деятельности – калькулированию на основе деятельности (Activity-Based-Costing, сокращенно – ABC). Данный метод позволяет осуществлять учет затрат по основным видам деятельности, а также выбор носителя затрат для каждого из них.

Что касается метода запланированных затрат, то в процессе применения данного метода плановые затраты формируются в три этапа:

Этап 1. Устанавливаются реалистичные плановые цены на товары и услуги.

Этап 2. Намечается размер прибыли.

Этап 3. Рассчитываются максимально допустимые затраты на продукт.

Метод запланированных затрат позволяет выработать долгосрочную конкурентную стратегию в области затрат на новую продукцию. В случае, если продукция уже выпускается, то все внимание направляется на общие затраты, а именно: выявляются факторы их роста и возможности снижения.

Метод формирования затрат на основе отдельных процессов. В этом случае под процессами понимаются отдельные виды деятельности с взаимно переплетающимися затратами, которые распространяются на все предприятие.

Метод, учитывающий жизненный цикл продукции. Метод направлен на систематическое сокращение затрат по всему жизненному циклу, включая до- и после производственные услуги.

Следующий метод – метод сравнения с лучшими показателями конкурентов. Данный метод основывается на постоянном сопоставлении показателей предприятия по продукции и процессам с аналогичными данными других предприятий. Метод включает в себя следующие процедуры:

- выявление отставаний в критически важных для предприятия областях;
- определение причин отставаний и возможностей для улучшения положения;
- разработка мероприятий по преодолению отставаний и достижению цели.

Существенным недостатком данного метода является отсутствие достоверной сопоставимой базы.

В основе метода стратегического управления затратами лежит необходимость в обобщенной стратегии организации и обеспечение ее выполнения, направленной на достижение цели работы и устойчивого преимущества организации перед конкурентами. Данный метод включает в себя:

- формулировку стратегии;
- распространение в организации информации о выработанной стратегии;
- выбор и реализацию тактики для проведения в жизнь стратегической линии;
- разработку и внедрение методов контроля и регулирования по осуществлению практических шагов реализации тактики и, следовательно, успеха в достижении стратегических целей.

Наиболее эффективным методом управления затратами является, на наш взгляд, метод стратегического управления затратами, который включает следующие принципы управления транзакционными издержками:

1. Принцип очевидного присутствия помогает руководству предприятия осознавать необходимость управления транзакционными издержками.

2. Принцип единства мнений – обеспечивает единство мнений при определении – какая часть деятельности является транзакционной.

3. Принцип совместного учета внутренних и внешних транзакционных издержек обеспечивает возможность своевременно получать информацию о величине издержек, а значит, оперативно принимать управленческие решения.

4. Принцип идентификации главного помогает предприятию осуществлять учет, анализ и контроль тех транзакционных издержек, которые имеют наибольший удельный вес. Так, предлагается выделять транзакционные издержки, связанные с исполнением посреднического договора.

5. Принцип дополняемости основан на анализе транзакционных издержек в единстве с анализом трансформационных издержек.

6. Принцип непрерывности указывает на то, что проводить учет и анализа транзакционных издержек нужно непрерывно.

О. О. Художникова
Санкт-Петербургский государственный инженерно-экономический университет,
Россия, Санкт-Петербург

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ТРАКТОВКЕ ПОСРЕДНИЧЕСКИХ ДОГОВОРОВ

Рассматриваются три подхода к посредническим договорам.

Ключевые слова: посреднический договор, посредник, бухгалтерский учет.

Отметим, что в теории посреднической деятельности выделяют три подхода к трактовке посреднических договоров:

- юридический;
- экономический;
- смешанный.

Юридический подход основывается на рассмотрении посреднической деятельности как акта передачи актива и игнорировании проблемы вознаграждения.

В основе экономического подхода лежит проблема соизмерения стоимости оттоков и притоков денежных ресурсов с учетом временной ценности денег, определение их текущей стоимости, уравнивание активов и обязательств с учетом изменения процентной ставки и сроков требований и обязательств, использование производных балансовых отчетов.

Сущность смешанного подхода заключается в использовании двух концепций: динамической – для определения изменения стоимости требований и активов во времени, и статической – при установлении влияния исполнения обязательств на величину чистых активов и пассивов с использованием системы производных балансовых отчетов (нулевых актуарных, органических, дифференциальных, виртуальных, стратегических, фрактальных, иммунизационных).

Необходимо отметить, что в настоящее время в бухгалтерском учете преобладает юридическое понимание посреднических договоров, основанное на содержании гл. 49, 51 и 52 Гражданского кодекса РФ, заключающееся в том, что некий продавец (доверитель) делегирует некоторые права некоему агенту, обязанному в соответствии с формальными или неформальным контрактом представлять интересы доверителя в обмен на вознаграждение того или иного рода.

В случае заключения посреднического договора агент в большинстве случаев располагает большим, чем продавец (доверитель), объемом информации о деталях отдельных задач, поставленных перед ним, и о своих собственных действиях, возможностях и предпочтениях.

Наиболее часто встречающимися обязательствами продавца (доверителя), как отмечает Синецкий Б. И., являются:

- осуществление реализации товаров, работ, услуг в пределах согласованной сторонами номенклатуры, в объемах, полностью покрывающих потребности рынка договорной территории;
- обеспечение посредника необходимой технической информацией и рекламными материалами;

- обеспечение посредника запасными частями в полном объеме и в сроки, указанные в спецификациях;
- информирование в короткие сроки посредника о готовности продать новые товары, оказание более широкого спектра услуг и т. д.

Обязательства посредника, как правило, включают в себя:

- проведение маркетинговых исследований рынка и сообщение их результатов продавцу;
- рекламирование товаров продавцом на договорной территории;
- извещение продавца о готовящихся и объявленных торгах по номенклатуре товаров продавца и условиях торгов;
- организация встреч с представителями деловых кругов, от которых зависит решение о закупке товара;
- консультации юристов по особенностям гражданского законодательства, действующего в стране покупателя;
- содействие в организации и ведении коммерческих переговоров;
- урегулирование претензий покупателя в связи с ненадлежащим выполнением продавцом своих обязательств по срокам поставки товаров и их качеству;
- оказание продавцу содействия в страховании и транспортировке товаров;
- иметь своих представителей (субпосредников) в городах или регионах страны, где продаются товары продавца.

Таким образом, мы видим, что понятие «посредничество», в большей степени, рассматривают с юридической точки зрения, его экономическая составляющая нивелируется.

На наш взгляд, посредничество необходимо рассматривать как объект бухгалтерского учета, заключающийся в достижении согласия между продавцом и покупателем путем привлечения посредника.

Сегодня, как никогда, мы видим необходимость в сближении бухгалтерского учета и юриспруденции, поскольку это позволит внести больше ясности в финансовые процессы, происходящие на предприятии, что, в свою очередь, безусловно, позволит вывести его на новый уровень.

НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ В УПРАВЛЕНИИ ОРГАНИЗАЦИЕЙ

Исследуются теоретические вопросы о роли и месте налогового учета в деятельности организаций. Предлагается налоговый учет рассматривать как вид учета, который является неотъемлемой частью единой системы учета.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, налоговый учет, теория, налог на прибыль.

В теории и практике учета имеют место различные научные дискуссии о роли и месте налогового учета, который сложился в практической деятельности. Предметом исследований является проблема о том, что учет – это самостоятельный вид или составная часть бухгалтерского. «Учет развивается как наука в общей экономической теории и как часть единой учетно-информационной системы, в которую включаются финансовый, статистический, управленческий, налоговый, а также стратегический, экологический учет, оперативно-технический, корпоративный и другие виды учетов, каждый из которых имеет свое содержание и цель» [1]. Теория бухгалтерского учета, которая собирает и исследует финансовые данные, чтобы сделать некоторые выводы, может рассматриваться как эмпирическая наука. Теории могут быть как описывающие (позитивные), так и предписывающие (нормативные). Описывающие теории пытаются установить и объяснить, как финансовая информация представляется и сообщается пользователю учетных данных. Нормативные теории предписывают, как и какие данные следует представлять [2, с. 21].

Объектами бухгалтерского учета, как известно, являются имущество, капитал, обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организацией. Каждый объект учета является спорным с точки зрения подходов и интерпретаций. Не только специалисты в области теории бухгалтерского учета, но и практики сталкиваются с проблемами учета этих объектов. Теория помогает решать задачи практической жизни. Теория учета и ее практика взаимосвязаны и взаимозависимы. Теоретические проблемы редко могут быть решены полностью авторитетными в области учета органами [2, с. 11]. Попытки решить спорные практические вопросы бухгалтерского учета породили различные подходы к теории учета:

- налоговый;
- правовой;
- этический;
- экономический;
- бихевиористический (поведенческий);
- структурный.

Суть налогового подхода заключается в разъяснении позиции налоговых органов. Налоговый подход в решении учетных проблем сыграл важную роль. С его помощью учетная деятельность становится более содержательной и последовательной. Так нормативные требования по амортизации послужили толчком для использования систематических методов амортизации, поиска улучшенных концепций амортизации и применения более удобных методов исчисления амортизационных затрат [2, с. 12]. Однако позиция налоговых органов не всегда сходится с позицией практикующих бухгалтеров. Это приводит к появлению правового подхода.

Правовой подход заключается в определении границ действия определенных параметров учетных категорий. Значительное число конфликтных ситуаций, рассматриваемых в судах, возникает в связи с разногласиями в толковании природы доходов и расходов. Однако юристы и бухгалтеры часто сталкиваются с проблемами, обусловленными их профессиональными интересами. Например, юриста интересует доход, который должен облагаться налогом, а не доход, как величина, на которую увеличивается стоимость, как бухгалтера.

Этический подход решения учетных проблем заключается в объективности. Это вызвано тем, что достоверность финансовых отчетов зависит от правильности принятых правил и принципов.

Экономический подход решает проблемы учета с позиции трех аспектов экономической жизни: макроэкономический подход, микроэкономический подход и социально-корпоративный подход. Макроэкономический подход реализуется путем прямого регулирования с помощью финансовых и фискальных рычагов. Современная учетная теория, ориентированная на микроэкономику, оказывает воздействие через операции и взаимодействие предприятий на рынке.

Социально корпоративный подход рассматривает влияние действия фирмы на общество. Стоимость загрязнения окружающей среды, неудовлетворительные условия труда, и другие социальные последствия не отражаются в отчетности организаций, а регулируются через механизм налогообложения. Эти затраты общества ложатся на фирму [2, с. 16].

Бихевиорестический подход является альтернативный экономическому подходу. Суть подхода заключается в измерении и оценке экономического, социального и психологического эффекта различных учетных процедур и отчетных данных с помощью информации, необходимой для принятия решений. Этот подход зависит от специалистов, занимающихся постановкой учета, включая и налоговый.

Структурный подход заключается в попытке классифицировать сходные факты хозяйственной жизни, так как суть бухгалтерского учета остается в регистрации, классификации и обобщения информации.

«С конца XIX в. существовал единый бухгалтерский учет. Однако в начале 30-х годов XX в. государства начинают устанавливать правила формирования и отражения на счетах доходов и расходов предприятий для целей управления по различным аспектам, включая составление формализованной отчетности. В результате этого появился финансовый учет – это та часть бухгалтерского учета, которая подлежит обязательной регламентации. Впоследствии она станет прообразом налогового учета» [1].

Необходимость выделения налогового учета из теории бухгалтерского учета обуславливается интерпретацией регламентированных норм. Информация, содержащаяся в бухгалтерской отчетности, может интерпретироваться различным образом. Например, статья «Расходы будущих периодов» не имеет однозначного толкования вне того процесса, в котором эти расходы возникли. Интерпретация бухгалтерской информации с позиции налоговых органов зачастую расходится с мнением бухгалтеров.

Налоговый учет представляет собой систему сбора, фиксации и обработки производственной и финансовой информации, необходимой для правильного исчисления налоговых обязательств налогоплательщика с Налоговым кодексом РФ (далее НК РФ). Основное отличие методологии налогового учета от бухгалтерского учета содержится в сведении учетного процесса к формированию информации о доходах и расходах организации. Весь массив информации налогового учета формируется вокруг доходов и расходов. В бухгалтерском учете учет финансовых результатов – это лишь один из многочисленных участков учета [3].

В международной практике применяют три вида налогового учета:

- бухгалтерский налоговый учет – показатели налогового учета формируются исключительно из данных бухгалтерского;
- смешанный налоговый учет – показатели налогового учета формируются на основе данных бухгалтерского учета, но с использованием методов для целей налогообложения;
- абсолютный налоговый учет – показатели налогового учета формируются без участия бухгалтерского учета (таможенные и государственный пошлины, платежи за воду и т. д.) [4, с. 16].

Налоговый учет на сегодняшний день имеет все компоненты самостоятельного вида учета наравне со статистическим и управленческим учетами. Отличительной чертой налогового учета является его цель. Она в значительной мере отличается от целей бухгалтерского учета для удовлетворения пользователей налоговой информации. Налоговые платежи, перечисляемые в бюджет, решают в первую очередь проблемы социально-экономического характера, при этом организация выступает посредником между государством и отдельным человеком.

Специалистов, изучающих проблемы бухгалтерского учета, условно можно разделить на 3 группы: первая исследует теоретические проблемы бухгалтерского финансового и управленческого учета и их сближение с международными стандартами финансовой отчетности (М. И. Кутер, А. Д. Ларионов, В. Д. Новодворский, В. Ф. Палий, Я. В. Соколов, А. Д. Шерemet, и мн. др.). Вторая группа ученых занимается проблемами учета на малых предприятиях (Д. А. Ендовицкий, Е. А. Мурзина, и др.). И третья группа специалистов (Т. И. Зайцева, В. А. Кругляк, В. Ф. Палий, и др.), в трудах и работах которых описаны методы, способы ведения и построения учета. Эти методы могут быть использованы в учете малого бизнеса для выполнения возложенных на него задач с большей эффективностью [2].

Отечественные и зарубежные специалисты и ученые уделяют внимание налоговому учету. К ним относятся И. И. Бочкарева, М. Ф. Ван Бреда, К. В. Гульпенко, Д. А. Ендовицкий, Н. А. Каморджанова, В. Э. Керимов, Е. А. Крапенко, М. И. Кутер, Г. Г. Левина, Н. А. Нестеренко, Р. Р. Рахматуллина, Дж. Рис., Я. В. Соколов, З. А. Терешко, С. А. Уткина, И. А. Феоктистов, Э. С. Хендриксен, Р. Энтони и др. Одни авторы считают налоговый учет частью бухгалтерского, другие уже начинают выделять его в самостоятельный вид учета. Дискуссии о судьбе налогового учета ведутся и сегодня. Безусловно, налоговый учет появился в системе учета. Появление налогового учета отражают в своих работах не только ученые и специалисты в области учетных дисциплин, но и юридических. Это обусловлено тем, что налоговый учет затрагивает проблемы не только учетного характера, но и правового и социально-экономического.

Исследуя налоговый учет, нельзя не упомянуть налог на прибыль. Именно с появлением этого налога и появилось понятие «налоговый учет» не только в России, но и в Европе. До 1914 г. в Европе в бухгалтерском учете «господствовала» статическая и динамическая практика. Но Первая мировая война (1914–1918 гг.) заставила враждующие стороны искать новые источники доходов, что бы покрывать огромные бюджетные дефициты. Именно в этот период появляются, но не без сопротивления предпринимателей, первые налоги на прибыль. С этого момента налоговые органы интересуются наилучшим источником информации о финансовых результатах их «дорогих налогоплательщиков», т. е. бухгалтерским учетом [5, с. 32]. Существуют две основные концепции отношений между налоговым и бухгалтерским учетом: концепция единства и концепция параллельности.

Концепция единства предусматривает господство налогового учета над бухгалтерским. Она обязывает вести учет по своим правилам определения результатов и публи-

каций отчетности. В такой модели бухгалтерский учет ведется под влиянием налогового учета.

Концепция параллельности. В соответствии с ней налоговый учет не вступает в отношения с бухгалтерским учетом. В этом случае на финансовый результат не влияют показатели налогового учета; облагаемая прибыль определяется путем систематической корректировки бухгалтерской прибыли. В этом случае организация должна вести бухгалтерский и налоговый учет, но данные первичного учета остаются едиными. Эта концепция применяется в США, Великобритании, Нидерландах и других странах, где биржевое регулирование играет важную роль.

В России впервые определение налогового учета в законодательстве появилось с момента введения в действие гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль», т. е. с 1 января 2002 г. В ст. 313 НК РФ указывается, что налогоплательщики должны исчислять налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета. Согласно гл. 25 ч. 2 НК РФ налоговый учет имеет свои цели, задачи, предмет, объект, методы и методологию расчетов налоговых баз. Также в российском законодательстве установлены правила ведения учета объектов налогообложения и предусмотрена ответственность за грубое нарушение этих правил. Согласно статье 120 НК РФ, за грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного п. 2 настоящей статьи, взыскивается штраф в размере 10 000 руб.

Одни специалисты, такие как З. И. Кругляк, в области учета утверждают, что «в настоящее время в России отсутствует необходимость в существовании системы налогового учета по налогу на прибыль как системы, параллельной системе бухгалтерского учета. Ведение такой системы не отвечает ни интересам государства в целом, ни интересам предпринимателя, ни интересам многочисленных реальных и потенциальных пользователей достоверной финансовой информации... Путь создания информационных систем – „по отклонениям” – более эффективен. Он предполагает описание принципов взаимодействия системы бухгалтерского учета и „второстепенных” учетных систем, детальное определение и описание отличий» [6, с. 2–9]. Академик Международной академии информатизации В. Я. Кожин не отрицает, необходимость ведения налогового учета: «Оба учета должны осуществляться параллельно и, таким образом, чтобы скрупулезная обработка и внесение в компьютер бухгалтерских и налоговых сведений позволяли к моменту наступления отчетного периода без больших доработок и корректировок выводить на печать балансы (бухгалтерский и налоговый) и требуемую финансовую отчетность» [6].

Дискуссии о необходимости ведения налогового учета наравне с бухгалтерским учетом или полный отказ от первого в связи со значительными финансовыми затратами и, как следствие, ростом затраченного времени на ведение дополнительного учета, породили идею об интегрированном учете. Л. В. Попова и В. А. Константинов считают, что формирование единой системы информационного обеспечения создает надежные основы для принятия управленческих решений, а также позволяет осуществить контроль за производственно-хозяйственной и финансовой деятельностью предприятия. В любом случае нужно искать возможные пути сближения бухгалтерского и налогового учета [7].

Однако и эта идея на сегодняшний день вызывает дискуссии. Одни ученые утверждают, что существование такого вида учета невозможно из-за различия преследуемых целей. В. Ф. Палий утверждает, что «единение несовместимо из-за различия целей и задач, различной отчетности» [8]. Другие же, наоборот, подхватили идею, говоря, что «более рациональной представляется организация налогового учета, при которой

аналитические налоговые регистры формируются на основании первичных учетных документов» [6]. Таким образом, интегрированный подход к управлению необходимо применять и к основному источнику информации – учету. Такой же точки зрения придерживается В. А. Пискунов, утверждая, что «основной целью учетной системы является формирование информации для оперативного, текущего и перспективного управления путем сосредоточивания функций управления в центрах принятия управленческих решений. Решение поставленных перед учетной системой задач возможно при интегрированном подходе, взаимосвязи и взаимодействии всех подсистем учета, именуемых в настоящее время в теории и практике бухгалтерским, налоговым, управленческим и статистическим» [1].

Еще одна точка зрения заключается во введении дополнительных счетов, которые уменьшают различия и отражают одновременно управленческую и финансовую информацию. Противник параллельного учета Т. И. Зайцева считает, что «двойной учет ведет к повышению трудоемкости работ, дублированию информации. Однако действующий план счетов бухгалтерского учета представляет реальные возможности для применения различных учетных принципов в рамках единого плана счетов» [9].

Полагаем, что налоговый учет на данный момент времени сложился как вид, но имеется много нерешенных методологических вопросов по его научным и практическим составляющим. В тоже время нельзя отвергать интегрированный учет, ведение которого в организациях приводит к повышению качества учетной информации для внутреннего и внешнего пользования. Такой подход позволяет принимать рациональные решения и, как следствие, получать наилучшие результаты деятельности. Обобщенная информация, приобретенная с помощью интегрированного учета, может быть использована для создания как индивидуальных отчетов для руководителей, так и для публичной финансовой отчетности.

Библиографические ссылки

1. Гульпенко К. В., Тумашик Н. В. Теоретические аспекты развития учета [Электронный ресурс]. URL: <http://www.m-economy.ru/art.php3?artid=26578>.
2. Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета : пер. с англ. / под ред. проф. Я. В. Соколова. М. : Финансы и статистика, 1997. (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).
3. Мурзина Е. А. Реформирование бухгалтерского и налогового учета в малых предприятиях : дис. ... канд. экон. наук. Йошкар-Ола, 2005.
4. Керимов В. Э. Бухгалтерский финансовый учет : учебник. 3-е изд., изм. и доп. М. : Дашков и К, 2009.
5. Бухгалтерский учет в зарубежных странах : учебник / Я. В. Соколов, Ф. Ф. Бутынец, Л. Л. Горецкая и др. ; отв. ред. Ф. Ф. Бутынец. М. : ТК «Велби» ; Проспект, 2006.
6. Кругляк З. И. Взаимодействие систем бухгалтерского и налогового учета: международный опыт и российская практика // Все для бухгалтера. 2007. № 15 (207). С. 2–9.
7. Попова Л. В., Константинов В. А. Целесообразность создания единой системы бухгалтерского и налогового учета // Финансовый менеджмент. 2004. № 5. С. 78–84.
8. Палий В. Ф. Бухгалтерский учет: субъективные суждения и объективные реалии // Бухгалтерский учет. 2004. № 9. С. 5–10.
9. Зайцева Т. И. Взаимосвязь показателей в финансовом и управленческом учете // Бухгалтерский учет. 2007. № 19. С. 49–55.

Е. А. Шнюкова, Е. В. Варавкина
Сибирский федеральный университет, Россия, Красноярск

АНАЛИЗ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИНСТРУМЕНТОВ ИНВЕСТИРОВАНИЯ В ЗОЛОТО

Сравнивается доходность банковских и биржевых инструментов инвестирования в золото.

Ключевые слова: инвестор, доходность, инструменты, налогообложение.

Целью исследования является анализ доходности инвестирования в золото для частного российского инвестора с учетом особенностей налогообложения.

Золото традиционно занимает особое место на товарных и финансовых рынках. Высокую ценность золото как инвестиционный актив приобретает в моменты нестабильности на финансовых рынках и под влиянием событий кризисного характера.

Инструменты инвестирования в золото можно разделить на банковские и небанковские. К банковским инструментам относятся монеты, слитки, обезличенные металлические счета (ОМС), вклады в драгоценные металлы, общие фонды банковского управления (ОФБУ). К небанковским – фьючерсные и опционные контракты, интервальные паевые инвестиционные фонды, специализирующиеся на драгоценных металлах, Exchange Traded Fund (ETF), акции золотодобывающих компаний.

Для сопоставимости полученных результатов мы предположили, что с каждым из инструментов совершается сделка на сумму, позволяющую приобрести 10 тройских унций; период инвестирования составляет 6 мес. (с 15 сентября 2010 г. по 15 марта 2011 г.).

Монеты из драгоценных металлов в России делятся на два класса – коллекционные – они же «памятные» и инвестиционные.

Применительно к коллекционным монетам можно говорить о нумизматическом эффекте. Однако «для того чтобы была оценена их нумизматическая стоимость, они должны реализовываться уже не через банки, а через антикварные лавки и аукционы» [1], что связано с дополнительными транзакционными издержками, такими как подтверждение права собственности, процедура оценки и т. п. С 1 апреля 2011 г. вступили в действие поправки в Налоговый кодекс, предусматривающие отмену НДС (18 %). НДС не возвращался при обратной продаже монет [2].

Главная ценность инвестиционных монет заключается в качестве и весе драгоценного металла, из которого они изготовлены. С точки зрения коллекционирования они особой ценности не имеют, при их покупке в цену не включается НДС, но на них есть существенный спрэд – более 20 % [1].

Доход инвестора складывается за счет разницы между ценой продажи и ценой покупки монеты. Инвестору следует помнить о том, что после продажи монет он будет вынужден заплатить налог на доходы физических лиц (13 %).

Из монет мы решили приобрести золотые инвестиционные монеты «Георгий Победоносец», так как она является самой распространенной из отечественных инвестиционных золотых монет. Её вес составляет 7,78 г., что равно четверти тройской унции.

Соответственно для приобретения 10 тройских унций золота, необходимо приобрести 40 монет.

С учетом спреда, составляющего на 15.03.2011 в 17,5 % и обязательства по уплате 13 % налога, при реализации инвестор, совершив такую операцию, остался в убытке. Его доходность равнялась 15,6 %.

Инвестирование в слитки сопряжено с рядом сложностей. Для того чтобы сохранить слиток в его первоизданном виде, придется либо использовать такую услугу, как хранение слитков, либо аренду банковской ячейки. Банк берет за это плату. Спред между покупкой и продажей составляет в среднем 20–25 %. Важно, что любая царапина воспринимается как уменьшение массы слитка (существуют ГОСТы на степень допустимых повреждений) [4].

Кроме того, при реализации слитков и монет возникают существенные транзакционные издержки, связанные с поиском покупателя, прохождением экспертизы на подлинность и качество, доказательством права собственности на слиток [5].

Стоимость слитка в банке изначально указывается с учетом НДС, который не подлежит возврату. Кроме того, при продаже возникает доход от реализации, который также облагается налогом в 13 %.

Для того чтобы приобрести слитки, чья масса будет эквивалентна 10 тройским унциями, или 311 г, придется приобрести один слиток массой 250 г, один слиток массой 50 г, один слиток массой 10 г и один слиток массой 1 г.

Спред в нашей ситуации по слиткам различного веса составляется от 29 % за слиток весом в 1 г до 20 % за слиток весом 250 г. Кроме того, придется использовать такую услугу, как хранение слитков (в Красноярске при количестве слитков от 3 до 10 затраты на хранение за период более 121 дня составят 5 руб. /шт., т. е. 20 руб./день либо аренду банковской ячейки, которая обойдется в 16 руб. /день).

С учетом выше перечисленных факторов за анализируемый период доходность составит 27,6 %. Инвестирование вновь оказывается невыгодным.

Обезличенные металлические счета, или ОМС, представляют собой счета, привязанные к стоимости металла, чаще всего – золота. Вкладчик, открывая счет, как бы покупает определенное количество золота у банка, а закрывая счет – продает [6]. Таким образом, как и при инвестировании в слитки и монеты, доходность инвестора складывается за счет разницы между ценой покупки и ценной продажи, но, в отличие от слитков, при этом не возникает проблемы с НДС. В случае с ОМС отпадают также проблемы с хранением, сертификацией и транспортировкой слитков. Покупка металла на счет происходит по цене, близкой к рыночной, а продать металл с текущего счета можно в любой момент. Обычно разница между ценой покупки и ценой продажи (так называемый спред) золота составляет 3–5 %.

Но следует отметить, что в случае с ОМС инвестор не становится собственником металла. Кроме того, обезличенные металлические счета не попадают под систему страхования вкладов [7].

Важной особенностью является тот факт, что обезличенный металлический счет не предусматривает поставку золота. Клиент в большинстве случаев может попросить банк вместо денег отдать слиток, но в этом случае ему придется заплатить НДС и комиссию банка по переводу обезличенного металла в физический металл.

Что касается подоходного налога, то тот взимается только в том случае, если банк при закрытии счета пересчитает драгметалл в деньги по курсу выше установленного Центробанком. В этом случае налог возьмут с разницы между курсом банка и Центробанка по ставке 35 % [8].

Приведем пример. Мы открыли обезличенный металлический счет в одном из филиалов Восточно-Сибирского Сбербанка, где 15 сентября 2010 г. положили на счет 10 тройских унций, а 15 марта 2011 г. их продали. Убыток составил 0,2 % от инвестированной суммы.

Как вариант стоит рассмотреть вклады в драгметаллах – это некий гибрид между вложением в слитки и ОМС. В данном случае инвестор «кладет» на счет металл, на который начисляется процент в виде металла. При начислении процентов НДС не взимается. Таким образом, вклад в драгметаллах дает возможность заработать и на изменении стоимости металла, и на процентах.

К сожалению, услуга вкладов в металлах очень редка. И у таких депозитов есть существенный минус – высокая минимальная сумма вклада.

Общие фонды банковского управления (ОФБУ) представляют собой одну из разновидностей коллективных инвестиций. Инвестор, вкладывая свои средства в ОФБУ, получает так называемый сертификат долевого участия, который дает ему право на долю имущества в фонде. Этот сертификат не является ценной бумагой и не может быть продан на рынке, однако его можно завещать или же просто переоформить на другое лицо. ОФБУ традиционно представляют интерес для тех, кто хочет инвестировать в зарубежные ценные бумаги, драгоценные металлы или производные инструменты.

Если говорить о фондах, специализирующихся на драгоценных металлах, то следует понимать, что банки будут инвестировать сразу в корзину металлов, но, кроме этого, банки могут покупать в составе активов фьючерсы, акции и облигации, что позволит несколько диверсифицировать портфель. Именно этим обусловлен тот факт, что доходность ОФБУ не повторяет полностью динамику цен на какой-либо конкретный металл.

ОФБУ рекомендуются тем инвесторам, которые имеют хорошее представление о том, какие риски несут в себе отраслевые инвестиции или же иностранные ценные бумаги, которые планируется включить в состав портфеля фонда. Особенно это касается производных ценных бумаг, работа с которыми всегда сопряжена с использованием кредитных средств, за счет чего потенциальная доходность фонда может быть более высокой, однако и риски также высоки.

При этом физическое лицо уплачивает налог на доходы по ставке 13 % только при выходе из Фонда, а налогообложению подлежит только доход. Таким образом, в случае, если на момент вывода денежных средств получен убыток, то налогооблагаемая база и сумма налога признаются равными нулю.

Одним из наиболее распространенных общих фондов банковского управления является «МАКСИМА-золото» от ОТП-Банка. Напрямую инвестирование посредством покупки 10 тройских унций невозможно, поэтому для определения первоначальной суммы инвестиций исходили из цены золота, установленной Центробанком РФ. Стоимость одного пая на 15.09.2010 составила 14 131,45 руб. /пай, следовательно, инвестор смог приобрести 27 паев на общую сумму в 381 549, 15 руб. Доходность при этом положительная и составляет 5,73 %.

Со временем «виртуальная» часть рынка золота превратилась в самостоятельную сферу с гигантскими оборотами, превышающими обороты рынка физического золота во много раз. Основными инструментами являются фьючерсы и опционы.

Фьючерсы и опционы на золото – это уникальные финансовые инструменты в силу того, что они являются одновременно объектом вложения капитала, средством накопления и спекулятивными инструментами.

По удобству покупки и продажи активов, а также по транзакционным издержкам фьючерсные и опционные контракты значительно превосходят остальные способы инвестиций в драгоценные металлы. Что касается налогообложения фьючерсов, то НДФЛ уплачивается с дохода по ставке 13 %, при этом контракты по одному сырьевому активу, к которым относится и золото, могут сальдироваться между собой.

Для инвестирования во фьючерсы наиболее доступным инструментом являются фьючерсные контракты на золото, обращающиеся на срочной секции биржи РТС. Полный код контракта GOLD-3. 11, минимальный лот – одна тройская унция, стоимость указана в долларах США.

Стоимость приобретения фьючерсного контракта на золото равна стоимости контракта с учётом курса доллара плюс комиссии биржи, комиссии брокера, затрат по обслуживанию счета и доступу к электронному кабинету. В качестве брокера в нашем случае выступает ООО «Сибирский инвестиционный клуб», соответственно, комиссия брокера составила 0,450 руб. от сделки суммы контракта за каждый контракт, кроме того, за обслуживание счета уплачивалось 120 руб. в месяц, за право пользования электронным кабинетом, что необходимо для совершения сделки – 177 руб.

Реальная доходность от инвестирования составила 1,66 %. В данном периоде проявилась зависимость доходности от снижения курса доллара. Следовательно, совершая операции с фьючерсами на бирже РТС, нужно учитывать прогнозы курса для валюты контракта, так как разница может и снизить доходность (как в рассматриваемом периоде), и принести дополнительную прибыль.

Совсем недавно к инструментам, посредством которых можно инвестировать в золото, добавились паевые инвестиционные фонды [9].

Будем рассматривать интервальный паевой инвестиционный фонд (ПИФ) товарного рынка «Серебряный бор – драгоценные металлы» под управлением ЗАО «УК Банка Москвы». Структура ПИФа является стабильной и содержит 60 % золота, 30 % серебра, 5 % платины и 5 % палладия.

Для того чтобы определить, какая сумма должна быть проинвестирована, воспользуемся той же методикой, что и для ОФБУ. Цена золота в Центробанке РФ на 15.09.2010 составила 1237,19 руб. /г. Таким образом, по аналогии с другими ситуациями, для инвестирования следует использовать сумму порядка $1237,19 \times 31,1 \times 10 = 384\,766,09$ руб. Поскольку стоимость приобретения одного пая на 14.09.2010 составила 1 268,00 руб., то инвестором может быть приобретено 303 пая.

Однако приобретение паёв данного ПИФа связано еще с рядом дополнительных расходов. Так скидка при погашении составит 1,5 % (надбавка при покупке не взимается), вознаграждение УК – 1 %, вознаграждение депозитария, регистратора, аудитора, оценщика – 0,8 %, расходы, подлежащие возмещению за счет имущества фонда – 0,3 %. Что касается налогообложения ПИФов, то для физических лиц НДФЛ составляет 13 % от разницы сумм купли/продажи паев.

С учетом вышеперечисленных факторов реальная доходность составила 13 %.

По сути, российский ПИФ – это аналог западных Exchange Traded Fund (ETF), что дословно переводится как «фонд, торгуемый на бирже». Это означает ценные бумаги, торгуемые как обычные акции на бирже, цена которых отражает значение фондового индекса, биржевого товара, валюты или корзины активов, указанного в проспекте эмиссии фонда [10].

В случае «золотого» ETF мы имеем золотые слитки, которые лежат в хранилище и под залог этих слитков выпущены акции фонда, которые торгуются на бирже как обычные акции компаний.

В отличие от обезличенных металлических счетов, золотые ETF обеспечены физическим золотом. Выигрывает ETF и по транзакционным издержкам (спрэд менее 0,05 %), и по удобству управления, так как для операций ETF можно воспользоваться торговой платформой.

ETF, безусловно, интересный инструмент. Однако возможности приобрести его в Красноярске на сегодняшний день просто нет. Филиалы крупных федеральных брокеров пока готовы оказывать эту услугу лишь клиентам Москвы и Санкт-Петербурга.

Рассмотрим инвестирование в акции золотодобывающих компаний. В России действуют следующие публичные золотодобывающие компании: «Полус-Золото», «Полиметалл», «Бурятзолото» и «Лензолото».

Мы решаем приобрести акции ОАО «Полус-Золото» как наиболее распространенные на рынке. С учетом цены золота, курса доллара и стоимости акций компании на 15.09.2010 инвестором может быть приобретено 272 акции.

Цена сделки по данным акциям изменилась с 1413,00 руб. 15.09.2010 до 1600,1 руб. 15.03.2011. Приобретение акций, как правило, осуществляется через брокера, что делает необходимым уплату целого ряда комиссий: комиссии биржи, комиссии брокера, за обслуживание счета, за доступ к электронному кабинету [11]. Реальная доходность с учетом налогообложения за анализируемый период составила 11,57 % (см. таблицу).

**Результаты инвестирования в золото с использованием различных инструментов
за период 15.09.2010–15.03.2011 гг.**

Инструмент инвестирования	Номинальная доходность, %	Реальная доходность, %	Реальный финансовый результат, руб.	Комментарий
Инвестиционные монеты (на примере монеты «Георгий Победоносец» – 7,78)	17,6	–15,6	–67 284	Высокий спрэд (17,5 %), уплата 13 % НДФЛ при реализации
Слитки (на примере 1 шт. – массой 250, 1 шт. – массой 50 г, 1 шт. – массой 10 г, 1 шт. – массой 1 г в Восточно-Сибирском филиале Сбербанка)	5,3	–27,6	–130 068	Высокий спрэд (от 29 % до 20 %), НДС 18 % при приобретении, уплата 13 % НДФЛ при реализации, аренда банковской ячейки
Обезличенные металлические счета (на примере Восточно-Сибирского филиала Сбербанка)	5	–0,2	–933	Спрэд при покупке/продаже металла, уплата 13 % НДФЛ на полученный доход
Общие фонды банковского управления (ОФБУ) (на примере ОФБУ «МАКСИМА-Золото» от ОТП-Банка)	6,5	5,73	21 869	Уплата 13 % НДФЛ на полученный доход
Фьючерсы (на примере контракта GOLD-3.11 на РТС)	4	1,66	6563	Курсовая разница, брокерские комиссии (в том числе на открытие и ведение счета, доступ к электронному кабинету), комиссия биржи, уплата 13 % НДФЛ на полученный доход

Инструмент инвестирования	Номинальная доходность, %	Реальная доходность, %	Реальный финансовый результат, руб.	Комментарий
Паевые инвестиционные фонды (на примере И ПИФ «Серебряный бор»)	19,4	13	50 480	Скидка при погашении, уплата 13 % НДФЛ на полученный доход
Акции золотодобывающих компаний (на примере акции ОАО «Полюс-золото»)	13,2	11,6	42 927	Брокерские комиссии (в том числе на открытие и ведение счета, доступ к электронному кабинету), комиссия биржи, уплата 13 % НДФЛ на полученный доход

Таким образом, мы классифицировали основные формы инвестиций в драгоценные металлы, обосновали их преимущества и недостатки; рассмотрели факторы, влияющие на доходность различных инструментов инвестирования в золото; провели сравнительный анализ эффективности инвестирования. Полученные результаты могут иметь и практическую значимость для частных инвесторов.

Библиографические ссылки

1. Официальный сайт ОАО «Сбербанк России» [Электронный ресурс]. URL: <http://www.sbrf.ru>.
2. Обозреватель банковской сферы [Электронный ресурс]. URL: <http://www.bankir.ru>.
3. Вестник золотопромышленника [Электронный ресурс]. URL: <http://www.gold.prime-tass.ru>.
4. О банках и банковской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон 02.12.1990 № 395-1 // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. О драгоценных металлах и драгоценных камнях [Электронный ресурс] : федер. закон от 26.03.98 № 41-ФЗ // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Кутейников К. Золото, как альтернатива покупки ценных бумаг // РЦБ. 2008. № 8. С. 41–43.
7. О страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 23.12.2003 № 177-ФЗ // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Официальный сайт справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» [Электронный ресурс]. М., 2011. URL: <http://www.consultant.ru>.
9. Новое положение о составе и структуре активов акционерных инвестиционных фондов и активов паевых инвестиционных фондов [Электронный ресурс] : приказ ФСФР России от 20 мая 2008 г. № 08-19/пз-н // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
10. Международные валютно-кредитные и финансовые отношения : учебник / под ред. Л. Н. Красавиной. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Финансы и статистика, 2000. С. 43.
11. Официальный сайт группы «РТС» [Электронный ресурс]. URL: <http://www.rts.ru>.

СОДЕРЖАНИЕ

Предисловие	3
Анисимова Л. И. Организация бухгалтерского учета применения скидок в торговых организациях	5
Апрятин А. В. Обязательства предприятия как экономическая и юридическая категория	10
Анохина А. Н., Золотарева Г. И. Особенности проведения аудита расходов организаций гостиничного бизнеса	14
Байкалова О. В., Денисенко Г. В. Диверсификация средств и связанные с ней особенности ведения бухгалтерского учета в некоммерческих организациях – товариществах собственников жилья	20
Бахмарева Н. В. Концепция процессного управления воспроизводством основных фондов предприятий ракетно-космической промышленности	25
Бахмарева Н. В., Нестеренко И. В. Унифицированный аналитический баланс как финансовый инструмент в управлении наукоемким предприятием	28
Бешир Ю. Т., Кокова О. И. Совершенствование учета заработной платы на малом предприятии	31
Брюханова О. М., Полубелова М. В. Теоретические аспекты планирования на предприятии	34
Василенко К. В. Формирование систем управленческого учета	38
Васько А. М., Соколовский А. А. Международная система финансовой отчетности в России: необходимость применения	43
Волохова У. А. Расчет среднего заработка для оплаты отпусков и выплат за неиспользованные отпуска	46
Гавриленко К. В., Федоренко И. В. Критерии аудита эффективности расходования государственных средств	50
Горбунова Ю. С., Дулецкая Д. А., Федоренко И. В. Проблемы в работе службы внутреннего аудита в России	54
Горюнова Н. Д. Учет эффективности работы автономных учреждений в сфере оказания платных услуг	56
Грушевская В. В., Федоренко И. В. Роль и значение информации в деятельности современных медицинских учреждений	59
Ёлгина Е. А., Кухальская Н. К. Ненадлежащее раскрытие изменений ученой политики как причина выражения аудитором модифицированного мнения	62
Жеребцова В. В., Новикова Э. С., Мигунова М. И. Основные направления реформирования налоговой политики в Российской Федерации	66
Зеленко Ю. П. Аудит расчетов с персоналом при использовании договоров гражданско-правового характера	71
Искрова В. Ю., Федоренко И. В. Аудит эффективности как новый инструмент контроля	75
Карпович Т. Н., Золотарева Г. И. Об особенностях заполнения заявления на увольнение: бухгалтерский аспект	80
Карпович Т. Н., Золотарева Г. И. Корпоративные банковские карты в бухгалтерском учете	82
Колачева З. М., Мигунова М. И. Трансфертное ценообразование: анализ нововведений	87
Курабекова Э. А., Влажина И. Ю. Проблемы ведения бухгалтерского учета в организациях	91

Леонова Г. В. Особенности учета затрат коньячной продукции	96
Лилиенталь А. В., Влажина И. Ю. Особенности подготовки управленческой отчетности с учетом требований Международных стандартов финансовой отчетности	99
Лобанова Ю. С., Полубелова М. В. Сущность и роль внутренней отчетности в деятельности организации	104
Лукьянова С. Е., Грязнова О. А. Рекомендации по раздельному учету обработки материалов при использовании давальческого сырья	108
Макарова Ю. В., Мигунова М. И. Перспективы развития методов налогового стимулирования	113
Мартынова Я. О. Роль, место и практическое применение аналитических процедур при планировании и проведении аудита	118
Мельчакова Л. В., Денисенко Г. В. Особенности расчета пособий за счет средств Фонда социального страхования Российской Федерации	123
Мецлер Л. А., Ополева Л. А. Разработка рекомендаций по совершенствованию налоговых регистров по налогу на прибыль организации	128
Никишина В. В., Федоренко И. В. Место и роль аудита в системе государственного учета и контроля России: прошлое, настоящее и будущее	134
Одинцова К. В., Кауп В. Э. Совершенствование учета дебиторской и кредиторской задолженности торговой организации	137
Окунева А. А., Мигунова М. И. Учет налога на прибыль в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности и Российскими стандартами бухгалтерского учета	141
Панасюк Ю. В., Денисенко Г. В. Циклический подход при аудиторской проверке	145
Попова Е. В. Земельные участки – объект финансового и налогового учета организаций	149
Резанова Е. С., Бродецкая Н. А., Мигунова М. И. Управление налоговыми рисками	154
Резанова Е. С., Бродецкая Н. А., Полубелова М. В. Организация управленческого учета в вузах	158
Старикова Д. В., Коцюба А. А., Полубелова М. В. Теоретические и практические аспекты изменений учета расходов будущих периодов в России в 2011 году	162
Старикова Д. В., Коцюба А. А., Мигунова М. И. Проблемы и преимущества перехода на электронные счета-фактуры в Российской Федерации	165
Тумашик Н. В. Конфиденциальная отчетность в системе управленческого учета	169
Удовик Д. П., Грязнова О. А. Сочетание методов учета затрат	175
Гусейнова Т. А., Турчак К. В., Мигунова М. И. Оплата налогов через интернет как способ обеспечения контроля за полнотой и своевременностью поступлений в бюджетную систему Российской Федерации	178
Художникова О. О. Управленческий учет транзакционных издержек, возникающих в связи с исполнением посреднического договора	181
Художникова О. О. Теоретические подходы к трактовке посреднических договоров	186
Цой Е. В. Налоговый учет в управлении организацией	188
Шнюкова Е. А., Варавкина Е. В. Анализ эффективности инструментов инвестирования в золото	193

Научное издание

УЧЕТ, АНАЛИЗ, АУДИТ: ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ

Сборник научных трудов

Выпуск 7

Редактор *Т. А. Ермолаева*
Оригинал-макет и верстка *М. А. Белоусовой*

Подп. в печать 30.08.2011. Формат 70×108/8. Бумага офсетная.
Печать плоская. Усл. печ. л. 16,2. Уч.-изд. л. 18,1.
Тираж 100 экз. Заказ . С 33/12.

Санитарно-эпидемиологическое заключение
№ 24.49.04.953. П.000032.01.03. от 29.01.2003 г.

Редакционно-издательский отдел Сиб. гос. аэрокосмич. ун-та.
Отпечатано в отделе копировально-множительной техники
Сиб. гос. аэрокосмич. ун-та.
660014, г. Красноярск, просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31.

ИЦ «ИСКРА» – региональный представитель сети «Консультант Плюс» в Красноярском крае.

С 1997 года компания «ИСКРА» участвует в **Программах информационной поддержки российской науки, образования и библиотек.**

Информационный центр «ИСКРА» предоставляет студенту и преподавателю следующие услуги:

- ✓ бесплатный доступ к электронным правовым базам СПС «Консультант-Плюс»;
- ✓ электронное учебное пособие – диск;
- ✓ учебно-методические материалы;
- ✓ обучает работе с системой «КонсультантПлюс»;
- ✓ сертифицирует пользователей системы;
- ✓ поддерживает студенческие олимпиады, научно-практические конференции.

Кроме того, ИЦ «ИСКРА» проводит on-line конкурсы; имеет специализированный раздел «Студенту и преподавателю» на сайте www.uskra.ru.



ИЦ «ИСКРА» – Ваш надежный правовой партнер!

г. Красноярск, ул. Маерчака, 16.

e-mail: info@uskra.ru

Телефон «Горячей линии» (391) 2918-123,
8-800-7000-115 (звонок по краю бесплатно)

www.uskra.ru