

Июль 2010 года

№29 ЭКСПРЕСС

(759) АНАЛИЗ

ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫХ И НОРМАТИВНЫХ АКТОВ

ДЛЯ СОВРЕМЕННОГО БУХГАЛТЕРА



**Как сдать
отчетность по НДС**



**Ценные бумаги:
понятие, виды,
классификация**



**Могут ли работники
ГСБЭП привлекать
к проведению проверки
частного предприятия
сотрудников КРУ**



**Финансовый
и бухгалтерский учет
инвестиционной
деятельности**

**200 актуальных
вопросов
и ответов по НДФЛ**



Які операції є інвестиційними?
Як вести їх облік? Як відображати
у звітності? Як це зробити
за міжнародними стандартами?
Відповіді на ці питання
у цьому посібнику.

128 стор

ціна 25 грн

У книзі розглянуто питання обліку
різноманітних доходів громадян,
пільг з податку, порядку нарахування
й перерахування податку до бюджету,
а також з порядку декларування
громадянами отриманих доходів.

332 стор.

Ціна 45 грн

**Замовляйте
корисні книжки**

САМЕ ЗАРАЗ!



сплатіть визначену вами суму у будь-якому банку
на рахунок ТОВ Центр «Консульт»
Р/р 26003036186701 у АКІБ «Укрсиббанк»
м. Харькова, МФО 351005, код ЄДРПОУ 14095004



повідомте свою адресу та замовлення
за телефоном (057) 759-96-26,
факсом 759-97-33, 719-99-21
або за адресою: 61001, м. Харків, а/с 2316
або електронною поштою
на адресу sales@consult.kharkov.ua

ЦЕНТР «КОНСУЛЬТ» РЕКОМЕНДУЄ

Издается с мая 1996 года
Регистрационное свидетельство
КВ № 2529 от 14.04.1997г.

Выходит еженедельно на русском языке

День выхода: понедельник

Учредитель:

ООО Центр экономических исследований и управленческого консультирования «Консульт»

Подписной индекс ГП «Пресса»
(Укрпочта): 40783

Издатель журнала:

ООО Центр экономических исследований и управленческого консультирования «Консульт»

Свидетельство о внесении субъекта издательского дела в Государственный реестр издателей, изготовителей и распространителей издательской продукции:
Серия ДК № 1259 от 06.03.2003 г.

Адрес: Украина. 61002 г. Харьков, ул. Гаршина, 4

Адрес редакции: Украина. 61001 г. Харьков, ул. Нетеченская, 25, тел. (057) 733-40-67

Адрес для писем: Украина. 61001 г. Харьков, а/я 2316

Отдел распространения:

Украина. 61050 г. Харьков, Красношкольная набережная, 2, к. 602
тел.: (057) 719-99-21, 719-15-82

Отдел рекламы:

тел. (057) 752-22-15, ф. 759-96-97

www.consult.kharkov.ua

e-mail: express@consult.kharkov.ua

Генеральный директор: Борис Юровский, канд. экон. наук, член-корреспондент Международной кадровой академии

Ответственный за выпуск:

Людмила Волинец

Верстка: СПДФЛ Цовма И.Н.

© Центр «Консульт», 2010

СЕГОДНЯ В НОМЕРЕ

3 НОВОЕ В ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ

НАЦИОНАЛЬНАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

Борис Юровский, Наталия Остапенко

8 Как сдать отчетность по НДС

В последнее время ГНАУ постоянно совершенствует нормативно-правовую базу по администрированию НДС. Помогают ГНАУ в этом направлении и законодатели. Например, благодаря Закону Украины от 20.05.2010 г. № 2275-VI «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Украины», начиная с налоговой отчетности за июнь 2010 года, налогоплательщики должны подавать органам ГНИ вместе с декларацией по НДС копии реестров выданных и полученных налоговых накладных за отчетный период в электронном виде. Прежде всего, исходя из тех данных, которые будут включены в эти реестры, ГНАУ будет формировать предварительное мнение о налогоплательщике — добросовестный он, минимизатор или же мошенник. Естественно, что и скрупулезность в проверке также будет зависеть от того, к какой категории внимания причислит налогоплательщика компьютер, который будет заниматься «автоматизированной проверкой» налоговой отчетности.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

Людмила Волинец

19 Учет затрат на производство

Себестоимость продукции (работ, услуг) является одним из основных факторов формирования прибыли предприятия. Кроме этого, прибыльность и уровень затрат находятся в прямой зависимости: чем ниже себестоимость продукции, тем выше уровень рентабельности предприятия и наоборот. В настоящее время принципы формирования себестоимости произведенной и реализованной продукции (работ, услуг) в бухгалтерском и налоговом учете не совпадают, но законодатели постоянно предпринимают попытки сблизить их. Естественно, что если такие попытки увенчаются успехом, то перед учетными работниками будет стоять нелегкая задача: чему отдать предпочтение — достоверности данных бухучета или минимизации налога на прибыль.

Бюлетень «Експрес-аналіз законодавчих та нормативних актів» видається з травня 1996 року

Виходить щотижнево по понеділках на російській мові

Видавець: ТОВ Центр економічних досліджень та управлінського консультування «Консульт»

Адреса: Україна. 61002 м. Харків, вул. Гаршина, 4

Адреса редакції: Україна. 61001 м. Харків, вул. Нетеченська, 25

Адреса для листів: Україна. 61001 м. Харків, а/с 2316
Надруковано: СПД ФО Коровин П.Ю., м. Харків, вул. Примакова, 46

Отпечатано в типографії СПД ФЛ Коровин П.Ю., г. Харків, ул. Примакова, 46
Место выпуска: г. Харьков

Номер подписан в печать 14.07.2010 г.
Дата выхода: 19.07.2010 г.

Формат 60 x 84/8.
Усл. печ. л. 4,65.
Уч.-изд. л. 5,66.
Тираж 210 экз.
Заказ _____ .
Цена договорная.

Информационная поддержка: Фирма «Информвнешсервис», Украинская Сеть деловой информации «ЛИГАБизнесИнформ».
Перепечатка материалов допускается только с письменного разрешения редакции.
Ответственность за содержание рекламных материалов несут рекламодатели.
Оформление, содержание и стиль журнала являются объектом авторского права и охраняются законом.
Ответственность за содержание материалов, в т. ч. фотографий и рисунков, которыми иллюстрированы материалы, несут авторы.
Редакция может не разделять мнение авторов.

Прямая связь с руководством издательства: если Вам не вовремя принесли журнал «Экспрес-анализ», если Вы хотите предложить сделать что-то лучше и интереснее, звоните: (057) 759 96 26 или пишите нам: ggb@consult.kharkov.ua



© Центр «Консульт», 2010

ИНВЕСТИЦИОННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

Виталий Пантелеев

30 Ценные бумаги: понятие, виды, классификация

Рынок ценных бумаг — важный источник финансирования деятельности организаций всех видов, различных сфер экономики, государства и международного сотрудничества. Посредством механизма эмиссии, размещения, купли-продажи государственных, корпоративных облигаций, акций, векселей и других ценных бумаг формируются необходимые инвестиционные источники для модернизации и расширения всех сфер общественного воспроизводства. Процесс размещения денег в акции, облигации, другие ценные бумаги, а также долевого участия в других предприятиях, называется финансовым вложением, или инвестицией. В активах предприятия выделяют краткосрочные (до года) и долгосрочные (сроком более года) финансовые вложения. Детальное изучение сущности ценных бумаг дает возможность в дальнейшем варьировать их инвестиционные характеристики. Более успешному использованию инвестиционных характеристик любой ценной бумаги, а также правильному ведению их учета содействует классификация.

ШКОЛА ПРАВОВЫХ ЗНАНИЙ

Станислав Васильев

36 Могут ли работники ГСБЭП привлекать к проведению проверки частного предприятия сотрудников КРУ

Субъектам предпринимательской деятельности негосударственной формы собственности следует знать, что органы КРУ не имеют права проводить ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности предприятий негосударственной формы собственности, за исключением случаев, когда такие предприятия получают средства из бюджета. Таким образом, основным объектом контроля органов КРУ является расходование бюджетных средств предприятиями, получающими средства из бюджета. Однако же работники ГСБЭП имеют право привлекать для проведения проверок работников КРС, специалистов министерств, иных центральных и местных органов государственной власти, государственных фондов, предприятий, учреждений и организаций согласно действующему нормативно-правовому акту, который противоречит Закону о контрольно-ревизионной службе. Как же в таких случаях должны вести себя те, кого проверяют?

ОБЪЯВЛЕН ИНДЕКС ИНФЛЯЦИИ ЗА ИЮНЬ

По данным Государственного комитета статистики Украины индекс потребитель-

ских цен на товары и услуги (индекс инфляции) в июне 2010 года к предыдущему

месяцу составил **99,6 %**, к декабрю прошлого года — **103,3 %**.

УСТАНОВЛЕННЫ НОВЫЕ ПРАВОВЫЕ И ЭКОНОМИЧЕСКИЕ ПРИНЦИПЫ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ ЗАКУПОК ТОВАРОВ, РАБОТ И УСЛУГ ЗА ГОСУДАРСТВЕННЫЕ СРЕДСТВА

Законодатели приняли новый закон, который будет регулировать вопросы осуществления государственных закупок по-новому. Новый законодательный акт обязателен для исполнения всеми заказчиками, осуществляющими закупку то-

варов, работ и услуг, полностью или частично за счет государственных средств, при условии, что стоимость предмета закупки товара (товаров), услуги (услуг) равняется или превышает 100 тыс. грн, а работ — 300 тыс. грн.

Закон Украины от

01.06.2010 г. № 2289-VI «Об осуществлении государственных закупок». Вступил в силу со дня официального опубликования и вводится в действия через 30 дней со дня опубликования. Опубликован 30.06.2010 г. в газете «Голос Украины» № 118

ИЗМЕНЕНИЯ В ГОСНАДЗОРЕ ЗА ПОЧТОЙ И ТЕЛЕКОММУНИКАЦИЯМИ

Законодателями в десять раз увеличивается административная ответственность за нарушение условий и правил, регламентирующих деятельность в сфере коммуникаций, почтовой связи и пользования радиочастотным ресурсом, предусмотренную лицензиями и разрешениями (до 1700 — 3400 гривень штрафа), а за такие же повторные нарушения — до 3400 — 5100 гривень.

Излагаются в новой редакции статьи 188⁷ и 243 КУоАП. Теперь админответственность будет наступать также и за непредоставление НКРС и Государственной инспекции связи (ГИС) документов и информации, необходимых для осуществления ими госнадзора, и вообще за любое «создание препятствий» исполнению ими своих обязанностей.

Все дела об админпривона-

рушениях, подведомственные ранее ГИС и Украинскому государственному центру радиочастот, теперь будет рассматривать только Госинспекция связи.

Закон Украины от 01.06.2010 г. № 2299-VI «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Украины относительно осуществления государственного надзора в отрасли связи». Вступил в силу 30.06.2010 г.

ЗАКОНОДАТЕЛИ ОБЯЖУТ ВСЕХ УПРОЩЕНЦЕВ ДОПЛАЧИВАТЬ В ПЕНСИОННЫЙ ФОНД

Законодатели приняли без особого обсуждения законопроект от 07.07.2010 г. № 6673 «О внесении изменений в законы Украины «О Государственном бюджете на 2010 год» и «Об общеобязательном государственном пенсионном страховании».

Таким образом, упрощенцев обязали доплачивать взносы

в Пенсионный фонд Украины до минимального размера страхового взноса не Постановлением КМУ, как было в 2009 году, а на законодательном уровне.

Теперь все предприниматели-упрощенцы, независимо от того, пенсионеры они или инвалиды, обязаны будут доплачивать до минимального страхового взноса.

В случае подписания его Президентом Украины, он вступит в силу с момента опубликования.

Проект закона Украины от 07.07.2010 г. № 6673 «О внесении изменений в законы Украины «О Государственном бюджете на 2010 год» и «Об общеобязательном государственном пенсионном страховании»

ЕДИНОМУ СОЦИАЛЬНОМУ ВЗНОСУ БЫТЬ!

Законодатели приняли в целом Закон Украины «О сборе

и учете единого социального взноса», который определяет

правовые и организационные основы обеспечения сбора

и учета единого взноса на общеобязательное государственное социальное страхование, условия и порядок его расчета и уплаты, а также полномочия органа, осуществляющего его сбор и ведение учета.

Законом определены терминология, сфера правового регу-

лирования закона, принципы сбора и ведения учета единого взноса, информация о плательщиках единого взноса, их учет, права и обязанности.

В случае подписания данного Закона Президентом Украины, он вступит в силу с 1 января 2011 года, за исключе-

нием отдельных положений (относительно удостоверения застрахованного лица), которые вступят в силу с начала 2014 года.

Проект закона Украины от 15.06.2010 г. № 6525 «О сборе и учете единого социального взноса»

ГОСЗЕМИНСПЕКЦИИ ВЕРНУЛИ ЕЕ ПОЛНОМОЧИЯ

Кабмин Украины вновь в системе Государственного комитета по земельным ресурсам образовал Госземинспекцию

и определил ее задачи, права и обязанности.

Постановление КМУ от 21.06.2010 г. № 477 «Об обра-

зовании Государственной инспекции по контролю за использованием и охраной земель». Вступило в силу 30.06.2010 г.

О БЕСПЛАТНО ПЕРЕДАННОМ ИМУЩЕСТВЕ

Внесены изменения в Порядок учета, хранения, оценки изъятого таможенными органами имущества, относительно которого вынесено решение суда о конфискации, передаче этого имущества органам государственной исполнительной службы и распоряжении им, утвержденный Постановлением КМУ от 26.12.2001 г. № 1724, Порядок распоряжения имуществом, конфискованным по решению суда и переданным органам государственной исполнительной службы, ут-

вержденный Постановлением КМУ от 11.07.2002 г. № 985 и Порядок государственной регистрации (перерегистрации), снятия с учета автомобилей, автобусов, а также самоходных машин, сконструированных на шасси автомобилей, мотоциклов всех типов, марок и моделей, прицепов, полуприцепов, мотоколясок, других приравненных к ним транспортных средств и мопедов, утвержденный постановлением КМУ от 07.09.1998 г. № 1388.

В настоящее время запре-

щено снятие с учета бесплатно переданных транспортных средств, зарегистрированных без уплаты таможенной пошлины и других налогов и сборов во время их импорта, для дальнейшего отчуждения без предоставления документов о внесении указанных платежей.

Постановление КМУ от 30.06.2010 г. № 537 «О внесении изменений в некоторые постановления Кабинета Министров Украины». Вступило в силу с 12.07.2010 г.

АРЕНДАТОРАМ НЕОБХОДИМО ЗАКЛЮЧАТЬ НЕ ТИПОВОЙ, А ПРИМЕРНЫЙ ДОГОВОР АРЕНДЫ ТОРГОВОГО МЕСТА

Изложен в новой редакции п. 2 Постановления КМУ от 05.03.2009 г. № 278 «О мерах по стабилизации цен за предоставление услуг и аренду торговых помещений (площадей) в торговых объектах, на рынках по продаже продовольственных и непродовольственных товаров в условиях

финансово-экономического кризиса».

Теперь необходимо утверждать не Типовой, а Примерный договор аренды торгового места. Также субъектам хозяйствования, предоставляющим в аренду торговые места на рынках по продаже продовольственных и не-

продовольственных товаров, рекомендовано заключать соответствующие договоры с арендаторами.

Постановление КМУ от 07.07.2010 г. № 557 «О внесении изменений в постановление Кабинета Министров Украины от 5 марта 2009 г. № 278»

О «ХМЕЛЬНОМ» СБОРЕ

Вопросам начисления и уплаты сбора на развитие виног-

радарства, садоводства и хмелеводства ГНАУ посвятила

Обобщающее налоговое разъяснение, в котором рассмот-

рены вопросы, касающиеся плательщиков данного сбора, ставок и объекта налогообложения, даты возникновения налогового обязательства, порядка начисления, уплаты сбора и предоставления налоговой отчетности.

В частности, в нем идет речь о том, что этот сбор уплачивают субъекты предпринимательской деятельности, реализующие алкогольные напитки в оптово-розничной торговле. А производители уплачивают этот взнос только в случае, если они сами непосредственно реализуют продукцию розничному покупателю.

Этот сбор уплачивается с оборота. При этом, поскольку производители уплачивают сбор только в случае реализации розничным покупателям,

то и учитываться в таком случае должен только розничный оборот.

ГНАУ все так же осталась при своем мнении относительно уплаты «хмельного» сбора с безалкогольного пива. По ее утверждению, объектом обложения сбором является выручка — товарооборот от реализации **любого** вида пива, в том числе и безалкогольного.

Что касается особенностей начисления и уплаты сбора с реализованных алкогольных напитков и пива в оптово-розничной торговой сети и сети общественного питания через филиалы головного предприятия, мнение налоговой следующее: поскольку филиал **не является** отдельным субъектом хозяйствования,

то данный сбор с оборота реализации указанных напитков, осуществленного филиалом, начисляет и уплачивает головное предприятие.

Кроме того, разъясняются такие вопросы:

- момент возникновения налогового обязательства по сбору;
- порядок подачи и заполнения налоговой отчетности по сбору и сроки уплаты сбора;
- возврат из бюджета излишне уплаченного сбора.

Приказ ГНАУ от 06.07.2010 г. № 483 «Об утверждении Обобщающего налогового разъяснения о применении норм Закона Украины от 9 апреля 1999 года № 587-XIV «О сборе на развитие виноградарства, садоводства и хмелеводства»

ДЛЯ ПОДОПЕЧНЫХ МИНАГРОПОЛИТИКИ

Минагрополитики утвердило Методические рекомендации по подготовке, составлению и представлению квартальной финансовой и статистической отчетности в 2010 году государственными предприятиями, относящимися к сфере управления Министерства аграрной политики Украины.

Так, в частности, Методические рекомендации предписывают руководителю государственного предприятия, относящегося к сфере управления Минагрополитики, обеспе-

чить условия для своевременного составления квартальной финансовой и статистической отчетности в 2010 году.

Установлено, что Минагрополитики отчет подается лично главным бухгалтером предприятия, заместителем главного бухгалтера или руководителем предприятия (при отсутствии должности главного бухгалтера).

Представление финансовой отчетности сопровождается письмом за подписью руководителя Предприятия, в ко-

тором указывается перечень форм финансовой и статистической отчетности и приложений к ним.

Приказ Минагрополитики Украины от 16.03.2010 г. № 137 «Об утверждении Методических рекомендаций по подготовке, составлению и представлению квартальной финансовой и статистической отчетности в 2010 году государственными предприятиями, относящимися к сфере управления Министерством аграрной политики Украины»

ОБНОВЛЕНА ФОРМА ДОГОВОРА О ТРУДОУСТРОЙСТВЕ БЕЗРАБОТНОГО С ПРЕДОСТАВЛЕНИЕМ ДОТАЦИИ

Фонд социального страхования на случай безработицы внес изменения в форму договора о трудоустройстве безработного с предоставлением дотации, утвержденную Постановлени-

ем от 30.08.2007 г. № 463.

Постановление Фонда общеобязательного государственного социального страхования на случай безработицы от 20.05.2010 г. № 179 «О внесении изменений

в форму договора о трудоустройстве безработного с предоставлением дотации, утвержденную постановлением правления Фонда общеобязательного государственного социального страхования

Украины на случай безработицы от 30.08.2007 № 463».

Зарегистрировано в Минюсте Украины 15.06.2010 г.

№ 389/17684. Вступило в силу 02.07.2010 г.

ГКЦБФР РАЗРАБОТАЛА НОВЫЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ДЛЯ АО ПО ВЫБОРУ АУДИТОРОВ

Согласно новой редакции Рекомендаций по избранию акционерным обществом аудиторов финансовой отчетности, при изучении тендерных предложений и информации о деятельности аудитора рекомендуется обращать внимание на:

- срок деятельности аудитора (аудиторской фирмы) — рекомендовано выбирать фирмы, работающие не менее трех лет;
- количество сотрудников, в том числе сертифицированных аудиторов, их профессиональный опыт — в зависимости от объема операций для крупных — не менее пяти; средних — не менее трех;

- наличие у аудитора свидетельства о прохождении контроля качества, для осуществления обязательного аудита;
- наличие сертификатов (свидетельств) о прохождении разных форм обучения в профессиональных организациях или иных структурах;
- участие в программах повышения квалификации, касающихся участников рынка ЦБ;
- рекомендации и отзывы заказчиков;
- публикации в СМИ об аудиторской фирме и ее сотрудниках;

- наличие веб-страницы;
- членство аудиторов в общественных объединениях.

Кроме того, предлагается принимать во внимание, что независимым аудитором **не может быть**:

- аффилированное лицо общества;
- аффилированное лицо должностного лица общества;
- лицо, предоставляющее консультационные услуги обществу.

Решение ГКЦБФР от 30.06.2010 № 1034 «Об одобрении новой редакции Рекомендаций по избранию акционерным обществом аудиторов финансовой отчетности»

ОСОБЕННОСТИ ЗАПОЛНЕНИЯ ДЕКЛАРАЦИИ ПО НДС: РЕКОМЕНДАЦИИ ГНАУ

ГНАУ на конкретном примере проиллюстрировала порядок заполнения налоговой декларации по НДС в свете законодательных новшеств. При этом ГНАУ напомнила: особый порядок определения бюджетного возмещения НДС применяется с 16 июня 2010 до 1 января 2011.

Также ГНАУ уточнила, что вместе с налоговой декларацией по НДС за июнь 2010 налогоплательщики подают копии реестров выданных и получен-

ных налоговых накладных.

ГНАУ считает, что в налоговой декларации по НДС за июнь 2010 года в строку 23.2 включается значение строки 26 налоговой декларации по НДС за май 2010 года в части сумм налога, уплаченных поставщикам в предыдущих налоговых периодах.

Остаток значения строки 26 в части сумм налога, по которым не произведены расчеты с поставщиками, отражается в указанной строке до момен-

та формирования налоговой отчетности за отчетный период, следующий за периодом, в котором будут произведены расчеты с поставщиками.

Кроме того, копии реестров выданных и полученных налоговых накладных в электронном виде впервые должны подаваться вместе с налоговой декларацией по НДС за июнь 2010 года.

Письмо ГНАУ от 08.07.2010 г. № 13547/7/16-1517 «О налоге на добавленную стоимость»

ЦЕННЫЕ БУМАГИ, КОТОРЫЕ РАССМАТРИВАЮТСЯ В КАЧЕСТВЕ ПРИЕМЛЕМОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ КРЕДИТОВ РЕФИНАНСИРОВАНИЯ

НБУ установил перечень ценных бумаг, которые могут рассматриваться как приемлемые кредиты рефинансирования в III квартале 2010 года.

К ним относятся: государственные облигации Украины, депозитные сертификаты НБУ, облигации Государственного ипотечного учреждения,

обычные ипотечные облигации Государственного ипотечного учреждения, облигации предприятий, местных займов, векселя субъектов хозяйс-

тования, векселя банков.
Письмо НБУ от 30.06.2010 г. № 14-011/2787-11087 «О перечне

ценных бумаг, которые Национальный банк Украины может рассматривать в качестве

приемлемого обеспечения кредитов рефинансирования в III квартале 2010 года»

О ПОВЫШЕНИИ ГАРАНТИЙНОГО ЛИМИТА ПО КАЖДОЙ КНИЖКЕ МДП

С 1 июля 2010 года (00:00 по Гринвичу) гарантийный лимит ответственности Ассоциации международных перевозчиков Украины перед Гос таможенной службой по каждой книжке МДП (международных дорожных перевозок) составляет сумму **не более 60 000 евро** или соответс-

твующую сумму в национальной валюте, состоящую из таможенных налогов, сборов, а также пени, которые таможенные органы могут предъявить в случае выявления нарушений процедуры МДП, допущенных перевозчиком при использовании книжки МДП, принятой к оформлению таможен-

ными органами Украины. Ранее такой лимит составлял **50 000 долларов США** или соответствующую сумму в национальной валюте.

Письмо Гос таможенной службы Украины от 01.07.2010 г. № 11/11-10.19/6398-ЕП «О повышении гарантийного лимита по каждой книжке МДП»

О ПРОВЕДЕНИИ ПРОВЕРОК СУБЪЕКТОВ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ

Госкомпредпринимательства разъяснил вопросы по проведению проверок субъектов хозяйствования по поводу:

- порядка проведения органами милиции проверок

субъектов хозяйствования по фактам нарушения законодательства;

- проверок субъектов хозяйствования по требованию органов Государственной службы борьбы

с экономической преступностью.

Письмо Госкомпредпринимательства Украины от 12.05.2010 г. 5869 «О проведении проверок субъектов хозяйствования»

ГОСКОМПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА ВЫСКАЗАЛ СВОЕ МНЕНИЕ ОТНОСИТЕЛЬНО ПРОФЕССИОНАЛЬНО-ТЕХНИЧЕСКОГО ОБУЧЕНИЯ НА ПРОИЗВОДСТВЕ

Услуги по первичной профессиональной подготовке, переподготовке, профессионально-техническому обучению, повышению квалификации рабочих подлежат лицензированию при условии, что соответствующие профессии включены в Классифика-

тор профессий НК 003:2005; Субъект хозяйствования, который зачисляет на работу учениками лиц, не имеющих рабочей профессии, с целью профессионально-технического обучения, **не должен** получать лицензию при условии, когда по результатам такого обучения

указанным субъектом хозяйствования не предполагается выдача документа об образовании государственного образца.

Письмо Госкомпредпринимательства Украины от 29.04.2010 г. № 5487 «О профессионально-техническом обучении на производстве»

О СОЗДАНИИ БЛАГОПРИЯТНЫХ УСЛОВИЙ ДЛЯ ВЕДЕНИЯ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Исполняя поручение КМУ в части борьбы с нецелесообразными разрешительными документами в сфере лицензирования, Госкомпредпринимательства попросил региональные администрации и органы местного са-

моуправления предоставить предложения, касающиеся отмены выдачи отдельных документов разрешительного характера, а также другие предложения относительно упрощения разрешительных процедур.

Письмо Госкомпредпринимательства Украины от 22.06.2010 г. № 7937 «О представлении предложений [о создании благоприятных условий для ведения предпринимательской деятельности]»

Материалы рубрики подготовила Ирина Подрезова

Борис Юровский, Наталия Остапенко

КАК СДАТЬ ОТЧЕТНОСТЬ ПО НДС

НДС — самый важный для государства налог, так как формирует основную часть дохода Госбюджета Украины. Кроме того, этот налог может вводить государство в расходы, так как в определенных суммах требует выплаты **бюджетного возмещения**. Именно поэтому налоговые органы уделяют основное внимание конкретно этому налогу.

В настоящее время порядок налогового администрирования НДС регулируется:

- *Методическими рекомендациями № 355;*
- *Методическими рекомендациями № 23235/7/16-1116;*
- *Методическими рекомендациями № 266.*

При этом все эти документы должны соответствовать законодательному регулированию взаимоотношений налоговой администрации с налогоплательщиками, а именно:

- Закону № 2181;
- Закону о ГНС;
- Закону о НДС.

Согласно этим законам контроль за соблюдением налогового законодательства может осуществляться при:

- приеме налоговых деклараций;
- проведении невыездных проверок;

- проведении внеплановых выездных проверок;
- проведении плановых выездных проверок.

Следует заметить, что на текущий момент **не действуют**:

1) *п. 2 Распоряжения № 757-р*, которым было запрещено включать в налоговый кредит отчетного периода налоговые накладные **прошлых периодов**;

2) *Распоряжение № 838-р*, положениями которого в группу риска и в список подлежащих проверке внеслись предприятия, формирующие налоговый кредит из налоговых накладных прошлых периодов, а также уточняющие налоговые обязательства и налоговый кредит в сумме, превышающей **10 %** общей суммы налоговых обязательств (налогового кредита), задекларированных в соответствующем периоде;

3) *Распоряжение № 1120-р*, положениями которого регламентировалось проведение внеплановых выездных проверок предприятий, формирующих налоговый кредит налоговыми накладными прошлых периодов, а также аннулирование регистрации плательщиков НДС в случае недеklarирования ими налоговых обяза-

тельств (ведь могут же быть и ошибки);

4) *Распоряжение № 1178-р*, положения которого обязывали налогоплательщиков регистрировать в Общем реестре налоговых накладных налоговые накладные с суммой НДС свыше 1 млн грн (с 01.10.2009 г.) и 500 тыс. грн (с 01.01.2010 г.).

Сотменной противозаконного *п. 2 Распоряжения № 757-р* и *Распоряжения № 838-р* налогоплательщики должны были бы облегченно вздохнуть и продолжать отражать «запоздавшие» налоговые накладные в строке 10 Декларации по НДС. Но позднее, в *Письме № 24259/7/16-1517-26* ГНАУ, были представлены разъяснения, в соответствии с которыми «запоздавшие» налоговые накладные в налоговый кредит включать все-таки можно, но не в строку 10, а в строку 16.4 Декларации по НДС. Условием такого формирования налогового кредита должно быть **подтверждение** того, что «запоздавшие» налоговые накладные получены плательщиком в отчетном периоде. Таким подтверждением может быть штампель на конверте. (Заметьте, что *Закон о НДС* не содержит такой нормы).

Обращаем ваше внимание, что с **16.06.2010 г.**¹ вступил в силу Закон № 2275, который по сути возвращает нас к прежним временам, когда бухгалтеров обязывали сдавать вместе с отчетами по НДС ксерокопии страниц книг приобретения и продаж.

Теперь, согласно пп. 7.2.8 п. 7.2 ст. 7 Закона о НДС налогоплательщики должны подавать органам ГНИ вместе с Декларацией по НДС копии реестров выданных и полученных налоговых накладных за отчетный период в элек-

тронном виде. ГНАУ должна разработать и разместить на своем официальном веб-сайте программное обеспечение для ведения учета записей в реестрах выданных и полученных налоговых накладных в электронном виде. Такую программу плательщики могут скопировать через Интернет или записать ее на другой носитель информации. Такие электронные реестры подлежат документальной **невыездной** проверке (камеральной).

Также Законом № 2275 расширены основания для

аннулирования свидетельства плательщика НДС, в соответствии с которыми установлено, что снятию с регистрации НДС подлежат зарегистрированные лица:

1) учредительные документы которых по решению суда признаны недействительными (пп. «д» п. 9.8 ст. 9 Закона о НДС);

2) по которым в Едином государственном реестре имеются записи об отсутствии их по указанному местонахождению (пп. «е» п. 9.8 ст. 9 Закона о НДС).

ПРИЕМ НАЛОГОВЫХ ДЕКЛАРАЦИЙ

Согласно пп. 4.1.2 п. 4.1 ст. 4 Закона № 2181, прием налоговой декларации является обязанностью контролирующего органа и налоговая декларация принимается **без предварительной проверки** указанных в ней показателей, что не лишает должностное лицо налоговой инспекции права проверить поданный ему документ на его соответствие понятию «налоговая декларация».

Согласно п. 2.1 Раздела II Методических рекомендаций № 266, который был принят в связи с введением электронной отчетности, на этапе приема налоговой отчетности по НДС работники, принимающие ее, осуществляют визуальный контроль поданного документа, во время которого проверяются следующие данные (рис. 1).

Документы, в которых **не выявлены** указанные нарушения, регистрируются как налоговая отчетность, считаются принятыми и подлежат дальнейшей

обработке. В разделе IV Декларации по НДС производится соответствующая запись.

Однако практика приема налоговых деклараций отличалась и пока что отличается от правил, установленных *Методическими рекомендациями* № 266. Отличие очень простое — налоговые инспекции на местах не любят, когда сдаются декларации, в которых налоговое обязательство равно нулю или имеет отрицательное значение. Эта нелюбовь в значительной мере и породила практику манипулирования налоговыми накладными. Однако напрямую воспрепятствовать сдаче отрицательной декларации никто **не может**.

После регистрации налоговой отчетности переносится в электронную базу налоговой отчетности. После этого проводится автоматизированная проверка налоговой отчетности и передача информации, содержащейся в налоговой отчетнос-

ти, в центральную базу данных. Результаты проведенного анализа передаются подразделениям налогообложения юридических и физических лиц.

Автоматизированная проверка состоит в сопоставлении задекларированного налогового кредита налоговым обязательствам, задекларированным его контрагентами (поставщиками, продавцами). Результатом автоматизированного сопоставления данных налоговой отчетности является распределение, согласно п. 2.15 Раздела II Методических рекомендаций № 266, плательщиков НДС относительно операций с контрагентами **по категориям** (рис. 2).

Результаты автоматизированного сопоставления данных налоговой отчетности по НДС и проведенное распределение по категориям учитывается при определении категории внимания хозяйственного субъекта.

¹ За исключением некоторых норм, для которых «Заключительными положениями» предусмотрен особый порядок вступления в силу. В частности, пункт 8, касающийся Закона о НДС, вступает в силу с начала следующего отчетного (налогового) периода, после периода, на который приходится вступление в силу Закона № 2275. Как разъяснила ГНАУ в Письме № 12096/7/16-1117, пункт 8 вступает в силу с 01.07.2010 г.



Рис. 1



Рис. 2.

**ПРОВЕРКА НАЛОГОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ С ПРИМЕНЕНИЕМ
ДВОЙНОЙ СИСТЕМЫ КОНТРОЛЯ**

Закон о ГНС (п. 1 ст. 11) предусматривает такой вид проверок как **документальная невыездная проверка**. Эта проверка проводится на основании документов, которые находятся в налоговой инспекции: деклараций, реестров налоговых накладных, «налоговой истории» плательщика, в том числе результатов прошлых проверок, информации из других источников.

Согласно *п. 3.1 Раздела III Методических рекомендаций № 266* все налоговые Декларации и расчеты по НДС подлежат **камеральной проверке**. Такая проверка должна быть проведена в течение 30 дней, следующих за последним днем предельного срока подачи налоговой Декларации или днем фактического получения Уточняющего расчета (Декларации).

Очередность проведения проверок

После распределения налогоплательщиков НДС по **категориям** путем автоматизированного централизованного сопоставления налоговых обязательств и налогового кредита его контрагентов устанавливается очередность проведения проверок. Проверка плательщиков осуществляется в такой последовательности (*п. 2.18 Раздела II Методических рекомендаций № 266*):

- 1) вторая категория;
- 2) нулевая и первая категория с отрицательным значением НДС;
- 3) нулевая и первая категория.

Согласно *п. 3.4 Раздела III Методических рекомендаций*

№ 266 основными направлениями проведения камеральной проверки являются:

- проверка своевременности представления отчетности органу ГНС;
- логический контроль (проверка логической связи между отдельными отчетными и расчетными показателями, сравнение отчетных показателей с показателями предыдущего отчетного периода);
- проверка обоснованности применения ставок налога и налоговых льгот, правильности отражения показателей, необходимых для исчисления базы налогообложения (выявление методологических ошибок);
- проверка согласованности показателей, которые повторяются в налоговых декларациях и расчетах;
- сопоставление данных налоговой отчетности по НДС с информацией, полученной от таможенных органов и других источников;
- предварительная оценка налоговых Деклараций и расчетов относительно достоверности отдельных отчетных показателей, наличия сомнительных фактов или несоответствий, указывающих на возможные нарушения налогового законодательства.

Этапы проведения камеральных проверок

Камеральные проверки проводятся **в три этапа** (*п. 3.5 Методических рекомендаций № 266*):

- 1) до приема отчетности;

- 2) во время приема отчетности;
- 3) после приема отчетности.

Во время **первого этапа** проверки изучаются информация о плательщике НДС из таких источников, как: АРМ «Таможня», АИС «Объявление о банкротстве», Система автоматизированного сопоставления налоговых обязательств и налогового кредита в разрезе контрагентов на уровне ГНАУ.

Второй этап — непосредственно камеральная проверка.

На **третьем этапе** проверки формируются обоснованные выводы, на основании которых «дела» плательщиков НДС передаются: подразделениям налогового контроля юридических лиц, отделам контрольно-проверочной работы подразделений налогообложения физических лиц и налоговой милиции с применением системы двойного контроля.

По сложившейся в налоговой службе практике, нашедшей свое нормативное закрепление в *Методических рекомендациях № 266*, **невыездные** проверки делятся на два вида:

а) **камеральные проверки**, осуществляемые органом ГНС исключительно на основании данных, указанных в налоговых декларациях, без проведения каких-либо других видов проверок плательщика НДС²;

б) собственно **документальные невыездные проверки**, проводимые в помещении органа ГНС на основании поданных налоговых деклараций, отчетов и других документов, связан-

² Аналогичное понятие камеральной проверки дано в *Методических рекомендациях № 355*.

ных с начислением и уплатой налогов, сборов (обязательных платежей), независимо от способа их представления.

Как видим, камеральная проверка проводится только по данным Декларации по НДС и при ее проведении никакие данные у налогоплательщика не запрашиваются. Право налоговой на проведение такой проверки принятых Деклараций по НДС неоспоримо.

сенный итог из приложения и др.).

Аналогичные ошибки могут быть допущены и при ведении налогового учета в соответствующих регистрах, а также при перенесении данных налогового учета, например, из регистров в декларацию по налогу на прибыль предприятия или в приложения к ней.

Под «методологической ошибкой» следует понимать

- логический контроль связи отдельных отчетных и расчетных показателей;
- сравнение отчетных показателей с показателями предыдущего отчетного периода;
- согласованность показателей, повторяющихся в налоговых декларациях и расчетах;
- сопоставление данных налоговой отчетности по НДС с полученной от таможенных органов и других источников информацией;
- предварительная оценка налоговых деклараций и расчетов относительно достоверности отдельных отчетных показателей.

Результатом камеральной проверки может быть установление арифметической или методологической ошибки в представленной отчетности, которая привела к занижению или завышению суммы налогового обязательства.

Результатом камеральной проверки может быть установление арифметической или методологической ошибки в представленной отчетности, которая привела к занижению или завышению суммы налогового обязательства.

Под термином «**арифметическая ошибка**» следует понимать ошибки или описки, допущенные налогоплательщиком при заполнении налоговых деклараций (расчетов) или приложений к ним, в частности, при выполнении арифметических действий, предусмотренных при исчислении объекта налогообложения с целью определения налоговых обязательств по налогу, сбору, обязательному платежу (сложение или вычитание соответствующих строк), а также описки, допущенные при перенесении данных из приложений, на основании которых заполняются соответствующие строки декларации (неправильно поставленная запятая при применении единицы измерения, неправильно перене-

ошибку, допущенную налогоплательщиком при составлении им налоговых деклараций или расчетов, которая заключается в неправильном применении или неприменении ставок налогообложения или коэффициентов при определении налогового обязательства по тому или иному налогу, сбору (обязательному платежу). В результате камеральной проверки может быть выявлено необоснованное, несвоевременное и т. д. (с точки зрения ГНС) включение в налоговый кредит данных налоговой накладной.

В ходе камеральной проверки в соответствии с *Методическими рекомендациями № 23235/7/16-1116* выясняется:

- обоснованность применения ставок НДС и налоговых льгот,
- выявление методологических ошибок при определении базы налогообложения;
- своевременность представления отчетности ;

Распределение налогоплательщиков по категориям внимания

Согласно *п. 3.6 Раздела III Методических рекомендаций № 266* по результатам анализа полученной отчетности, сгруппированной после первичного автоматизированного распределения налоговых деклараций (не декларирующих отрицательное значение и/или не претендующих на бюджетное возмещение) и расчетов по НДС на группы, проводится распределение налогоплательщиков по трем категориям внимания.

Цели и задачи выездных проверок были существенно расширены *Методическими рекомендациями № 23235/7/16-1116*. В настоящее время выездные проверки — это не только проверка данных налоговой Декларации по НДС, но и группировка налогоплательщиков по трем категориям: добросовестные плательщики; плательщики реального сектора экономики, которые минимизиру-

ют налоговые обязательства путем использования услуг плательщиков с признаками мошенничества, т. е. сами не мошенники, но пользуются услугами тех, кто может быть мошенником, и плательщики с признаками мошенничества (табл. 1).

Таблица 1

№ п/п	Категория внимания	Примечание
1.	Категория внимания 1 — добросовестные налогоплательщики	К этой категории плательщиков относятся субъекты хозяйствования — плательщики НДС, которые оцениваются положительно, имеют высокий уровень значения фискальной важности и уровень уплаты налогов и сборов (обязательных платежей)* больше среднего в группе (отрасли)
2.	Категория внимания 2 — налогоплательщики умеренного риска	К этой категории плательщиков относятся субъекты хозяйствования — плательщики НДС, которые имеют низкое значение фискальной важности
3.	Категория внимания 3 — налогоплательщики высокого риска	К этой категории плательщиков относятся субъекты хозяйствования — плательщики НДС, которые оцениваются негативно в части налогового поведения
Примечание. * Налоговой нагрузки.		

На основании такого распределения плательщиков ГНАУ на своем сайте будет обозначать их тремя цветами: зеленым, черным, красным.

К категории добросовестных плательщиков относятся те лица, у которых уровень налоговой нагрузки соответствует показателю среднего по отрасли (п. 2 Методических

рекомендаций № 23235/7/16-1116). На практике провести это трудно, а то и вовсе невозможно. НДС — это не налог на прибыль, его сумма и ее отношение к базе налогообложения ежемесячно меняется. Да и отраслевая принадлежность для плательщиков (кроме промышленных) еще весьма относительна. Поэтому

на практике добросовестными налогоплательщиками будут те, у кого нет налоговых рисков, определенных *приложением № 1 к Методическим рекомендациям № 23235/7/16-1116*.

По однородным признакам налогоплательщиков высокого риска подразделяют на такие подкатегории (табл. 2).

Таблица 2

№ п/п	Подкатегории налогоплательщиков высокого риска	Примечание
1.	Плательщики реального сектора экономики, минимизирующие налоговые обязательства путем использования в цепи поставок или приобретения услуг выгодоформирующих субъектов, то есть такие, которые потенциально имеют резервы для увеличения поступлений в бюджет	При отнесении налогоплательщика к этой категории определяющими являются следующие факторы: - высокий уровень значения фискальной важности, но уровень определения налогового обязательства к уплате в бюджет* является средним или более низким от среднего по отрасли; - факты осуществления хозяйственной деятельности, наличие основных производственных фондов, достаточное количество трудовых ресурсов для осуществления такой деятельности; - вероятное использование схем уклонения от налогообложения (в цепях поставок и приобретения товаров имеются выгототранспортирующие и выгодоформирующие субъекты)
2.	Выгототранспортирующие и выгодоформирующие субъекты хозяйствования	Определяющими факторами при отнесении плательщика налога к данной категории является: - высокий уровень значения фискальной важности, но уровень уплаты налогов и сборов (обязательных платежей) в бюджеты и государственные целевые фонды в группе (отрасли) является нулевым или значительно меньше средних показателей; - отсутствие (недостаточность) основных производственных фондов или недостаточное количество трудовых ресурсов для осуществления такой деятельности; - наличие признаков серьезных нарушений налогового законодательства, на которые указывают факторы риска; - наличие риска осуществления нереальных (мнимых) операций с представлением услуг по безосновательному формированию налогового кредита третьим лицам
Примечание. * Налоговой нагрузки.		

Налоговая отчетность, сгруппированная после первичного автоматизированного распределения налоговых деклараций и расчетов по НДС на группы, принятая соот-

ветствующим подразделением и прошедшая арифметический контроль с помощью программы «Бест-отчет» без ошибок и с учетом автоматического распределения плательщиков

НДС по системе налоговых рисков, подлежит проработке в соответствии с категорией внимания плательщиков (п. 3.7 Раздела III Методических рекомендаций № 266).

Налоговые риски, выявляемые в ходе камеральной проверки

К налоговым рискам, выявляемым в ходе проведения камеральной проверки, относятся (табл. 3).

Таблица 3

№ п/п	Налоговые риски	Примечание
1.	Наличие суммы занижения налоговых обязательств или завышения налогового кредита за отчетный месяц в сумме свыше 1 млн грн	—
2.	Риск уклонения от налогообложения при экспортно-импортных операциях	занижение ставки НДС при осуществлении экспорта услуг «нетипичные» экспортно-импортные операции (например, ввоз плательщиком сырья для собственных производственных нужд при отсутствии базы для такой переработки) приобретение больших объемов продукции с коротким сроком реализации при условиях отсутствия такой реализации или условий для переработки такой продукции операции ввоза и последующего вывоза одной и той же продукции и применения при этом значительных расхождений в ценах «псевдоэкспорт (импорт)»
3.	Риск минимизации налоговых обязательств по НДС	налоговое обязательство равняется налоговому кредиту (без учета суммы НДС, оплаченной таможенными органами) налоговая нагрузка НДС меньше среднеотраслевой расхождения между суммой налоговых обязательств, задекларированных в налоговой отчетности по НДС, и рассчитанной по элементам добавленной стоимости (сопоставимость с другими налоговыми отчетами) налоговый кредит сформирован по цепи поставок от выгодоформирующих хозяйственных субъектов («налоговых ям») налоговый кредит сформирован за счет налоговых накладных предыдущих отчетных периодов (особенно до марта 2008 года)
4.	Риск необоснованного формирования налогового кредита в значительных размерах	—
5.	Риск осуществления бестоварных операций	—
6.	Риск при осуществлении операций на давальческих условиях	—
7.	Риск осуществления поставок за наличные, путем бартерных, товарообменных операций	—
8.	Риск манипулирования суммами отрицательного НДС (стр. 26 Декларации по НДС) и свертывания позитивных начислений	—
9.	Риск минимизации налоговых обязательств путем выдачи налоговых векселей	—

Проверка Деклараций по НДС добросовестных плательщиков и налогоплательщиков умеренного риска

Относительно добросовестных плательщиков (**категория внимания 1**) и налогоплательщиков умеренного риска (**категория внимания 2**) инспектором подразделения налогообложения юридических и физических лиц проводится методологический контроль представленной отчетности и при отсутствии возможных налоговых рисков осуществляется мониторинг уплаты задекларированных сумм.

Если по результатам камеральной проверки налоговой Декларации по НДС с учетом результатов автоматизированного сопоставления расшифровок налоговых обязательств и налогового кредита в разрезе контрагентов **нарушений не обнаружено**, то заключение об отнесении плательщика к соответствующей категории внимания производится инспектором органа ГНС, о чем в разделе IV налоговой Декларации по НДС проставляется отметка **«нарушений (ошибок) не обнаружено»**.

В случае представления налоговой отчетности в электронном виде отметки о результатах камеральной проверки проставляются в соответствующем режиме программного обеспечения по приему и обработке налоговой отчетности.

Если по результатам камеральной проверки будут выявлены нарушения (ошибки), тогда работник подразделения налогообложения юридических и физических лиц приглашает плательщика НДС для составления Акта документальной невыездной (камеральной) проверки налоговой

Декларации по НДС по форме, установленной Приказом № 166, и направляет уведомление-решение в соответствии с Приказом № 253.

Если же отчетность добросовестного плательщика (категория внимания 1) или налогоплательщика умеренного риска (категория внимания 2) по результатам Системы автоматизированного сопоставления данных расшифровок будет отнесена **ко второй категории**, то работник подразделения налогообложения юридических и физических лиц проводит **невыездную документальную проверку** согласно *Разделу IV Методических рекомендаций № 266*.

Если Декларация по НДС отнесена ко второй категории, то проводится не сокращенная камеральная проверка, а полноценная документальная невыездная проверка.

Таким образом, если Декларация по НДС отнесена ко второй категории, то проводится не сокращенная камеральная проверка, а полноценная документальная **невыездная** проверка. По декларациям, которые попали во вторую категорию, документальная проверка начинается сразу же.

Зачем тянуть время? Ведь для нее, как и для камеральной, отведено всего 30 дней. При проведении документальной невыездной проверки еще раз проверяются показатели отчетности с целью выявления возможных технических ошибок, допущенных в ходе проведения камеральной проверки.

В время проведения документальной невыездной проверки работники подразделения налогообложения юридических и физических лиц

имеют право (*п. 4.2 Раздела IV Методических рекомендаций № 266*):

- получать от налогоплательщиков объяснения по вопросам, возникшим в ходе проверок;
- приглашать налогоплательщиков или их представителей для проверки правильности начисления и своевременности уплаты налогов;
- требовать от проверяемых налогоплательщиков устранения выявленных нарушений налогового законодательства.

В первую очередь проверяются плательщики, у которых:

- сумма расхождений с контрагентами **больше 1 млн грн**;
- сумма расхождений с контрагентами является значительной (значимой) для соответствующей региональной ГНИ;
- имеются нереальные операции по предоставлению услуг с безосновательным формированием налогового кредита третьим лицам;
- два и более периода отнесения их ко второй категории риска.

Если на отправленный запрос плательщик **не представит** пояснение органу ГНИ в течение 10 дней, материалы о таком налогоплательщике передаются подразделению налоговой милиции (*п. 4.5 Раздела IV Методических рекомендаций № 266*).

Если в ходе камеральной проверки или автоматизированной сверки налоговых обязательств и налогового кредита контрагентов, обнаружены плательщики, которые задекларировали налоговое обязательство в сумме, которая меньше налогового кредита его контрагентов, тогда органы ГНС вправе обратиться к плательщику за пояснением причины такого несоответствия (*п. 4.15 Раздела IV Методических рекомендаций № 266*).

Получение дополнительных документов осуществляется в порядке, предусмотренном *ст. 11¹ Закона о ГНС*, — при условии направления налогоплательщику обязательного письменного запроса органом

плательщика НДС, субъекта хозяйствования, не зарегистрированного плательщиком НДС.

В случае подтверждения отсутствия плательщика НДС, субъекта хозяйствования, не зарегистрированного плательщиком НДС по его местонахождению, устанавливается местонахождение его учредителей, должностных лиц, проводится их опрос относительно осуществления хозяйственных операций (поставка товаров, услуг, отгрузка товаров, фактическое выполнение работ, транспортировка, хранение товаров по цепи поставки товара к его потребителю), выписки налоговых накладных, выявления

уведомить подразделения налогообложения юридических, физических лиц и налогового контроля в письменной форме **в течение 5 дней** с момента получения служебной записки от указанных подразделений.

Что касается приглашений налогоплательщика (его должностных лиц) для дачи пояснений по данным деклараций, налоговому органу надлежит руководствоваться положениями *ст. 11 Закона о ГНС*, где контролирующему органу предоставлено право приглашать налогоплательщиков (их представителей) для проверки правильности начисления и своевременности уплаты налогов и сборов (обязательных платежей). При этом письменное уведомление о таком приглашении направляется налогоплательщику **не позднее чем за 10 дней** до дня приглашения заказным письмом, в котором указываются основания, дата и время, на которые приглашается налогоплательщик.

Одной из целей выездной проверки является выявление тех субъектов хозяйствования, которые обязаны регистрироваться плательщиками НДС. Поэтому сотрудник подразделения налогообложения юридических и физических лиц, где на учете находится субъект, не зарегистрированный плательщиком НДС, составляет Акт документальной выездной (камеральной) проверки налоговой Декларации по НДС по форме, установленной *Приказом № 166*, в котором указывается о нарушении *п. 9.4 ст. 9 Закона о НДС*, и принимает уведомление-решение в соответствии с *Приказом № 253 (п. 4.7 Раздела IV Методических рекомендаций № 266)*.

Одной из целей выездной проверки является выявление тех субъектов хозяйствования, которые обязаны регистрироваться плательщиками НДС.

государственной налоговой службы. В случае, если налогоплательщик в течение 10 дней со дня получения такого запроса не предоставит пояснений и их документального подтверждения контролирующему органу, то это может послужить основанием для проведения внеплановой проверки данного налогоплательщика.

Согласно *п. 4.5 Раздела IV Методических рекомендаций № 266* налоговая инспекция должна ждать **10 рабочих дней** с даты отправки запроса. После этого информация о плательщиках, не предоставивших ответа на запросы, передается подразделениям налоговой милиции с предоставлением информации о принятых мерах для осуществления мер по установлению местонахождения

активов плательщика НДС и др. (*п. 6.2 Раздела VI Методических рекомендаций № 266*).

Согласно требованиям *ст. 97 УПК Украины* проводится проверка на предмет наличия признаков **фиктивного предпринимательства**, уклонения от уплаты налогов, других преступлений.

В случае установления местонахождения плательщика НДС, субъекта хозяйствования, не зарегистрированного плательщиком НДС, подразделение налоговой милиции предоставляет такую информацию подразделению налогообложения физических лиц, налогового контроля с целью проведения внеплановой проверки. О проведенной работе подразделение налоговой милиции обязано

**Проверка
Деклараций по НДС
налогоплательщиков
высокого риска**

По плательщикам реального сектора экономики, отнесенным к **3 категории внимания**, инспектором подразделения налогообложения юридических и физических лиц осуществляется **предварительная оценка** достоверности отдельных отчетных показателей, отрабатываются данные Системы автоматизированного сопоставления налоговых обязательств и налогового кредита в разрезе контрагентов, системы рисков относительно наличия сомнительных фактов или несоответствий, которые указывают на возможные нарушения налогового законодательства путем формирования вероятной схемы уклонения от налогообложения.

Если по результатам камеральной проверки налоговой декларации с учетом результатов автоматизированного сопоставления расшифровок налоговых обязательств и налогового кредита в разрезе контрагентов **нарушений не обнаружено** и выяснены, с достаточным уровнем обоснования, причины низкой налоговой нагрузки, то инспектор органа государственной налоговой службы, проводивший проверку, в разделе IV Декларации по НДС производит отметку **«нарушений (ошибок) не обнаружено»**, а начальник структурного подразделения **визирует** отчетную Декларацию.

В случае представления налоговой отчетности в электронном виде отметки о результатах камеральной проверки проставляются начальником соответствующего структурного подразделения в соответ-

ствующем режиме программного обеспечения по приему и обработке налоговой отчетности.

Если по результатам камеральной проверки будут выявлены нарушения (ошибки), тогда работник органа государственной налоговой службы приглашает плательщика НДС для составления Акта документальной выездной (камеральной) проверки налоговой Декларации по НДС по форме, установленной *Приказом № 166*, и направляет уведомление-решение в соответствии с *Приказом № 253*.

Если по результатам камеральной проверки обнаружат налоговые риски или установят проведение операций по поставке с контрагентами, которые используют для уклонения от налогообложения выгодоформирующие субъекты (не декларирующие и не уплачивающие налоговые обязательства или декларирующие их не в полном объеме), или которые используют для передачи налогового кредита, сформированного выгодоформирующим субъектом, то заключение по результатам проверки отчетности таких плательщиков за подписью руководителя подразделения и с соответствующей резолюцией начальника налоговой инспекции передается подразделению налогового контроля, отделу контрольно-проверочной работы подразделения налогообложения физических лиц для организации проведения документальных проверок.

В случае, если по результатам сопоставления данных расшифровок отчетность плательщика реального сектора экономики будет отнесена **ко второй категории**, то нало-

говый инспектор формирует вероятную схему уклонения от налогообложения с определением достоверного выгодоприобретателя и готовит заключение, которое за подписью руководителя подразделения и с соответствующей резолюцией начальника налоговой инспекции передается подразделению налогового контроля, отделу контрольно-проверочной работы подразделения налогообложения физических лиц для организации проведения документальных проверок и подразделению налоговой милиции — для **оперативного сопровождения**.

По выгодоформирующим и выгодотранспортирующим субъектам хозяйствования, отнесенным к **3 категории внимания**, инспектором подразделения налогообложения юридических и физических лиц проводится камеральная проверка поданной отчетности с использованием данных Системы автоматизированного сопоставления налоговых обязательств и налогового кредита контрагентов, системы рисков.

По результатам камеральной проверки налоговый инспектор формирует вероятную схему уклонения от налогообложения с определением достоверного выгодоприобретателя и готовит заключение, которое за подписью руководителя подразделения и с соответствующей резолюцией начальника налоговой инспекции передается подразделению налогового контроля, отделу контрольно-проверочной работы подразделения налогообложения физических лиц для организации проведения документальных проверок и подразделению налоговой милиции — для **оперативного сопровождения**.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ДОКУМЕНТОВ

- УПК Украины** — Уголовно-процессуальный кодекс Украины
- Закон № 2181** — Закон Украины от 21.12.2000 г. № 2181-III «О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами»
- Закон № 2275** — Закон Украины от 20.05.2010 г. № 2275-VI «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Украины»
- Закон о ГНС** — Закон Украины от 04.12.1990 г. № 509-XII «О государственной налоговой службе в Украине» в редакции от 24.12.1993 г. № 3813-XII
- Закон о НДС** — Закон Украины от 03.04.1997 г. № 168/97-ВР «О налоге на добавленную стоимость»
- Методические рекомендации № 266** — Методические рекомендации относительно взаимодействия органов государственной налоговой службы при проведении проверок налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость с учетом информации расшифровок налоговых обязательств и налогового кредита по налогу на добавленную стоимость в разрезе контрагентов, утвержденные приказом ГНАУ от 18.04.2008 г. № 266
- Методические рекомендации № 355** — Методические рекомендации относительно порядка взаимодействия между подразделениями органов государственной налоговой службы Украины при организации и проведении проверок плательщиков налогов, утвержденные приказом ГНАУ от 27.05.2008 г. № 355
- Методические рекомендации № 23235/7/16-1116** — Методические рекомендации по проверке налоговой отчетности по налогу на добавленную стоимость, доведенные письмом ГНАУ от 22.10.2009 г. № 23235/7/16-1116
- Приказ № 166** — Приказ ГНАУ от 30.05.1997 г. № 166 «Об утверждении формы налоговой декларации и Порядка её заполнения и представления»
- Приказ № 253** — Приказ ГНАУ от 21.06.2001 г. № 253 «Об утверждении Порядка направления органами государственной налоговой службы Украины налоговых уведомлений налогоплательщикам и решений о применении штрафных (финансовых) санкций»
- Распоряжение № 757-р** — Распоряжение КМУ от 01.07.2009 г. № 757-р «Некоторые вопросы администрирования налогов, сборов (обязательных платежей)»
- Распоряжение № 838-р** — Распоряжение КМУ от 17.07.2009 г. № 838-р «Об урегулировании некоторых вопросов администрирования налога на добавленную стоимость» (утратило силу согласно Распоряжению КМУ от 09.09.2009 г. № 1120-р)
- Распоряжение № 1120-р** — Распоряжение КМУ от 09.09.2009 г. № 1120-р «Некоторые вопросы администрирования налога на добавленную стоимость» (утратило силу согласно Распоряжению КМУ от 19.05.2010 г. № 1071-р)
- Распоряжение № 1178-р** — Распоряжение КМУ от 23.09.2009 г. № 1178-р «Вопросы общего реестра налоговых накладных» (утратило силу согласно Постановлению КМУ от 24.03.2010 г. № 278)
- Письмо № 12096/7/16-1117** — Письмо ГНАУ от 18.06.2010 г. № 12096/7/16-1117 «Об отдельных вопросах взимания НДС в 2010 году»
- Письмо № 24259/7/16-1517-26** — Письмо ГНАУ от 04.11.2009 г. № 24259/7/16-1517-26 «Об отражении в налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость налоговых накладных, которые были выписаны в предыдущих периодах, а получены в отчетном периоде, и документального подтверждения задержки в получении таких налоговых накладных»



**Всех подписчиков консультируем
бесплатно по «горячей линии»
(057) 733-40-65, 733-40-64, 733-40-63**

Людмила Волинец

УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

Предпринимательство в любой организационно-правовой форме или отрасли народного хозяйства состоит из трех взаимосвязанных видов деятельности: инвестиционной, операционной и финансовой.

Определение каждого из названных видов деятельности дано в П(С)БУ 4:

- **инвестиционная деятельность** — приобретение и реализация необоротных активов, а также финансовых инвестиций, не являющихся составной частью эквивалентов денежных средств;
- **операционная деятельность** — основная деятельность предприятия, а также другие виды деятельности, не являющиеся инвестиционной или финансовой деятельностью;
- **финансовая деятельность** — деятельность, приводящая к изменениям размера и состава собственного и заемного капитала предприятия.

П(С)БУ 3 в состав операционной деятельности включает: **производство, сбыт, управление и прочую операционную деятельность** (изменение размера производственных запасов, сомнительные долги, курсовые разницы и другие).

В данной статье мы рассмотрим лишь часть операционной

деятельности — **производство**.

Процесс производства представляет собой, с одной стороны, процесс производственного потребления средств, предметов труда и самого труда (живого), а с другой стороны — источник получения новой продукции (работ или услуг).

Таким образом, производство продукции (работ, услуг) связано с определенными затратами и издержками. В процессе производства продукции затрачивается труд, используются производствен-

Исчисление этого показателя необходимо для:

- оценки выполнения плана по данному показателю и его динамики;
- определения рентабельности производства и отдельных видов продукции;
- выявления резервов снижения себестоимости продукции;
- определения цен на продукцию;
- обоснования решений о производстве новых видов продукции и снятия с производства устаревших.

Затраты предприятия на производство и реализацию продукции, выраженные в денежном выражении, образуют производственную себестоимость продукции (работ, услуг).

ные запасы (сырье и материалы) и основные средства, а также другие необоротные активы.

Затраты предприятия на **производство и реализацию** продукции, выраженные в денежном выражении, образуют **производственную себестоимость продукции (работ, услуг)**. Себестоимость — это важнейший показатель эффективного использования производственных ресурсов.

Себестоимость продукции (работ, услуг) в условиях рыночной экономики является одним из основных показателей производственно-хозяйственной деятельности предприятий.

Управление себестоимостью продукции предприятий — планомерный процесс формирования затрат на производство всей продукции и себестоимости отдельных изделий, контроль за выполнением за-

даний по снижению себестоимости продукции, выявление резервов этого снижения. Основными элементами системы управления себестоимостью являются: прогнозирование и планирование, нормирование затрат, учет и калькулирование, анализ и контроль за себестоимостью. Все они функционируют в тесной взаимосвязи.

Основные задачи бухгалтерского учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции — это, прежде всего:

- определение состава и разграничение производственных затрат по их экономическому смыслу, центрам ответственности (местам

имости продукции и контроль за выполнением плана по себестоимости;

- определение фактического уровня себестоимости единицы продукции (работ, услуг) в соответствии с утвержденными положениями и сравнение его с нормативным, расчетным (прогноznым, сметным) и уровнем рыночных цен;
- формирование соответствующей информации об объемах расходов и изготовленной продукции (работ, услуг) в предусмотренной системе документов, учетных реестров и отчетности;
- выявление резервов снижения себестоимости продукции.

Таким образом, затраты предприятия непосредственно влияют на формирование объема прибыли. Естественно, что, чем меньше себестоимость производимой продукции (работ, услуг), тем более конкурентоспособно предприятие, доступней продукция для потребителя и тем ощутимее экономический эффект от ее продажи.

В настоящее время на коммерческих предприятиях особое внимание уделяется снижению и оптимизации затрат на производство и продажу. Этому способствует полноценный контроль расходов предприятия, информацию по которым управляющие звенья получают, в частности, и в системе бухгалтерского учета. Это могут быть данные по списанию материалов в производство, по начисленной заработной плате, по браку в производстве и т.д.

Кроме этого, предприятиям предоставлено право самостоятельно формировать определенные моменты их деятельности в бухгалтерском учете предприятия на основе **учетной политики**.

Например, можно предусмотреть разные методы оценки материалов, начисления амортизации по основным средствам и нематериальным активам, распределения косвенных расходов и т.д., которые оказывают непосредственное влияние на учет затрат и формирование себестоимости готовой продукции (работ, услуг).

Специалисты по учету затрат несут большую ответственность за выполнение этой задачи. Именно они обеспечивают такую систему учета затрат, при которой на выходе остаются **точные** учетные данные, необходимые для управленческих целей и приня-

Предприятиям предоставлено право самостоятельно формировать определенные моменты их деятельности в бухгалтерском учете предприятия на основе учетной политики.

применения), элементам, статьям учета, смежным периодам и другим признакам, предусмотренным соответствующими стандартами финансового и управленческого учета;

- учет объема, ассортимента и качества произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг;
- контроль за выполнением плана по этим показателям;
- учет фактических затрат на производство продукции и контроль за использованием сырья, материальных, трудовых и других ресурсов, за соблюдением установленных смет расходов по обслуживанию производства и управлению;
- калькулирование себесто-

Чтобы выполнить эти задачи, учетным работникам необходимо четко знать П(С)БУ и общепринятую классификацию расходов.

Ведь учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции являются составной частью общей единой системы бухгалтерского учета. А в условиях рыночной экономики процесс формирования себестоимости продукции (работ, услуг) трудно переоценить.

Основной целью любого промышленного коммерческого предприятия является получение максимальной прибыли, то есть разницы между полученными средствами за отгруженную продукцию и затратами на их производство и продажу.

тия стратегических решений (по ценообразованию, составу продукции (работ, услуг), технологическим процессам, разработке изделий).

Именно специалисты по учету затрат должны иметь четкое представление о различии между анализом затрат, управлением стоимостью и такими родственными сферами, как:

- внутрихозяйственный (управленческий) учет;
- бухгалтерский учет.

Основной задачей **внутрихозяйственного (управленческого учета)** является составление отчетов, информация которых предназначена для собственников предприятия, где проводится учет, и его управляющих (менеджеров), то есть для внутренних пользователей бухгалтерской информации. Эти отчеты должны содержать информацию не только об общем финансовом положении предприятия, но и о состоянии дел непосредственно в области производства.

Содержание отчетов может меняться в зависимости от их целевого назначения и должности администратора,

для которого они предназначены, например: анализ себестоимости изделия — с целью определения себестоимости продукции; сметы — для планирования будущих операций; текущие оперативные отчеты центра ответственности (производственного участка) — для оценки результатов его работы; отчеты о понесенных затратах — для принятия краткосрочных решений; анализ сметы капитальных вложений — для целей долгосрочного планирования и т.д.

Менеджеры нуждаются в информации, которая поможет им в принятии решений, контроле и регулировании управленческой деятельности. К такой информации можно отнести, например, продажные цены, затраты на производство, спрос, конкурентоспособность, рентабельность товаров, выпускаемых их предприятием.

Таким образом, **внутрихозяйственный (управленческий) учет** — система обработки и подготовки информации о деятельности предприятия для внутренних пользовате-

лей в процессе управления предприятием (*ст. 1 Закона о бухучете*).

В отличие от анализа затрат во внутрихозяйственном (управленческом) учете используются дополнительная документация, например, финансовые отчеты (в том числе отчеты о движении денежных средств и т.д.).

Бухгалтерский учет — процесс выявления, измерения, регистрации, накопления, обобщения, хранения и передачи информации о деятельности предприятия внешним и внутренним пользователям для принятия решений (*ст. 1 Закона о бухучете*).

Таким образом, прерогативой бухгалтерского учета является составление внешних отчетов (финансовой отчетности). При этом внешними пользователями бухгалтерской информации могут быть владельцы акций и кредиторы (настоящие и потенциальные), инвесторы, поставщики, покупатели, представители налоговых служб и внебюджетных фондов, работники предприятия и т.д.

ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРЕДПРИЯТИИ

Учет и управление затратами на предприятии, как и весь бухгалтерский учет, базируется на системе экономической информации, которая лежит в основе оптимальных управленческих решений.

Основа бухгалтерского учета — отражение хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета. По степени детализации учета счета подразделяются на синтетические и аналитические.

Аналитический учет — это отражение движения средств

предприятия и их источников с детальным представлением сведений (конкретное наименование, единица измерения, количество, цена, сумма и т.д.) на аналитических счетах (ведомости, журналы, карточки учета, справки и т.д.).

Аналитический учет затрат на производство каждое предприятие организует в соответствии с характером производственного процесса, а также особенностями выпускаемой продукции, выполняемых работ или ока-

зываемых услуг. Основываясь на общих правилах ведения бухгалтерского учета, бухгалтерия предприятия обеспечивает весь управленческий персонал информацией, необходимой для контроля, анализа, управления и планирования хозяйственной деятельности.

Предприятия порой очень существенно отличаются одно от другого по технологическому процессу, по организационной структуре, по взаимосвязи и взаимозависимости между

отдельными структурными подразделениями.

Отличительные особенности предприятия в первую очередь проявляются в организации производства, которая обусловлена технологией изготовления продукции (выполнения работ или оказания услуг). Поэтому содержание, объем, вид и форму представления информации, необходимой для управления процессом производства, каждое предприятие формирует самостоятельно.

При этом особенно важное значение имеет правильная организация и своевременность учета затрат по видам продукции (работ, услуг) и подразделениям, то есть правильная организация аналитического учета.

Данные аналитического учета используют при составлении внутренней отчетности, которая строится на информации о видах, количестве, цехах-изготовителях, статьях затрат выпускаемой продукции.

Для обеспечения учета всех затрат, распределения их между хозяйственными процессами, производствами, видами продукции создана система **синтетических счетов (субсчетов)** бухгалтерского учета, которые закреплены в *Плане счетов*. Каждое предприятие, исходя из специфики своей хозяйственной деятельности, выбирает ту или иную совокупность счетов для учета затрат на производство.

ЭКОНОМИЧЕСКОЕ СОДЕРЖАНИЕ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ РАСХОДОВ И ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ

Так как производственные расходы являются порождением соответствующих факторов производства, их экономический смысл можно определить как потребленную часть производственных ресурсов.

Расходы — это использованные в процессе производства различные вещества и силы природы на изготовление нового продукта труда. В условиях товарного производства денежное выражение суммы расходов на изготовление конкретного продукта называют себестоимостью. Содержание терминов **расходы** и **себестоимость** объединяется в понятие **расходы производства**.

тивов или увеличением обязательств.

2. Расходами **отчетного периода** признаются или уменьшение активов, или увеличение обязательств, приводящие к уменьшению собственного капитала предприятия (за исключением уменьшения капитала в результате его изъятия или распределения собственниками), при условии, что эти расходы могут быть достоверно оценены.

3. Расходы признаются расходами определенного периода одновременно с признанием дохода, для получения которого они осуществлены. Расходы, которые невозможно прямо связать с доходом

4. Если актив обеспечивает получение экономических выгод в течение нескольких отчетных периодов, то расходы признаются путем систематического распределения его стоимости (например, в виде амортизации) между соответствующими отчетными периодами.

Не признаются расходами и **не включаются** в отчет о финансовых результатах:

1. Платежи по договорам комиссии, агентским соглашениям и другим аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. п.

2. Предварительная (авансовая) оплата запасов, работ, услуг.

3. Погашение полученных займов.

4. Другие уменьшения активов или увеличения обязательств, которые не соответствуют признакам, приведенным в пункте 6 настоящего Положения (стандарта).

5. Расходы, отражающиеся уменьшением собственного капитала согласно положениям (стандартам) бухгалтерского учета.

Выпуск готовой продукции (выполнение работ или оказание услуг), предназначенной для реализации, и получение прибыли — это главная цель производственной деятельности предприятия.

Признаются расходами согласно *П(С)БУ 16*:

1. Расходы отражаются в бухгалтерском учете одновременно с уменьшением ак-

определенного периода, отражаются в составе расходов того отчетного периода, в котором они были осуществлены.

Выпуск готовой продукции (выполнение работ или оказание услуг), предназначенной для реализации, и получение прибыли — это главная цель производственной деятельности предприятия.

Для того, чтобы знать, во что обходится изготовление продукта, предприятие должно производить его стоимостную оценку по вещественному и количественному составу (средства и предметы труда), а также по составу и количеству затрат

труда, требуемых для его изготовления.

В соответствии с п. 11 П(С)БУ 16 в производственную себестоимость продукции (работ, услуг) включаются:

- прямые материальные расходы;
- прямые расходы на оплату труда;
- прочие прямые расходы;
- переменные общепроизводственные и постоянные распределенные общепроизводственные расходы.

Производственная себестоимость продукции **уменьшается** на справедливую стоимость реализуемой сопутствующей продукции и стоимость сопутствующей продукции в оценке возможного ее использования, используемой на самом предприятии.

Перечень и состав статей калькулирования производственной себестоимости продукции (работ, услуг) устанавливаются предприятием.

Прямые материальные расходы

Использование производственных запасов (сырья и материалов) предприятия — обязательное условие осуществления производственного процесса. В отличие от основных средств запасы используются в производстве однократно, полностью перенося свою стоимость на себестоимость изготовленной продукции (выполненных работ, оказанных услуг).

В состав прямых материальных расходов включается стоимость сырья и основных материалов, образующих основу производимой продукции, покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий, вспомогательных и других материалов, которые могут быть непосредственно отнесены к конкретному объекту расходов.

Таким образом, в состав производственной себестоимости продукции (товаров, работ) включается стоимость:

- сырья и материалов, входящих в состав производимой продукции (работ, услуг), создающих ее основу или являющихся необходимым компонентом для ее изготовления;

- вспомогательных материалов, используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) для обеспечения нормального технологического процесса и упаковки продукции.

Сырье и материалы непосредственно включаются в себестоимость продукции и заказов. А вот расходы на вспомогательные материалы, используемые в процессе производства продукции (работ, услуг) для обеспечения нормального технологического процесса и упаковки продукции, отнесение которых непосредственно к себестоимости отдельных видов продукции осложнено, включаются в себестоимость продукции в следующем порядке:

- устанавливаются нормы расходов этих материалов на каждый вид продукции;
- в соответствии с установленными нормами расходов и цен материалов устанавливаются сметные ставки на единицу продукции, которые периодически пересматриваются в соответствии с изменениями норм расходов материалов или цен;

— фактические расходы на указанные материалы включаются в себестоимость отдельных видов продукции и незавершенного производства пропорционально сметным ставкам.

Допускается **не устанавливать** сметные ставки вспомогательных материалов на единицу продукции, а относить на себестоимость их фактические затраты пропорционально затратам по норме.

В отдельных отраслях промышленности статья калькуляции «Сырье и материалы» может быть детализирована с учетом характера, структуры и организации производства. В частности, в машиностроительной, металлургической, судостроительной, пищевой, отдельных производствах химической и нефтехимической промышленности возможно выделение в отдельную комплексную статью калькуляции полуфабрикатов собственного производства.

К полуфабрикатам относится продукция, не прошедшая всех установленных технологическим процессом стадий производства и требующая доработки

или укомплектования. К ним, в частности, могут быть отнесены: чугун передельный в черной металлургии; сырая резина и клеи в резиновой промышленности; серная кислота на азотно-туковом комбинате химической промышленности; солод в пивоваренной промышленности; пряжа и сырая ткань в текстильной промышленности.

Прямые материальные расходы уменьшаются на стоимость **возвратных отходов**, полученных в процессе производства, которые оцениваются в порядке, изложенном в п. 11 П(С)БУ 16.

Возвратные отходы производства — это остатки сырья, материалов, полуфабрикатов и других видов материальных ценностей, которые образовались в процессе производства продукции (работ, услуг), утратили полностью или частично потребительские свойства первоначального материала (химические и физические) и из-за этого используются с повышенными расходами (снижением выхода продукции) или вообще не используются по прямому назначению. Примерами отходов производства могут быть стружка, обрубки металла,

обрезки ткани и т.п. (п. 2.13 Методических рекомендаций № 2).

Отходы, реализация и/или использование которых в производственном процессе не предусматривается, активом не признаются. Расходы на утилизацию этих отходов включаются в другие операционные расходы.

Корреспонденция счетов бухгалтерского учета, связанная с выбытием запасов для изготовления продукции (выполнения работ или предоставления услуг), приведена в табл. 1.

Таблица 1

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1.	Израсходованы запасы в производство для предприятий, не использующих счета класса 8 «Расходы по элементам»	23 «Производство»	20 «Производственные запасы», 22 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы», 21 «Текущие биологические активы», 25 «Полуфабрикаты»
2.	Израсходованы запасы для исправления производственного брака	24 «Брак в производстве»	20 «Производственные запасы», 25 «Полуфабрикаты»
3.	Списана себестоимость окончательного брака	24 «Брак в производстве»	23 «Производство»
4.	Оприходование возвратных отходов	20 «Производственные запасы»	23 «Производство»

Транспортно-заготовительные расходы (ТЗР) могут включаться в себестоимость приобретенных запасов или общей суммой отражаться на отдельном субсчете соответствующего счета учета запасов. Сумма ТЗР, которая обобщается на отдельном субсчете, ежемесячно распреде-

ляется между суммой остатка запасов на конец отчетного месяца и суммой выбывших (списанных в производство, реализованных на сторону, безвозмездно переданных и т. п.) за отчетный месяц запасов.

Транспортно-заготовительные расходы, относящиеся к соответствующим запасам,

отпущенным в производство, на нужды управления и на иные цели, подлежат ежемесячному списанию на счета бухгалтерского учета, на которых отражен расход таких запасов (на субсчета учета производства, обслуживающих производств и хозяйств, расходов и др.).

Прямые расходы на оплату труда

В состав прямых расходов на оплату труда включаются заработная плата и другие выплаты рабочим, занятым в производстве продукции, выполнении работ или предоставлении услуг, которые

могут быть непосредственно отнесены к конкретному объекту расходов (п. 13 П(С)БУ 16).

К прямым расходам на оплату труда относятся расходы на выплату основной зара-

ботной платы, исчисленной в соответствии с принятой на предприятии системой оплаты труда в виде тарифных ставок (окладов) и сдельных расценок для работников, занятых производством продук-

ции, выполнением работ или оказанием услуг.

Другими словами, к прямым расходам на оплату труда, в частности, относятся:

- основная заработная плата основного производственного персонала предприятия, начисленная рабочим и служащим по тарифным ставкам, сдельным расценкам, должностным окладам, включая индексацию зарплаты и внутреннее совмещение;
- расходы на оплату труда внештатных работников, которые выполняют работы, связанные с производством продукции;
- оплата при переводе работника на нижеоплачиваемую работу в случаях и размерах, предусмотренных действующим законодательством, а также при невыполнении норм выработки и изготовление продукции, которая оказалась браком, не по вине работника;
- стоимость продукции, которая выдается в виде натуральной оплаты работникам, занятым в производстве;
- надбавки и доплаты к тарифным ставкам и окладам, в том числе за работу в ночное время, за совмещение профессий, расширение зон обслуживания;
- премии и вознаграждения, в том числе за выслугу лет,

которые имеют систематический характер, независимо от источников финансирования;

- стоимость питания, продуктов, которые в соответствии с действующим законодательством бесплатно предоставляются работникам предприятий отдельных отраслей;
- оплата ежегодных отпусков и другая дополнительная

в производстве соответствующей продукции (работ, услуг), отнесение которой непосредственно к себестоимости отдельных видов продукции усложнено, включается в себестоимость на основании расчета (исходя из объема производства, перечня рабочих мест и норм обслуживания) сметной ставки этих расходов на единицу продукции (изделие, заказ, машинно-комплект и другое).

Зарплата работников, занятых на производстве соответствующей продукции (работ, услуг), непосредственно включается в себестоимость соответствующих видов продукции (групп однородных видов продукции).

оплата;

- оплата труда внештатных работников за выполнение работ согласно договорам гражданско-правового характера, включая договор подряда, при условии, что расчеты с работником за выполненную работу проводит непосредственно предприятие.

Зарплата работников, занятых на производстве соответствующей продукции (работ, услуг), непосредственно включается в себестоимость соответствующих видов продукции (групп однородных видов продукции).

Часть основной заработной платы работников, занятых

Фактическая заработная плата этих работников включается в себестоимость отдельных видов продукции, незавершенного производства пропорционально сметным ставкам. Эти ставки периодически пересматриваются в случае изменения объема производства, технологии, тарифных ставок и др.

Дополнительная заработная плата относится на себестоимость продукции (работ, услуг) пропорционально основной.

Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по оплате труда работников, занятых изготовлением продукции (выполнением работ или предоставлением услуг), приведена в табл. 2.

Таблица 2

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1.	Отражение расходов на оплату труда работникам, занятым производством продукции, выполнением работ или предоставлением услуг	23 «Производство»	661 «Расчеты по заработной плате»
2.	Отражение расходов на оплату труда работникам, занятым исправлением брака	24 «Брак в производстве»	661 «Расчеты по заработной плате»

Прочие прямые расходы

В состав прочих прямых расходов включаются все прочие производственные расходы, которые могут быть непосредственно отнесены к конкретному объекту расходов, в частности, отчисления на социальные мероприятия, плата за аренду земельных и имущественных паев, амортизация, потери от брака, состоящие из стоимости окончательно забракованной по технологическим

причинам продукции (изделий, узлов, полуфабрикатов), уменьшенной на ее справедливую стоимость, и расходов на исправление такого технически неизбежного брака (п. 14 П(С)БУ 16).

Отчисления на социальные мероприятия относятся на себестоимость продукции в процентах к основной и дополнительной заработной плате. Осуществляются отчисления

на социальные мероприятия согласно порядку, определенному законодательством Украины.

При группировке расходов под объектом учета расходов следует понимать продукцию, работы, услуги или вид деятельности предприятия, которые требуют определения связанных с их производством (выполнением или предоставлением) расходов.

ПЕРЕМЕННЫЕ ОБЩЕПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ И ПОСТОЯННЫЕ РАСПРЕДЕЛЕННЫЕ ОБЩЕПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ РАСХОДЫ

По способу включения в себестоимость продукции общепроизводственные расходы — это косвенные (непрямые) расходы. Следовательно, в отличие от прямых расходов, ввиду того что связаны они с выпуском нескольких видов продукции или же с различными видами деятельности предприятия, общепроизводственные расходы нельзя прямо отнести непосредственно к конкретному объекту расходов. Вследствие этого в производственную себестоимость продукции общепроизводственные расходы попадают косвенно — путем соответствующего распределения.

Общепроизводственные расходы состоят из таких элементов:

- материальные расходы;
- расходы на оплату труда;
- отчисления на социальные мероприятия;
- амортизация;
- прочие операционные расходы, связанные с обслуживанием производства.

Необходимость распределения общепроизводственных расходов между отдельными

объектами расходов возникает только в том случае, когда предприятием выпускается более одного вида продукции либо оно занимается несколькими видами деятельности.

Только в таких случаях у предприятия и имеется более одного объекта расходов. Однако прежде чем распределять их на каждый объект, П(С)БУ 16 требует сначала протестировать общепроизводственные расходы на наличие нераспределенных постоянных общепроизводственных расходов, то есть той части постоянных общепроизводственных расходов, которая не подлежит включению в состав производственной себестоимости продукции.

Следует также помнить, что не всегда можно четко разграничить прямые и косвенные расходы. Связано это с процедурой их включения в себестоимость. При классификации общепроизводственных расходов на прямые и косвенные необходимо не только учитывать возможность прямого отнесения тех или иных затрат на конкретный объект

расходов, но и экономическую целесообразность прямого распределения. Кроме того, предприятие должно выбрать между усложнением первичного учета (это происходит при отнесении расходов к прямым) и проведением дополнительных вспомогательных расчетов (при отнесении расходов к косвенным и их распределении пропорционально выбранной базе).

Поэтому получается, что процедура распределения общепроизводственных расходов состоит, как правило, из двух этапов.

На первом этапе происходит разделение общепроизводственных расходов на те, которые относятся к конкретной продукции или виду деятельности, и на те, которые не имеют отношения к производственной себестоимости конкретной продукции или виду деятельности.

На втором этапе осуществляется процесс распределения между конкретными объектами расходов.

При этом важной категорией процесса распределения обще-

производственных расходов является центр ответственности (центр возникновения затрат), то есть та организационная единица или область деятельности, где накапливается информация об указанных расходах. Чаще всего в качестве центров ответственности выступают структурные подразделения предприятия, например, такие как цеха или участки, на уровне которых собственно собирается информация о расходах и производится последующее распределение общепроизводственных расходов.

К **переменным** общепроизводственным расходам относятся расходы на обслуживание и управление производством (цехов, участков), изменяющиеся прямо (или почти прямо) пропорционально изменению объема деятельности. Переменные общепроизводственные расходы распределяются на каждый объект расходов с использованием базы распределения (**часов работы, заработной платы, объема деятельности, прямых расходов и т. п.**) исходя из фактической мощности отчетного периода.

К **постоянным** общепроизводственным расходам относятся расходы на обслуживание и управление производством, остающиеся неизменными (или почти неизменными) при изменении объема деятельности. Постоянные общепроизводственные расходы **распре-**

деляются на каждый объект расходов с использованием базы распределения (часов работы, заработной платы, объема деятельности, прямых расходов и т. п.) при нормальной мощности.

Ставка распределения — это отношение суммы накладных производственных расходов к общей базе их распределения (количеству, стоимости, часам и т.п.). Ставка распределения накладных производственных расходов может быть единой для всех подразделений предприятия или устанавливаться отдельно для каждого производственного подразделения.

Неправильный выбор базы распределения общепроизводственных расходов обусловит некорректную величину себестоимости единицы продукции, а это может привести к тому, что из-за неверного перераспределения затрат отдельные виды продукции окажутся убыточными, а другие — чересчур рентабельными. В конечном счете такая ситуация может повлечь управленческие ошибки, в частности, в отношении объективного определения отпускных цен на эти виды продукции.

Нераспределенные постоянные общепроизводственные расходы включаются в состав себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) в периоде их возникновения. Общая сумма распределенных

и нераспределенных постоянных общепроизводственных расходов **не может** превышать их фактическую величину.

Перечень и состав переменных и постоянных общепроизводственных расходов устанавливаются предприятием.

Например, в цехе выпускается **четыре** вида готовой продукции — А, В, С, D. Общепроизводственные расходы составляют 25 000 грн. В качестве базы распределения общепроизводственных расходов выбрано количество отработанных машино-часов. На продукцию А затрачено 60 машино-часов, на продукцию В — 50, на продукцию С — 30, на продукцию D — 20. Общее количество машино-часов — 160. Общепроизводственные расходы из расчета на 1 машино-час составили 156,25 грн/машино-час (25 000 грн : 160 машино-часов) (ставка распределения).

В затраты на производство продукта А будет включено **9 375 грн** (156,25 грн/машино-час x 60 машино-часов), продукта В — **7 812,50 грн** (156,25 грн/машино-час x 50 машино-часов), продукта С — **4 687,50 грн** (156,25 грн/машино-час x 30 машино-часов), продукта D — **3 125 грн** (156,25 грн/машино-час x 20 машино-часов).

Корреспонденция счетов бухгалтерского учета по учету общепроизводственных расходов приведена в табл. 3.

Таблица 3

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1.	Списание материальных затрат, относящихся к производственным накладным расходам:		
1.1	— сырья и материалов	91 «Общепроизводственные расходы»	201 «Сырье и материалы»
1.2	— покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий	91 «Общепроизводственные расходы»	202 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия»

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1.3	— топлива	91 «Общепроизводственные расходы»	203 «Топливо»
1.4	— тары и тарных материалов	91 «Общепроизводственные расходы»	204 «Тара и тарные материалы»
1.5	— строительных материалов	91 «Общепроизводственные расходы»	205 «Строительные материалы»
1.6	— запасных частей, МБП	91 «Общепроизводственные расходы»	207 «Запасные части», 22 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы»
1.7	— материалов сельскохозяйственного назначения	91 «Общепроизводственные расходы»	208 «Материалы сельскохозяйственного назначения»
1.8	— товаров	91 «Общепроизводственные расходы»	28 «Товары»
1.9	— других материальных расходов	91 «Общепроизводственные расходы»	209 «Прочие материалы»
2.	Списание расходов на оплату труда работников аппарата управления цехами, участками (выплаты по окладам и тарифам, выплаты премий и поощрений, выплаты компенсационных сумм, оплата ежегодных отпусков или ежемесячные отчисления на создание обеспечения предстоящих оплат отпусков, оплата прочего неотработанного времени, предусмотренная законодательством, прочие расходы на оплату труда)	91 «Общепроизводственные расходы»	661 «Расчеты по заработной плате»
3.	Списание отчислений на социальные мероприятия с фонда оплаты труда работников аппарата управления:		
3.1	— в Пенсионный фонд	91 «Общепроизводственные расходы»	651 «По пенсионному обеспечению»
3.2	— в Фонд социального страхования в связи с временной потерей трудоспособности	91 «Общепроизводственные расходы»	652 «По социальному страхованию»
3.3	— в Фонд общеобязательного государственного социального страхования на случай безработицы	91 «Общепроизводственные расходы»	653 «По страхованию на случай безработицы»
3.4	— в Фонд социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний Украины	91 «Общепроизводственные расходы»	656 «По страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний»
4.	Включение в состав общепроизводственных расходов амортизации необоротных активов общепроизводственного назначения	91 «Общепроизводственные расходы»	13 «Износ (амортизация) необоротных активов»
5.	Включение в состав общепроизводственных расходов прочих накладных расходов (например, расходов на охрану труда, технику безопасности, командировочных расходов)	91 «Общепроизводственные расходы»	372 «Расчеты с подотчетными лицами», 377 «Расчеты с прочими дебиторами», 631 «Расчеты с ответственными поставщиками»
6.	Использование работ и услуг собственного производства на общепроизводственные цели по фактической производственной себестоимости	91 «Общепроизводственные расходы»	23 «Производство»
7.	Распределение общепроизводственных расходов между объектами производства	23 «Производство»	91 «Общепроизводственные расходы»
8.	Списание нераспределенных общепроизводственных расходов, связанных с:		
8.1	— производством продукции	901 «Себестоимость реализованной готовой продукции»	91 «Общепроизводственные расходы»
8.2	— выполнением работ, предоставлением услуг	903 «Себестоимость реализованных работ и услуг»	91 «Общепроизводственные расходы»

ВЫВОДЫ

Подводя итог классификации производственных расходов, можно констатировать, что производственная себестоимость состоит из прямых расходов и косвенных расходов (общепроизводственных расходов) без доли общехозяйственных (административных) и коммерческих расходов.

Прямые производственные расходы учитываются непосредственно на счете 23 «Производство».

Косвенные расходы учитываются на счете 91 «Общепроизводственные расходы». В конце отчетного периода счет 91 закрывается путем списания распределенных между видами продукции общепроизводственных расходов в дебет счета 23 «Производство».

Следовательно, предприятие учитывает в бухгалтерском учете произведенную продукцию (выполненные работы или предоставленные услуги) по сокращенной (неполной) себестоимости.

Порядок учета готовой продукции по сокращенной (без доли общепроизводственных и коммерческих расходов) се-

бестоимости и отнесение условно-постоянных (административных) расходов прямо на счет 79 «Финансовые результаты», известен в странах с развитой экономикой, как учет по методу «Директ-Костинга».

Согласно этой методике в тех случаях, когда необходимо определить себестоимость

ную прибыль предприятию.

В условиях применения «Директ-Костинга» более выразительно проявляется разная рентабельность готовой продукции, поскольку разница между продажными ценами и сокращенной себестоимостью не вуалируется вследствие списания условно-постоянных

Предприятие учитывает в бухгалтерском учете произведенную продукцию (выполненные работы или предоставленные услуги) по сокращенной (неполной) себестоимости.

конкретного вида продукции, в расчет включают и долю общехозяйственных и коммерческих расходов, исходя из действующих на предприятии ставок их распределения, то есть до полной фактической себестоимости.

Путем сравнения выручки от реализованной продукции с ее сокращенной себестоимостью определяют маржинальный доход, величина которого должна покрыть сумму административных расходов и расходов на сбыт и дать определен-

расходов на себестоимость конкретной готовой продукции.

Считается, что условно-постоянные расходы слабо связаны с себестоимостью отдельных видов продукции. Кроме того, такую связь в большинстве случаев вообще невозможно установить, потому что распределение этих расходов пропорционально условным базам приводит в существенным искажениям себестоимости отдельных видов продукции и определения их истинной рентабельности.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ДОКУМЕНТОВ

Закон о бухучете — Закон Украины от 16.07.1999 г. № 996-XIV «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине»

Методические рекомендации № 2 — Методические рекомендации по бухгалтерскому учету запасов, утвержденные приказом Минфина Украины от 10.01.2007 г. № 2

План счетов — План счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций, утвержденный приказом Минфина Украины от 30.11.1999 г. № 291

П(С)БУ 3 — Положение (стандарт) бухгалтерского учета 3 «Отчет о финансовых результатах», утвержденное приказом Минфина Украины от 31.03.1999 г. № 87

П(С)БУ 4 — Положение (стандарт) бухгалтерского учета 4 «Отчет о движении денежных средств», утвержденное приказом Минфина Украины от 31.03.1999 г. № 87

П(С)БУ 16 — Положение (стандарт) бухгалтерского учета 16 «Расходы», утвержденное приказом Минфина Украины от 31.12.1999 г. № 318

Виталий Пантелеев

ЦЕННЫЕ БУМАГИ: ПОНЯТИЕ, ВИДЫ, КЛАССИФИКАЦИЯ

Ценные бумаги (ЦБ) в качестве экономического инструмента финансовой деятельности довольно широко распространены во многих сферах экономической жизни и свойственны различным экономическим укладам. Использовались они и в плановой советской экономике, основанной на господстве общегосударственной собственности и централизованно-распределительных отношениях. Но сфера их применения была ограничена.

В условиях становления рыночной экономики ЦБ приобретают все возможные для них свойства: они — и средство накопления, и средство платежа, и средство обращения,

быль предприятий и корпораций является тем капиталом, который они аккумулируют на рынке заемных капиталов через кредитно-финансовые институты и рынок ЦБ. Оборота капитала, функционирующего на рынке в виде корпоративных ЦБ, тесно связан с функционированием рынка реальных активов, на котором осуществляется купля-продажа материальных ресурсов. С появлением ЦБ капитал, с одной стороны, функционирует в виде средств и предметов труда, а с другой — в виде ЦБ.

Ценной бумагой является документ установленной формы с соответствующими реквизитами, который удос-

документа, другим лицам.

ЦБ подтверждает факт предоставления капитала инвестору эмитенту и дает владельцу право на получение определенного дохода.

Существует несколько определений ЦБ. Первоначальная их трактовка была такова: это — документ, предъявление которого необходимо для осуществления выраженного в нем права.

Общее понятие о ЦБ соответствует понятию о документах в классическом варианте. Поэтому ЦБ — это деловой документ установленного образца, денежного или имущественного содержания, имеющий юридическую силу.

ЦБ — это также особая форма существования капитала, они могут передаваться вместо него самого, обращаться на рынке как товар и приносить прибыль. Суть их в том, что самого капитала нет, но есть все права на него, зафиксированные ЦБ.

В системе экономических отношений ценные бумаги выполняют ряд функций. В частности, они:

- перераспределяют денежные средства (капитал) между отраслями и сферами экономики;

ЦБ подтверждает факт предоставления капитала инвестору эмитенту и дает владельцу право на получение определенного дохода.

и мировые деньги. Обладая многими свойствами денег, ЦБ выступают их суррогатом в форме квазиденег. Разные виды ЦБ обладают различными свойствами.

Накопление денежного капитала всегда играло важную роль в экономике каждой страны. Именно чистая при-

товеряет денежное или другое имущественное право и определяет взаимоотношения между лицом, которое его выпустило (выдало), и собственником, и предусматривает выполнение обязательств согласно условиям его выпуска, а также возможность передачи прав, вытекающих из этого

- перераспределяют денежные средства (капитал) между территориями и государствами;
- перераспределяют денежные средства (капитал) между населением и государством;
- обеспечивают возможность получения дохода на капитал или возврат самого капитала.

Установлено, что предприятия-эмитенты Украины с помощью ЦБ наращивают капитал. Это особенно важно на современном этапе для развития экономики как предприятий, так и государства.

Для целей бухгалтерского учета понятие ЦБ должно отражать как их экономическое содержание, так и правовую природу. С экономической точки зрения ценные бумаги содержат в себе стоимость активов (денежные средства, кредитные ресурсы, товары, промышленный, банковский, коммерческий капитал), которые они заменяют или представляют через меновую, внутреннюю и потребительскую стоимость. Кроме этого, специфика ЦБ обуславливается их особыми признаками.

Внутренняя стоимость ЦБ включает затраты на изготовление их бланков, расходы, связанные с их регистрацией и введением в оборот и определяет, таким образом, стоимость сертификатов ценных бумаг и затраты предприятия, связанные с их использованием.

Потребительская стоимость ЦБ состоит из стоимости активов, право на которые подтверждает ЦБ, чем определяет потребительскую ценность активов, которые лежат в ее основе.

Меновая стоимость соответствует объему привлечен-

ного под ЦБ капитала или стоимости активов, на которые она может быть обменена, и определяет рыночную ценность активов и способность ЦБ выступать средством рыночного обращения.

Правовая природа ценных бумаг проявляется в обеспечении выполнения прав, среди которых право:

- возвратности активов;
- участия в управлении;
- получения дохода;
- осуществления учетных операций;
- приобретения активов в будущем.

Уточненное экономическое содержание понятия «ценные бумаги» как объекта бухгалтерского учета учитывает внутреннюю, потребительскую и меновую стоимость ЦБ и соответствует современной учетной терминологии. Под ценными бумагами следует понимать особые финансовые активы или обязательства, в основе которых

Появление **новых финансовых инструментов** вызвало потребность в определении признаков, по которым их можно было бы отнести к составу ЦБ. Экономико-правовое содержание ценной бумаги и исследование предпосылок возникновения операций с ЦБ позволили определить следующие признаки ценных бумаг:

- фиксируют общественно-значимые права, имеющие денежную оценку;
- приносят разовый или постоянный доход (дивиденды, проценты, маржу);
- в основе имеют определенный тип актива (товары, денежные средства, ЦБ, совокупные активы предприятия);
- обращаются на рынке ЦБ, переходят от одного собственника к другому путем купли-продажи, обмена, дарения, наследования;
- права, вытекающие из ЦБ, реализуются только при их предъявлении.

Уточненное экономическое содержание понятия «ценные бумаги» как объекта бухгалтерского учета учитывает внутреннюю, потребительскую и меновую стоимость ЦБ и соответствует современной учетной терминологии.

находятся имущественные и неимущественные права на определенную ценность актива, которые могут выступать объектом рыночного обращения.

Для целей бухгалтерского учета следует рассматривать ЦБ как: актив — средство обращения на рынке; обязательство — средство платежа, а также право, которое можно реализовать или превратить в объект продажи для получения дохода (рис. 1).

Как любой товар, ЦБ подвержены конъюнктурным воздействиям рынка, коммерческому риску, риску неплатежеспособности клиента и т.д. и соответственно колебанию их стоимости. Но в отличие от обычного товара стоимость ЦБ находится под комплексным воздействием рынков: не только конъюнктуры рынка ценных бумаг, но и конъюнктуры рынка конкретных товаров. Например, колебание мировых цен на нефть отража-

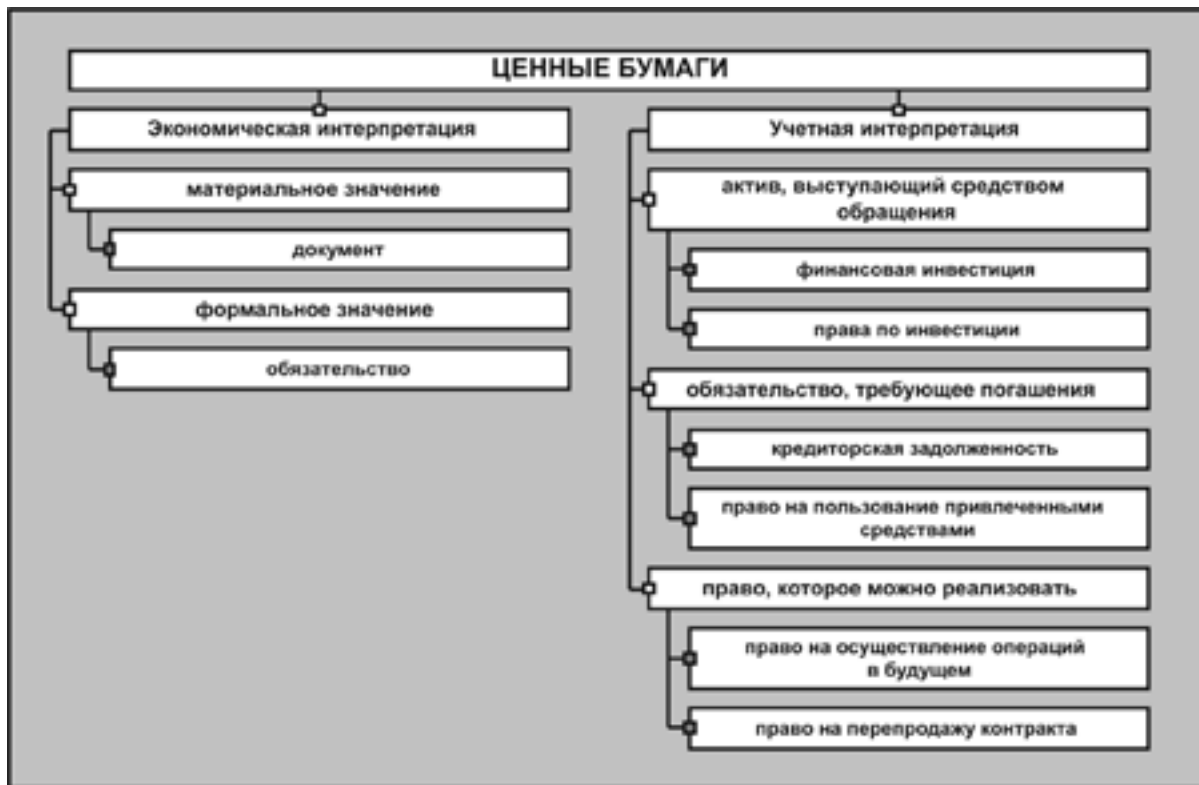


Рис. 1. Сравнительный аспект экономической и учетной интерпретации понятия «ценные бумаги»

ется на курсе акций нефтяных компаний и т.д.

Ценные бумаги — это к тому же и инструмент страхования от всевозможных рисков в процессе коммерческой деятельности, когда партнеры при заключении договоров купли-продажи выбирают наиболее приемлемые варианты расчетов за товары, работы и услуги. Прежде всего, это относится к сделкам с длительным сро-

в акции, облигации, другие ЦБ, а также долевого участия в других предприятиях называется финансовым вложением, или инвестицией. В активах предприятия выделяют краткосрочные (до года) и долгосрочные (сроком более года) финансовые вложения. Лица, вкладывающие средства в указанные активы — **инвесторы**, а лица, выпускающие ценные бумаги — **эмитенты**.

их инвестиционные характеристики. Более успешному использованию инвестиционных характеристик любой ЦБ, а также правильному ведению их учета содействует **классификация**.

Существует большое количество различных классификаций видов ценных бумаг. Любая классификация достаточно условна, поскольку все зависит от того, какому признаку отдается предпочтение, и с точки зрения какого субъекта рынка рассматривают те или иные ЦБ.

ЦБ классифицируются по ряду признаков, которые определяют как способ выражения прав, так и метод отражения операций с ними в бухгалтерском и налоговом учете (табл. 1).

Бухгалтерский учет имеет большое количество объектов, которые вследствие общности присущих им признаков

Любая классификация достаточно условна, поскольку все зависит от того, какому признаку отдается предпочтение, и с точки зрения какого субъекта рынка рассматривают те или иные ЦБ.

ком выполнения заказа, хотя с таким же успехом они применяются и при заключении обычных договоров купли-продажи.

Процесс размещения денег

Ценные бумаги, обращающиеся на фондовом рынке, разнообразны по своему содержанию. Детальное изучение их сущности дает возможность в дальнейшем варьировать

Таблица 1

№ п/п	Признаки ЦБ	Примечание
1.	Форма существования	документарные и бездокументарные
2.	Способ выражения прав	именные, на предъявителя и ордерные. Именные ЦБ регистрируются в специальном реестре с указанием лица, которому они принадлежат. Ордерная ценная бумага содержит имя первого держателя с оговоркой «по приказу»
3.	Отношение к эмитенту	государственные, муниципальные и корпоративные (эмитированные юридическими лицами), а также иностранные*
4.	Характер эмиссии (выпуска)	первичные ЦБ (акции, облигации, векселя, депозитные сертификаты и другие подобные финансовые инструменты), отражающие право на имущество, денежные средства и т.д., и производные ЦБ, удостоверяющие право владельцев первичных ценных бумаг на их продажу или покупку: опционы, финансовые фьючерсы
5.	Сроки существования	краткосрочные, среднесрочные, долгосрочные и бессрочные
6.	Отношение к валюте номинала	в гривнях, в иностранной валюте и в двойной номинации
7.	Отношение к обращению	свободно обращающиеся, с ограниченным кругом обращения и необращающиеся
8.	Способ обращения	обращающиеся на организованном рынке ЦБ и не обращающиеся на организованном рынке ЦБ
9.	Котировка на фондовых рынках	котирующиеся на украинском фондовом рынке, котирующиеся на международных фондовых рынках, не котирующиеся на фондовых рынках
10.	Отношение к стране происхождения	украинские ЦБ и иностранные ЦБ
11.	Возможность досрочного погашения	срочные (сроки погашения которых четко установлены) и со сроками погашения по предъявлению (т.е. сроки погашения которых определяются их владельцем)
12.	Отношение к новому владельцу	отзывные, которые могут быть в одностороннем порядке отозваны эмитентом до наступления срока их погашения, и безотзывные, которые не могут быть отозваны их эмитентом до их погашения
13.	Метод формирования дохода	с фиксированным доходом (в абсолютной сумме или в процентах к номиналу) и с колеблющимся доходом (процент дохода меняется в зависимости от конъюнктуры рынка)
14.	Цели приобретения	инвестиционные, приобретаемые с целью получения дохода от их владения, и рыночные (торговые), приобретаемые с целью перепродажи и получения дохода от разницы в цене**
15.	Принцип имущественной наполняемости	долговые, представляющие собой долговые обязательства (облигации, вексель), и долевые (титутлы собственности), удостоверяющие право собственности их владельца на активы (обыкновенные и привилегированные акции)

Примечания. * Наиболее привлекательными считаются государственные ЦБ, так как обязательства по ним выполняются государством, а, следовательно, риск потерь оказывается наименьшим.
 ** В бухгалтерском учете они отражаются как долгосрочные финансовые вложения (инвестиционные) и как краткосрочные финансовые вложения (торговые).

и свойств требуют соответствующего подхода к отражению их в учете. В связи с этим правильно построенная классификация объектов учета обеспечивает обоснованный порядок учета созданных групп объектов и отдельных их составляющих.

В основу классификации ЦБ, которая используется в практике бухгалтерского учета, должны быть положены признаки, которые определяют

особенности отражения операций с ЦБ в учетных регистрах и обеспечивают адекватность принятия управленческих решений.

Для целей ведения бухгалтерского учета предлагается следующая классификация ценных бумаг (рис. 2).

Применение предложенной классификации обеспечивает достаточный уровень аналитичности учета и его достовер-

ности, позволяет оперативно подготовить информацию в любом разрезе для потребностей внутренних и внешних пользователей.

В соответствии с *Законом о ЦБ*, ценные бумаги по порядку их размещения (выдачи) делятся на **эмиссионные и неэмиссионные**.

Эмиссионные ценные бумаги — это ценные бумаги, удостоверяющие одинаковые права

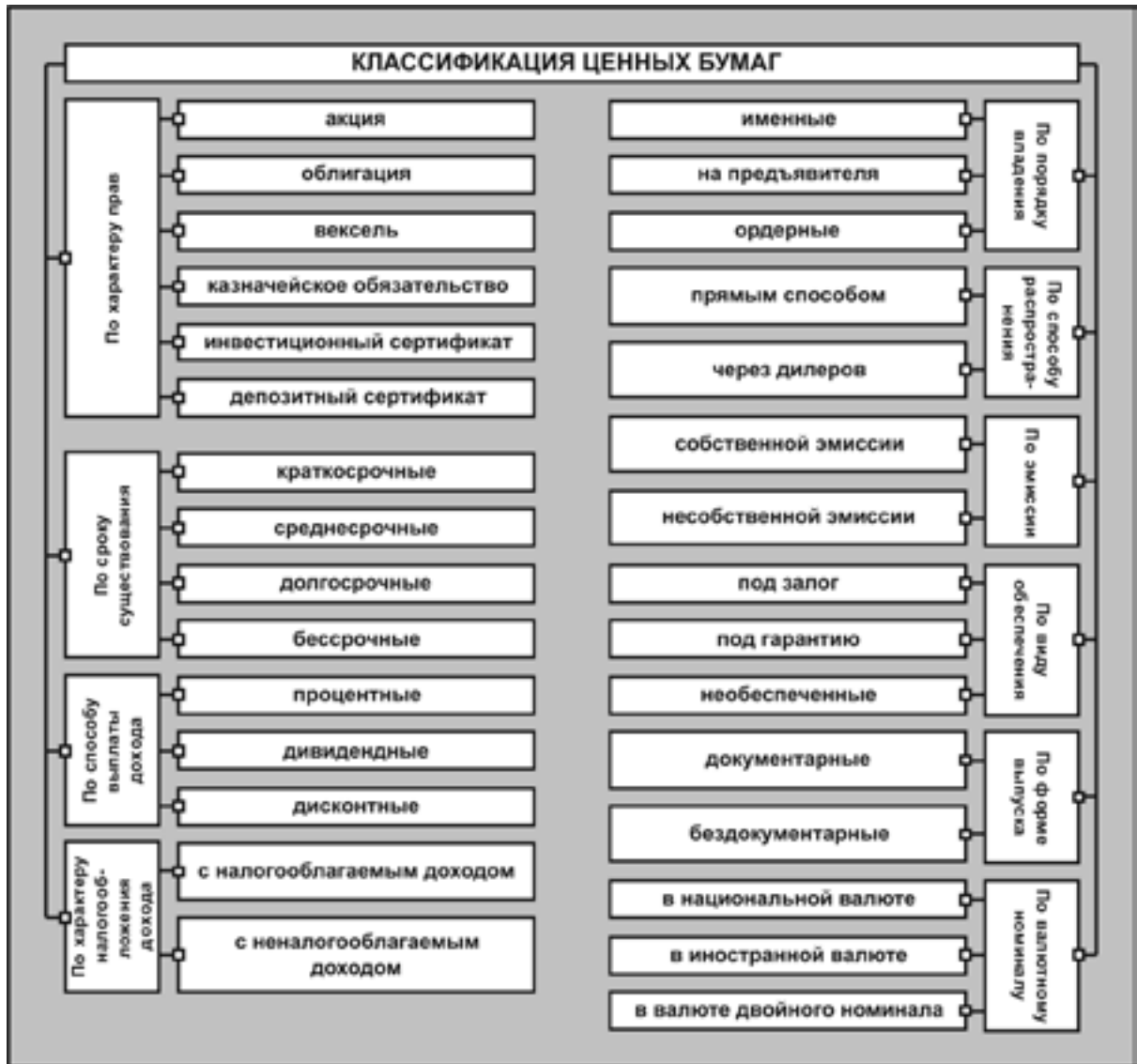


Рис. 2. Классификация ценных бумаг для целей ведения бухгалтерского учета

их владельцев в пределах одного выпуска относительно лица, которое принимает на себя соответствующие обязательства (эмитента).

К эмиссионным ЦБ относятся:

- акции;
- облигации предприятий;
- облигации местных займов;

- государственные облигации Украины;
- ипотечные сертификаты;
- ипотечные облигации;
- сертификаты фондов операций с недвижимостью (далее — сертификаты ФОН);
- инвестиционные сертификаты;
- казначейские обязательства Украины.

Ценные бумаги, не относящиеся в соответствии с Законом о ЦБ к эмиссионным ЦБ, могут быть признаны таковыми Государственной комиссией по ценным бумагам и фондовому рынку, если это не противоречит специальным законам об этих группах и/или видах ЦБ.

Эмиссионные ценные бумаги одного выпуска могут существовать только в одной форме. Неэмиссионные ценные бумаги могут существовать исключительно в документарной форме.

В Украине в гражданском обороте могут быть такие группы ценных бумаг (табл. 2).

Эмиссионные ценные бумаги одного выпуска могут существовать только в одной форме. Неэмиссионные ценные бумаги могут существовать исключительно в документарной форме.

№ п/п	Группы ЦБ	Примечание
1.	Паевые ценные бумаги	ЦБ, удостоверяющие участие их владельца в уставном капитале (кроме инвестиционных сертификатов и сертификатов ФОН), предоставляющие владельцу право на участие в управлении эмитентом (кроме сертификатов ФОН) и получение части прибыли, в частности, в виде дивидендов, и части имущества при ликвидации эмитента (кроме сертификатов ФОН). К паевым ЦБ относятся: а) акции; б) инвестиционные сертификаты; в) сертификаты ФОН
2.	Долговые ценные бумаги	ЦБ, удостоверяющие отношения займа и предусматривающие обязательство эмитента выплатить в определенный срок средства в соответствии с обязательством. К долговым ценным бумагам относятся: а) облигации предприятий; б) государственные облигации Украины; в) облигации местных займов; г) казначейские обязательства Украины; д) сберегательные (депозитные) сертификаты; е) векселя
3.	Ипотечные ценные бумаги	ЦБ, выпуск которых обеспечен ипотечным покрытием (ипотечным пулом) и которые удостоверяют право владельцев на получение от эмитента принадлежащих им средств. К ипотечным ценным бумагам относятся: а) ипотечные облигации; б) ипотечные сертификаты; в) закладные;
4.	Приватизационные ценные бумаги	ЦБ, которые удостоверяют право собственника на безвозмездное получение в процессе приватизации доли имущества государственных предприятий, государственного жилищного фонда, земельного фонда
5.	Производные ценные бумаги	ЦБ, механизм выпуска и обращения которых связан с правом на приобретение или продажу в течение срока, установленного договором, ценных бумаг, других финансовых и/или товарных ресурсов
6.	Товарораспорядительные ценные бумаги	ЦБ, которые предоставляют их держателю право распоряжаться имуществом, указанным в этих документах

До настоящего времени остается неопределенным (неурегулированным) вопрос возможности отнесения к составу ЦБ производных финансовых инструментов (опционов, варрантов, фьючерсных и форвардных контрактов).

Сравнительный анализ классических ЦБ, производных ЦБ и имущественных договоров по признакам стоимости, срока, дохода, обра-

щения на рынке и формы выпуска показывает, что производные ЦБ занимают промежуточное место между классическими видами ЦБ и имущественными договорами. Однако производные ЦБ обладают особыми признаками, которые не присущи имущественным договорам: способность выступать средством рыночного обращения; закладывание в их основу определенных прав, которые

могут быть реализованы в порядке обычной деятельности.

Приведенные признаки являются характерными для классических ЦБ, в связи с чем можно сделать вывод, что **производные ценные бумаги** следует относить именно к категории ЦБ, а не имущественных договоров.

Таким образом, в анализе ценных бумаг нужно четко понимать, какие именно виды ЦБ оцениваются.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ДОКУМЕНТОВ

Закон о ЦБ — Закон Украины от 23.02.2006 г. № 3480-IV «О ценных бумагах и фондовом рынке»

Станислав Васильев

МОГУТ ЛИ РАБОТНИКИ ГСБЭП ПРИВЛЕКАТЬ К ПРОВЕДЕНИЮ ПРОВЕРКИ ЧАСТНОГО ПРЕДПРИЯТИЯ СОТРУДНИКОВ КРУ

В предыдущих статьях мы уже неоднократно затрагивали вопросы проведения работниками милиции, а именно — отделами по борьбе с экономической преступностью, проверок хозяйственной деятельности предприятий. В данной статье мы попробуем осветить вопрос об участии специалистов контрольно-ревизионной службы (далее — КРС) в подобных доследственных мероприятиях.

Сразу же укажем, что деятельность работников Государственной службы борьбы с экономической преступностью (ГСБЭП) как одного из под-

дел о ГСБЭП. В свою очередь полномочия работников КРС определены в *Законе о КРС*.

Основанием для появления работников милиции на вашем предприятии должно быть поступившее в данный орган власти заявление о совершении преступления в соответствии с ч. 4 и ч. 5 ст. 97, ст. 101 УПК Украины. Согласно п. 4 ч. 1 ст. 8 Закона об ОРД работники оперативных подразделений имеют право ознакомиться с документами и данными, которые характеризуют деятельность предприятий, учреждений и организаций, изучить их.

проверки по фактам нарушения законодательства, контроль за соблюдением которого отнесен к компетенции милиции. При этом согласно ч. 1 ст. 9 Закона об ОРД проводить какие-либо оперативно-розыскные мероприятия работники милиции могут **только при наличии оперативно-розыскного дела**.

Кроме того, в соответствии с пп. 10 п. 5 Положения о ГСБЭП работники указанной службы имеют право привлекать для проведения проверок работников КРС, специалистов министерств, иных центральных и местных органов государственной власти, государственных фондов, предприятий, учреждений и организаций.

Обратим внимание, что данное право за сотрудниками ГСБЭП предусмотрено вне зависимости от того, на предприятии какой формы собственности проводится проверка. Укажем также, что в данной норме речь идет не о проведении следственных

Согласно ч. 1 ст. 9 Закона об ОРД проводить какие-либо оперативно-розыскные мероприятия работники милиции могут только при наличии оперативно-розыскного дела.

разделений милиции регулируется не столько УПК Украины, сколько *Законом о милиции, Законом об ОРД и Положени-*

Кроме того, в абз. 1 п. 24 ч. 1 ст. 11 Закона о милиции предусмотрено право сотрудников данной организации проводить

действий в рамках возбужденного уголовного дела, а именно о доследственной проверке. По крайней мере, такой вывод напрашивается при текстуальном анализе данной нормы.

Однако же, согласно *ст. 2 Закона о КРС* полномочия КРС распространяются исключительно на органы исполнительной власти, государственные фонды, бюджетные учреждения, предприятия государственного сектора экономики, организации, которые получили средства из бюджетов всех уровней, или же использовали государственное или коммунальное имущество в периоде, который проверяется. *Законом о КРС не предусмотрено* право работников данной службы участвовать в проверках хозяйственной деятельности иных предприятий, кроме вышеперечисленных.

Однако, в соответствии с *п. 3.1 Порядка № 346/1025/685/53* работники органов КРС по обращению правоохранительных органов могут принимать участие в проверках, проводимых правоохранительными органами в подконтрольных учреждениях и на иных объектах — как специалисты. Обратим внимание на термин «специалисты».

Правовой статус «специалиста» установлен *ст. 128¹ УПК Украины*. Данная статья обуславливает участие специалиста в работе органов внутренних дел наличием возбужденного уголовного дела и проведением в его рамках следственного действия: например, обыска или выемки документов.

Как предусмотрено *абз. 5 п. 3.1 Порядка № 346/1025/685/53*, такой специалист может консультировать работников милиции и обращать их внимание на нарушения законодатель-

ства по вопросам использования и хранения финансовых ресурсов, ведения бухгалтерского учета и отчетности.

Результаты участия специалиста оформляются справкой. Важно, что в соответствии с *абз. 8 п. 3.1 Порядка № 346/1025/685/53* по материалам участия работников органов КРС как специалистов в проверках, проводимых правоохранительными органами, самой КРУ требования об устранении выявленных нарушений законодательства **не направляются**. Кроме того, в данных случаях сотрудниками КРС **не применяются** меры взыскания средств в судебном порядке, протоколы об административном правонаруше-

органа о привлечении к проверке сотрудника КРС должно содержать информацию о принадлежности объекта проверки к подконтрольным учреждениям КРС.

Более того, *абз. 2 п. 4.1 Порядка № 346/1025/685/53* предусматривает, что обращение правоохранительного органа, касающееся проведения ревизий у субъектов хозяйствования, которые **не отнесены** к подконтрольным учреждениям, а также по вопросам, которые не относятся к компетенции органов КРС, остается без исполнения с обоснованием причин невозможности его исполнения. Таким образом, возникает определенная коллизия:

В соответствии с п. 2.3 Порядка № 346/1025/685/53 обращение правоохранительного органа о привлечении к проверке сотрудника КРС должно содержать информацию о принадлежности объекта проверки к подконтрольным учреждениям КРС.

ния не составляются. Это закономерно, поскольку решения по результатам проверки будут принимать правоохранительные органы.

Возвращаясь к возможности и законности участия сотрудника КРУ в доследственной проверке, проводимой работниками ГСБЭП, *Закон о милиции* или же *Закон об ОРД* **прямо не предусматривают** права работников ГСБЭП привлекать к проведению доследственных проверок или же оперативно-розыскных мероприятий специалистов иных учреждений и организаций.

В соответствии с *п. 2.3 Порядка № 346/1025/685/53* обращение правоохранительного

- *Положение о ГСБЭП*, которое является подзаконным актом, **устанавливает право** сотрудников этого подразделения милиции привлекать к проверке хозяйственной деятельности любого предприятия независимо от формы собственности работников КРС и других государственных органов. При этом речь идет не о досудебном следствии по уголовному делу, а о доследственной проверке;

- частные предприятия, не использующие бюджетных средств или же государственного имущества, **не являются** подконтрольными учреждениями КРУ в со-

ответствии со *ст. 2 Закона о КРС, УПК Украины и Порядок № 346/1025/685/53* предполагают участие служащих КРУ в проверке такого предприятия правоохранительными органами только в качестве специалистов. То есть для привлечения работников КРУ необходимо наличие возбужденного уголовного дела и проведение в рамках расследования следственных действий на данном предприятии.

Напрашивается вполне закономерный вывод: *пп. 10 п. 5 Положения о ГСБЭП* противоречит *ст. 2 Закона о КРС, Закону о милиции, Закону об ОРД, УПК Украины и ч. 2 ст. 19 Конституции Украины*. А ведь именно *ч. 2 ст. 19 Конституции Украины* закрепляет, что органы государственной власти и их должностные лица должны действовать на основании, в пределах полномочий и в порядке, предусмотренном *Конституцией* и законами Украины.

Обратите внимание: законами, а не подзаконными актами, одним из которых является *Положение о ГСБЭП*. Если *Законом о милиции, Законом об ОРД, УПК Украины* не предусмотрено право работников милиции привлекать к проведению следственных проверок служащих иных органов власти, то и в подзаконном акте такое право не может быть установлено. Исходя из *Порядка № 346/1025/685/53*, КРС сама должна отказать правоохранителям в участии их специалиста в проверке неподконтрольного учреждения.

Стоит сказать и о процессуальных сложностях проведения проверки хозяйственной деятельности предприятия

с участием служащих КРС. В соответствии с *абз. 2 п. 24 ч. 1 ст. 11 Закона о милиции* органы милиции вправе приступить к проведению проверки субъекта хозяйствования только при наличии направления на проверку, в котором должны быть указаны

- дата выдачи;
- название подразделения милиции;
- цель, вид и основания для проверки;
- дата начала и окончания проверки;
- должности, звания и фамилии должностных лиц подразделения милиции, которые будут проводить проверку.

При этом направление должно быть подписано руководителем подразделения милиции и скреплено печатью соответствующего органа внутренних дел.

Как вы можете убедиться, *Закон о милиции не предусматривает* возможности вписать в такое направление иных должностных лиц, кроме работников милиции. Если вместе с сотрудниками ГСБЭП появится и специалист КРС, то он, естественно, не будет вписан в направление на проверку, иначе это будет противоречить *абз. 2 п. 24 ч. 1 ст. 11 Закона о милиции*.

Если же вместе с работниками милиции, вписанными в направление, для проверки пришел кто-либо еще, то вполне логичным будет:

- поинтересоваться личностью посетителя, его служебным удостоверением или иным документом, удостоверяющим личность и занимаемую должность;
- задать вопрос: «Если вы не работник милиции,

то на каком основании будете принимать участие в проверке?»;

- обратить внимание, что право работников ГСБЭП привлекать к проведению следственных проверок сотрудников КРУ и других государственных служб противоречит *ст. 2 Закона о КРС, Закону о милиции, Закону об ОРД, УПК Украины и ч. 2 ст. 19 Конституции Украины*.

Можно ли препятствовать проведению такой проверки?

Нет, препятствовать сотрудникам милиции при вхождении на территорию предприятия мы вам ни в коем случае **не рекомендуем**. Подобные действия могут быть расценены как сопротивление работнику милиции или же невыполнение его законных требований.

А согласно *ст.ст. 12 — 14 Закона о милиции* у сотрудников ГСБЭП есть право применить меры физического воздействия или же специальные средства для преодоления сопротивления или же неповиновения законным требованиям работника милиции.

Кроме того, попытки воспрепятствовать в проведении проверки сотрудникам милиции могут быть квалифицированы как административное правонарушение или же преступление. Например, в *КУоАП* существует *ст. 185 «Злостное неповиновение законному распоряжению или требованию работника милиции»*.

А *УК Украины* предусматривает уголовную ответственность за деяние, предусмотренное *ст. 342 «Сопротивление представителю власти или правоохранительного органа»*.

Таким образом, даже если вы понимаете, что проверяющие действуют в чем-то незаконно, не пытайтесь силой остановить их действия. Фиксируйте и запоминайте все нарушения законодательства, допущенные работниками милиции. В вежливой форме обратите их внимание на сомнительную законность тех или иных действий. Позднее все допущенные ими нарушения станут основанием для обжалования их действий в прокуратуру или суд.

Незаконность участия сотрудников КРС в доследственной проверке, проводимой работниками ГСБЭП, может быть одним из оснований для обжалования результатов проверки наряду с иными нарушениями, допущенными проверяющим.

В статье «Проблемы, связанные с проверкой хозяйственной деятельности предприятия сотрудниками отделов по борьбе с экономической преступностью до возбуждения уголовного дела», опубликованной в «ЭА» № 18-19/2010 (с. 35) мы уже касались различных оснований для такого обжалования

и аргументов, на которые можно сослаться в иске. То есть, в соответствии со *ст. 14 Закона об ОРД* надзор за соблюдением законности при проведении оперативно-розыскной деятельности осуществляет прокуратура Украины. Поэтому действия оперативных работников ГСБЭП могут быть обжалованы именно в местную прокуратуру.

Следовательно, по факту проведения подобной проверки можно обращаться в прокуратуру как орган, осуществляющий надзор за соблюдением законности в деятельности органов дознания, досудебного следствия и при проведении оперативно-розыскной деятельности.

Обратим ваше внимание, что подача какой-либо жалобы на действия работников милиции **не приостанавливает** проведение проверки. Признание действий сотрудников ГСБЭП незаконными может быть полезным только в одном случае. Если по результатам проверки было возбуждено уголовное дело, то собранные в ходе проведенных меро-

приятий доказательства будут считаться полученными надлежащим образом в нарушение *ст. 65 УПК Украины*. А это, в свою очередь, может служить основанием для отмены постановления о возбуждении уголовного дела, прекращения уголовного дела или же возвращения его на дополнительное расследование в ходе судебного рассмотрения.

Как вы могли заметить, законодательство, регулирующее порядок проведения проверок хозяйственной деятельности предприятия сотрудниками ГСБЭП, содержит существенные противоречия в вопросе о привлечении к такой проверке работников иных учреждений и организаций.

Закономерно, что в некоторых случаях сотрудникам милиции необходимы лица, обладающие специальными познаниями в сфере бухгалтерии и финансов. Однако же, для их привлечения до возбуждения уголовного дела необходима соответствующая законодательная база, которая пока отсутствует.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ДОКУМЕНТОВ

КУоАП — Кодекс Украины об административных правонарушениях

УК Украины — Уголовный кодекс Украины

УПК Украины — Уголовно-процессуальный кодекс Украины

Закон о КРС — Закон Украины от 26.01.1993 г. № 2939-XII «О государственной контрольно-ревизионной службе в Украине»

Закон о милиции — Закон Украины от 20.12.1990 г. № 565-XII «О милиции»

Закон об ОРД — Закон Украины от 18.02.1992 г. № 2135-XII «Об оперативно-розыскной деятельности»

Положение о ГСБЭП — Положение о Государственной службе по борьбе с экономической преступностью, утвержденное Постановлением КМУ от 05.07.1993 г. № 510

Порядок № 346/1025/685/53 — Порядок взаимодействия органов государственной контрольно-ревизионной службы, органов прокуратуры, внутренних дел, Службы безопасности Украины, утвержденный приказом ГлавКРУ Украины, МВД Украины, СБУ, Генеральной прокуратуры Украины от 19.10.2006 г. № 346/1025/685/53

ВНИМАНИЮ ПОДПИСЧИКОВ!

С целью улучшения качества услуг бесплатных консультаций для Вас введена система регистрации «3 шага»

Для получения бесплатной консультации необходимо :

1-й шаг — позвонить по телефону

8- 057 - 733-40-64, 733-40-65

733-40-63 (только по юридическим вопросам)

2-й шаг — назвать организацию, контактный телефон;

3-й шаг — назвать «пароль».

ПЕРСОНАЛЬНАЯ БЕСПЛАТНАЯ КОНСУЛЬТАЦИЯ

Пароль меняется 1 раз в месяц!

Пароль на ИЮЛЬ 2010 г. — АМАНКО

(Срок действия с 1 по 31 июля)



Центр «Консульт» пропонує цілий спектр різноманітної літератури з питань оподаткування, бухгалтерського обліку, фінансової звітності, економічного аналізу та ціноутворення, господарського та громадянського права і ще багато іншого.

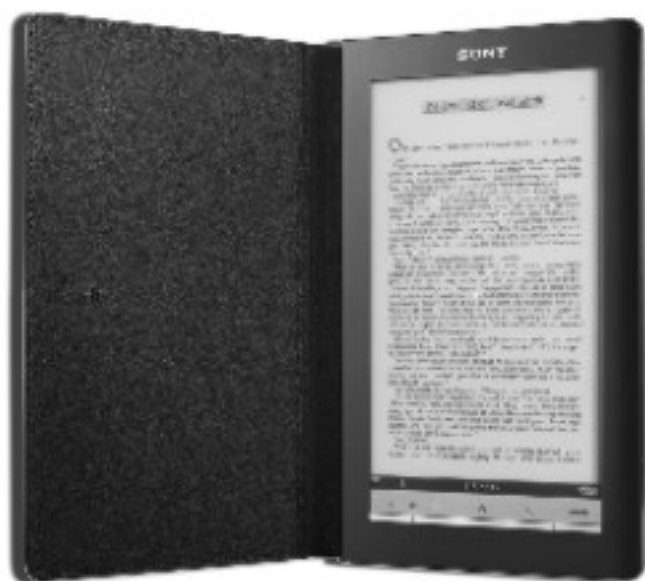
Довідки за тел. (057) 719-99-21, 719-15-82



БЕРЕГИТЕ ЗРЕНИЕ —

**ЧИТАЙТЕ ЭЛЕКТРОННЫЕ ЖУРНАЛЫ И КНИГИ
НЕ НА КОМПЬЮТЕРЕ, А НА РИДЕРЕ*!**

**Подпишитесь на электронную версию
издания Центра «Консульт»
и получите в комплекте подписки
устройство для чтения электронных книг**



Звоните и узнавайте подробности
по тел. (057) 759 96 26, 719 99 21, 759 97 33
технические консультации и сопровождение по тел. (057) 759 96 26

ЦЕНТР «КОНСУЛЬТ» РЕКОМЕНДУЄ

Добірку посібників

«ЭНЦИКЛОПЕДИЯ НДС»



Кто платит и кто не платит НДС	— 25 грн
Объект налогообложения НДС	— 30 грн
База налогообложения НДС	— 30 грн
Операции, освобожденные от НДС	— 45 грн

Вся добірка коштує ~~130 грн~~ **95 грн**

+в подарунок «Налоговый и бухгалтерский учет НДС» на CD

**Замовляйте
корисні книжки**

САМЕ ЗАРАЗ!

сплатить визначену вами суму у будь-якому банку
на рахунок ТОВ Центр «Консульт»
P/r 26003036186701 у АКІБ «Укрсиббанк»
м. Харькова, МФО 351005, код ЄДРПОУ 14095004

повідомте свою адресу та замовлення
за телефоном (057) 759-96-26,
факсом 759-97-33, 719-99-21
або за адресою: 61001, м. Харків, а/с 2316
або електронною поштою
на адресу sales@consult.kharkov.ua