

## ЖУРНАЛ ПО ВОПРОСАМ ЭКОНОМИКИ И БИЗНЕСА

Издается с января 2004 года  
Регистрационное свидетельство  
КВ № 7455 от 19.06.2003 г.

Выходит еженедельно на русском языке

День выхода: понедельник

### Учредитель:

ООО Центр экономических  
исследований и управленческого  
консультирования «Консульт»

Подписной индекс ГП «Пресса»  
(Укрпочта): 08369

### Издатель журнала:

ООО Центр экономических  
исследований и управленческого  
консультирования «Консульт»

Журнал является официальным органом  
ФПБАУ

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. 61023 г. Харьков,  
ул. Сумская, 124

**Адрес редакции:** 61050 г. Харьков,  
Красношкола на набережной, 2,  
офис. 905  
тел. (057) 752-50-66

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

### Отдел распространения:

61050 г. Харьков,  
Красношкола на набережной, 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: bb@conssult.kharkov.ua**

**Главный редактор:** Борис Юровский,  
канд. экон. наук, член-корреспондент  
Международной кадровой академии

### Ответственный за выпуск:

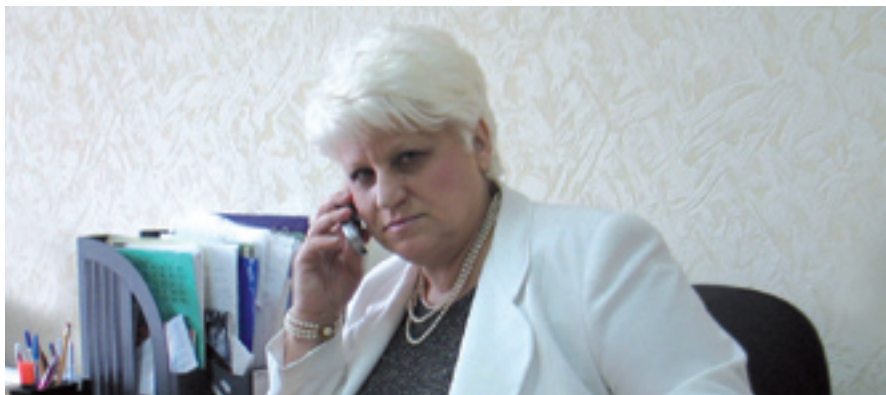
Людмила Волинец

### Литературный редактор:

Эльмира Геворкян

**Верстка:** СПДФЛ Цовма И.Н.

© Центр «Консульт», 2007



Хотя прописная истина гласит, что идеала не существует, но мы все же попробуем нарисовать портрет идеального бухгалтера, который будет нравиться всем.

Так, налоговые инспекторы хотят от бухгалтеров одного — не видеть их вообще. Идеальным вариантом главбуха для налогового инспектора будет человек, отчетность правильно и в срок сдающий, законодательство четко соблюдающий и на все команды, то есть требования налоговиков, адекватно реагирующий. А еще в суды лишний раз не обращающийся, сам все читающий и знающий, где посмотреть, лишний раз не звонящий, скандалов в инспекции не устраивающий и государство не обманывающий. Бухгалтер должен быть прогрессивным и сдавать отчетность только в электронном виде, а не так, как сейчас, когда бумаги для него — святое и без них он никуда. Если сдачу отчетности в электронном виде сделают обязательной и закрепят это в законе, то мечта налоговиков сбудется.

Запросы директоров к идеалу бухгалтера гораздо выше. Для них идеальный бухгалтер — это человек, сосредотачивающий в себе чуть ли не все мировые знания: налоговый и бухгалтерский учет, опыт прохождения налоговых проверок и, если компания западная или совместная, — опыт работы с международными стандартами финансовой отчетности.

Сами главбухи считают, что идеальный бухгалтер — это тот, кто не замыкается полностью на своей работе и которому платят идеальную зарплату. Конечно, не все упирается в деньги, но когда объем работы намного превышает объем зарплаты, то даже человек со всех сторон идеальный не выдержит. Качество работы сотрудника все-таки зависит от того, сколько ему платят — ведь при хорошей оплате он чувствует, что дорогого стоит, и старается отработать потраченные на него деньги качественным трудом. Также идеальный бухгалтер должен обладать тремя качествами — инициативностью, увлеченностью бухгалтерией и здоровьем. Ведь без здоровья он не сможет трудиться сутки напролет, как это иногда приходится делать. Без инициативы он не сможет сделать карьеру главного бухгалтера, а без увлеченности своей профессией невозможно воспринимать новую информацию и совершенствоваться.

И, конечно же, идеальный главный бухгалтер должен быть, прежде всего, профессионалом в своем деле, четко знающим свои обязанности и понимающим, насколько важна и ответственна его работа.

# СОВРЕМЕННЫЙ БУХГАЛТЕР

Журнал з питань економіки і бізнесу  
«Сучасний бухгалтер»  
видається з січня 2004 року

Виходить щотижнево по понеділках  
на російській мові

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

**Адреса:** Україна. 61023 м. Харків,  
вул. Сумська, 124

**Адреса редакції:** Україна. 61050  
Червоношкільна набережна, 2, офіс 905

**Адреса для листів:** Україна. 61001  
м. Харків, а/с 2316

Надруковано: ПТ Компанія «Токмо»  
м. Суми, вул. Харківська, 8/2, 82

Отпечатано в типографії  
ПТ Компанія «Токмо»  
г. Сумы, ул. Харьковская, 8/2, 82  
Место выпуска: г. Харьков

Номер подписан в печать  
14.09.2007 г.  
Дата выхода: 24.09.2007 г.

Формат 60 x 84/8.  
Усл. печ. л. 8,84.  
Уч.-изд. л. 6,23.  
Тираж 5150 экз.  
Заказ № 39.  
Цена договорная.

Информационная поддержка:  
Фирма «Информвнешсервис»,  
Украинская Сеть деловой информации  
«ЛіГАБізнесінформ».  
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 «Современный  
бухгалтер», если Вы хотите предложить  
сделать что-то лучше и интереснее,  
звоните: (057) 752 50 65 или  
пишите нам: lvov@consult.kharkov.ua

© Центр «Консульт», 2007

## СОДЕРЖАНИЕ

### НОВОСТИ ФПБАУ

#### 4 **Объективность и независимость профессионального бухгалтера-практика: концептуальный подход** **Елена Харламова**

*При предоставлении любых профессиональных услуг профессиональный бухгалтер-практик должен оценивать, существует ли угроза соблюдению фундаментального принципа объективности, которая возникает вследствие наличия интересов (долей) в компании клиента или отношений с клиентом, его директорами, должностными лицами или работниками.*

### МОНИТОРИНГ ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫХ И НОРМАТИВНЫХ АКТОВ

#### 7 **Актуальные новости** **Людмила Волинец, Ирина Подрезова**

### НАЛОГИ

#### 10 **Сомнительная кредиторская задолженность в налоговом учете** **Борис Юровский**

*У предприятия-покупателя желание признать долг сомнительным вряд ли возникнет по собственной инициативе, так как в этом случае ему нужно увеличивать валовой доход, что приведет к увеличению налога на прибыль.*

*К тому же, необходимость увеличения валового дохода касается покупателей, которые приобрели товары (работы, услуги) у поставщика, не являющегося плательщиком налога на прибыль. Если кредиторская задолженность не погашена в срок, то всегда ли это приводит к увеличению валового дохода, или у покупателя все же есть варианты не признавать валовой доход по несвоевременно погашенной задолженности?*

### СТАНДАРТЫ БУХУЧЕТА

#### 17 **Общие требования к подготовке финансовой отчетности по международным стандартам** **Людмила Волинец**

*Международные стандарты финансовой отчетности не определяют конкретные формы отчетности, а только устанавливают минимальный перечень статей, которые должны содержаться в каждом отчете. При необходимости компания может включить в нее дополнительные показатели. К сожалению, у нас в национальных стандартах заложен иной принцип...*

ЭКОНОМИКА

**27 Содержание и виды  
финансового планирования  
на предприятии**

**Юрий Лернер**

*Без финансового планирования невозможно достичь уровня управления экономикой, который обеспечивает предприятию повышение эффективности, успех на рынке, расширение материальной базы, успешное решение социальных вопросов и материальное стимулирование сотрудников.*

ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКАЯ  
ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

**33 Планирование  
внешнеэкономической  
деятельности**

**Людмила Волинец**

*Для достижения наибольшего экономического эффекта от участия в международном разделении труда следует развивать производство экспортной продукции (изделий), которая позволит получить наибольшую валютную выручку на единицу затрат общественного труда, и импортировать ту продукцию (изделия), собственное производство которой потребовало бы наибольших затрат общественного труда на единицу затрачиваемых валютных средств.*

ПРАВОВЫЕ ЗНАНИЯ

**44 Кто может быть привлечен  
к ответственности  
за уклонение  
от уплаты налогов**

**Станислав Васильев**

*Перечень людей, которые могут быть причастны к уголовно наказуемым действиям, связанным с уклонением от уплаты налогов и сборов, достаточно широк. Безусловно, что в случае обнаружения их незаконной деятельности ответственность таких лиц будет разной. Причем зависит она будет от фактически совершенных ими действий. А какая роль в уклонении от уплаты налогов и сборов отводится учетным работникам?*

ОФИЦИАЛЬНОЕ МНЕНИЕ

- 49** Куда относить посредникам сбор в ПФ по услугам сотовой связи?
- 49** Куда и в каких размерах относить расходы на техобслуживание оборудования?
- 50** Если валюта покупается для погашения задолженности, что происходит с курсовыми разницеми?
- 51** Могут ли маршрутные такси иметь льготы по НДС?
- 51** Что нужно для правомерного отнесения суммы НДС по ж/д билетам в налоговый кредит?
- 52** Возникает ли право на налоговый залог, если имеется не возмещенная из бюджета сумма НДС?
- 52** Штрафуют ли налогоплательщика за расходование денежных средств на покупку активов в период налогового залога?
- 53** Если предприятию нужен земельный участок за пределами населенного пункта, то что происходит с налогами?
- 54** Где можно получить официальную информацию об очередных изменениях корректирующих коэффициентов по ставкам рентной платы?
- 54** Штрафуют ли налогоплательщика за отчуждение активов, занесенных в Госреестр обременений движимого имущества?

СТРАНИЦА ПСИХОЛОГИИ

**56 Прогноз на 24—30 сентября**  
**Юрий Белявский**

ВКЛАДЫШ В ЖУРНАЛЕ

**В досье — бухгалтеру № 39  
«Учеба (часть 4)»**

# Объективность и независимость профессионального бухгалтера-практика: концептуальный подход

*Елена Харламова,  
директор Департамента профессионального образования Центра «Консульт»*

Объективность и независимость — наиболее характерные черты профессионального бухгалтера-практика.

**Объективность** — это фундаментальный принцип, который должны соблюдать профессиональные бухгалтера-практики. Напомним, что, в соответствии с этим принципом, бухгалтер-практик не должен допускать конфликта интересов и давления со стороны третьих лиц на принятие им профессиональных решений. В практической деятельности исключить подобные ситуации практически невозможно, однако соблюдение этого принципа заключается именно в минимизации внешнего влияния на профессиональные суждения и избегания взаимоотношений с лицами, способными повлиять на объективность его решений.

При предоставлении любых профессиональных услуг профессиональный бухгалтер-практик должен оценивать, существует ли угроза соблюдению фундаментального принципа объективности, которая возникает вследствие наличия интересов (долей) в компании клиента или отношений с клиентом, его директорами, должностными лицами или работниками. Например, может существовать угроза личных отношений для объективности вследствие семейных или тесных личных или деловых отношений.

Наличие угроз для объективности при предоставлении любых профессиональных услуг

будет зависеть от конкретных обстоятельств, задач и характера работы, которую выполняет профессиональный бухгалтер-практик.

Независимость **не входит** в совокупность фундаментальных принципов поведения профессионального бухгалтера. На первый взгляд, это может показаться нелогичным. Однако отсутствие среди фундаментальных принципов принципа независимости можно объяснить, если обратиться непосредственно к понятию «профессиональный бухгалтер», а точнее, кто он и кем он может быть.

Наши читатели наверняка уже в достаточной степени ознакомились с основными понятиями Кодекса этики профессиональных бухгалтеров, поэтому не будем вдаваться в подробное раскрытие терминологии, а просто напомним, что профессиональный бухгалтер может выступать в роли бухгалтера-практика (например, аудитора) и бухгалтера в бизнесе (бухгалтера на фирме).

Из этого следует, что независимость может рассматриваться исключительно с точки зрения бухгалтера-практика, а для бухгалтера в бизнесе такой принцип неприменим, поскольку он является лицом, изначально зависимым от субъекта хозяйствования, с которым он состоит в трудовых отношениях, то есть где он работает по найму. Поэтому дальнейшее рассмотрение затронутой в настоящем материале проблемы мы будем вести исклю-

чительно с точки зрения бухгалтера-практика, а точнее — аудитора.

Так, для аудиторов, как самой распространенной ипостаси бухгалтеров-практиков, соблюдение принципа независимости установлено законодательно. Кстати, в Законе Украины от 22.04.1993 г. № 3125-XII «Об аудиторской деятельности» в редакции от 14.09.2006 г. № 140-V понятие «независимость» в различных формах употребляется девять раз.

Говоря о независимости аудиторов, нельзя не упомянуть и о Международных стандартах аудита (МСА). Прежде всего, следует отметить, что п.4 МСА 200 «Цели и принципы аудита» устанавливает необходимость соблюдения «Кодекса этики профессиональных бухгалтеров», разработанного Международной Федерацией бухгалтеров.

Однако перечень принципов, изложенных в МСА, несколько шире того, который содержится в Кодексе этики профессиональных бухгалтеров. Если мы сравним принципы профессиональной этики, установленные Кодексом этики и МСА, то мы увидим, что к пяти фундаментальным принципам, содержащимся в Кодексе этики, в МСА добавлены еще два — независимость и соблюдение технических стандартов. Причем принципу независимости отведено первое место в общем перечне принципов этики аудиторов.

Таким образом, принцип независимости хоть и не является фундаментальным принципом этики профессиональных бухгалтеров, становится таковым для аудиторов, которые, в свою очередь, являются профессиональными бухгалтерами-практиками.

Как мы знаем, аудиторы могут предоставлять услуги, а точнее, выполнять задания по предоставлению уверенности и без предоставления уверенности. В первом случае — это аудит финансовой отчетности, во втором — например, ведение или восстановление учета.

Сегодняшний материал посвящен непосредственно рассмотрению концептуальных основ соблюдения принципа независимости при выполнении заданий по предоставлению уверенности.

Для начала обратимся к сути заданий по предоставлению уверенности. Как объясняется в Международной концептуальной основе заданий по предоставлению уверенности (далее — Концептуальная основа предоставления уверенности), изданной Советом

по Международным стандартам аудита и предоставления уверенности, выполняя задание по предоставлению уверенности, профессиональный бухгалтер-практик подает заключение, предназначенное повысить уровень доверия соответствующих пользователей, кроме ответственной стороны, к результатам оценки или измерения предмета задания.

Результатом оценки или измерения предмета задания является информация, полученная в результате применения критериев к предмету задания. Термин «информация по предмету задания» означает результат оценки или измерения предмета задания. В качестве примера Кодекс этики профессиональных бухгалтеров приводит следующее утверждение:

*«признание, оценка, представление и раскрытие информации, содержащейся в финансовых отчетах (информация по предмету задания), является результатом применения концептуальной основы финансовой отчетности, например, Международных стандартов финансовой отчетности, (критериев) к признанию, оценке, представлению и раскрытию информации относительно финансового состояния, финансовых результатов и движения денежных средств субъекта хозяйствования (предмет задания)».*

Задания по предоставлению уверенности могут базироваться как на оценке (утверждениях), так и на непосредственной отчетности.

В первом случае, в задании по предоставлению уверенности на основе утверждений, к которым относятся и задания по аудиту финансовой отчетности, оценка или измерение предмета задания выполняется ответственной стороной, а сама информация по предмету задания имеет вид утверждения этой ответственной стороны, которое она предоставляет соответствующим пользователям.

Во втором случае, в задании по предоставлению уверенности на основе непосредственной отчетности профессиональный бухгалтер-практик или непосредственно выполняет оценку (измерение) предмета задания, или получает объяснение, являющееся недоступным соответствующим пользователям, от ответственной стороны, которая выполнила оценку или измерение. Информация по предмету задания предоставляется соответствующим пользователям в заключении по предоставлению уверенности.

В любом случае, задания по предоставлению уверенности касаются трех сторон:

- профессионального бухгалтера-практика;
- ответственной стороны;
- соответствующих пользователей.

Так, профессиональный бухгалтер-практик, который оказывает услуги по предоставлению уверенности, должен быть независимым от клиента, которому оказываются такие услуги. Для того чтобы профессиональный бухгалтер-практик мог выдать заключение и считаться лицом, которое его предоставляет без предубежденности, без существования конфликта интересов или без ненадлежащего влияния со стороны других лиц, он должен обладать **независимостью мнения** и **независимостью поведения**.

Независимость мнения предполагает такую направленность мысли, которая дает возможность предоставить заключение без любого влияния, которое может ставить под угрозу профессиональное суждение и действовать честно с объективностью и профессиональным скептицизмом.

Независимость поведения предусматривает избежание фактов и обстоятельств настолько существенных, что здравомыслящая и проинформированная третья сторона, зная всю соответствующую информацию, в том числе примененные предупреждающие мероприятия, обоснованно пришла бы к заключению, что честность, объективность или профессиональный скептицизм члена группы по предоставлению уверенности находились под угрозой.

Учитывая существование диалогии<sup>1</sup>, употребление слова «независимость» вне контекста может создавать недопонимание. Так, взятое отдельно, это слово может подразумевать, что лицо, которое осуществляет профессиональное суждение, должно быть свободно от всех экономических, финансовых и других отношений. Объективно это невозможно, поскольку каждый член общества, в том числе и профессиональный бухгалтер-практик, имеет отношения с другими лицами. Именно поэтому необходимо оценивать существенность экономических, финансовых и других отношений.

Многообразие обстоятельств или их стечение могут быть факторами, создающими те или

иные угрозы для соблюдения независимости. В связи с этим, идентифицировать каждую ситуацию, которая создает угрозы для соблюдения независимости, и определить соответствующие предупреждающие мероприятия, направленные на устранение или уменьшение угроз, не всегда представляется возможным. Кроме того, характер заданий по предоставлению уверенности также может быть различным, вследствие чего могут существовать и различные угрозы, которые требуют применения разных предупреждающих мероприятий.

Характер угроз для независимости и предупреждающие мероприятия, которые используются для устранения или уменьшения их до приемлемого уровня, варьируются в зависимости от характера конкретного задания по предоставлению уверенности: или это задание по аудиту финансовой отчетности, или другой вид задания по предоставлению уверенности.

В последнем случае, угрозы и предупреждающие мероприятия варьируются также в зависимости от цели, информации по предмету задания и предполагаемых пользователей заключения. От указанных факторов зависит решение аудиторской фирмы о принятии задания по предоставлению уверенности, его продлении (в случае, если угрозы были идентифицированы после принятия задания), о назначении конкретного бухгалтера-практика в состав группы по предоставлению уверенности.

Кроме идентификации и оценивания отношений между аудиторской фирмой, членами группы по предоставлению уверенности и клиентом по предоставлению уверенности, необходимо рассматривать также вероятность возникновения угроз для независимости путем взаимоотношений между лицами, которые не являются членами группы по предоставлению уверенности, и клиентом по предоставлению уверенности.

Раздел 290 Кодекса этики профессиональных бухгалтеров предоставляет конкретное руководство по требованиям к независимости профессиональных бухгалтеров-практиков при выполнении заданий по предоставлению уверенности, о которых мы расскажем в следующих публикациях.

<sup>1</sup> Двойственность, двоякость

# АКТУАЛЬНЫЕ НОВОСТИ<sup>1</sup>

Людмила Волинец, Ирина Подрезова

## УКАЗЫ (РАСПОРЯЖЕНИЯ) ПРЕЗИДЕНТА УКРАИНЫ

### **Остановлено действие Порядка проведения в 2007 году аукционов по продаже специальных разрешений на пользование недрами**

По мотивам несоответствия Конституции Украины Президент Украины остановил действие постановления КМУ от 04.04.2007 г. № 611 «Об утверждении Порядка проведения в 2007 году аукционов по продаже специальных раз-

решений на пользование недрами» и направил представление в Конституционный Суд Украины.

Указ Президента Украины от 07.09.2007 г. № 829/2007 «О приостановлении действия постановления Кабинета Министров Украины от 4 апреля 2007 года № 611». Вступил в силу 07.09.2007 г. со дня опубликования в «Официальном вестнике Президента Украины» № 26.

## НОРМАТИВНЫЕ АКТЫ МИНИСТЕРСТВ И ВЕДОМСТВ

### **Изменения в приложения к Декларации по НДС**

Внесены изменения в Приложение 1 к налоговой Декларации по НДС, которое изложено в новой редакции, а Приложение 2 «Акт о результатах документальной невыездной (камеральной) проверки налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость» дополнен новым пунктом 7: **«увеличивается (уменьшается) сумма по налоговому векселю, зачтенная в состав налоговых обязательств (налогового кредита)».**

Приказ ГНАУ от 20.08.2007 г. № 498 «О внесении изменений в приказ ГНА Украины от 30.05.97 № 166». Приказ зарегистрирован в Минюсте 07.09.2007 г. № 1045/14312 и вступил в силу 18.09.2007 г.

### **Утверждены изменения к Лицензионным условиям осуществления деятельности кредитных союзов по предоставлению финансовых услуг**

Теперь при подаче документов в департамент Госфинуслуг, с целью лицензирования кредитных союзов по предоставлению финансовых услуг, к справке о составе органов

управления кредитного союза, в которой указываются фамилия, имя и отчество соответствующего лица, данные паспорта, должность и образование, также должны прилагаться и **«сведения относительно наличия (отсутствия) непогашенной судимости за корыстные преступления».**

Также предусмотрено: документ, подтверждающий ознакомление с уставом и внутренними положениями кредитного союза, должен быть подписан и работниками (ранее — только членами органов управления кредитного союза).

Кроме того, зафиксировано, что Госфинуслуг имеет право получать от заявителя дополнительные пояснения для проверки информации, которая подается им для получения лицензии на осуществление определенного вида финансовых услуг. С целью проверки информации, предоставленной для получения лицензии, Госфинуслуг имеет право осуществить проверку заявителя.

Распоряжение Государственной комиссии по регулированию рынков финансовых услуг от 14.08.2007 г. № 7817 «Об утверждении Изменений к Лицензионным условиям осуществления деятельности кредитных союзов

\* По материалам «ЛІГАБізнесІнформ».

по предоставлению финансовых услуг». Зарегистрировано в Минюсте 05.09.2007 г. № 1025/14292. Вступило в силу 16 сентября 2007 года.

**...порадуем всех изменениями...**

ГНАУ внесла изменения в Порядок учета плательщиков налогов, сборов (обязательных платежей), утвержденный приказом от 19.02.1998 г. № 80, которыми, в частности, изменены критерии отнесения юридических лиц к крупным налогоплательщикам и принцип отбора таких плательщиков. Также изменения касаются порядка взятия на учет налогоплательщиков — физических и юридических лиц и их обособленных подразделений, особен-

ностей учета нерезидентов и их обособленных подразделений, порядок внесения изменений в учетные данные налогоплательщиков, порядка снятия с учета налогоплательщиков в органах ГНС и тому подобное.

Приказ ГНАУ от 20.08.2007 г. № 497 «Об утверждении Изменений к Порядку учета плательщиков налогов, сборов (обязательных платежей)». Вступило в силу 18 сентября 2007 года. Положение приказа относительно деятельности и налогообложения филиалов иностранного банка вступает в силу одновременно с Законом Украины от 16.11.2006 г. № 358-V «О внесении изменений в Закон Украины «О банках и банковской деятельности».

**НАЛОГОВЫЕ РАЗЪЯСНЕНИЯ И ПИСЬМА**

**Что должен показывать контрагенту предприниматель, работающий на общей системе налогообложения**

Поскольку специальный закон по налогообложению доходов частных предпринимателей, работающих на общей системе налогообложения, до настоящего времени не принят, постольку налогообложение доходов физических лиц — предпринимателей, которые осуществляют свою деятельность на общей системе налогообложения, осуществляется согласно нормам IV раздела Декрета КМ Украины от 26.12.1992 г. № 13-92 «О подоходном налоге с граждан» и согласно разработанной к нему Инструкции «О налогообложении доходов физических лиц от занятия предпринимательской деятельностью», утвержденной приказом ГНИУ от 21.04.1993 г. № 12.

В соответствии со ст. 14 данной Инструкции, с доходов, полученных от осуществления своей предпринимательской деятельности, налог исчисляется предприятиями, учреждениями, организациями (их филиалами, отделениями, другими обособленными подразделениями или их представительствами), физическими лицами — субъектами предпринимательской деятельности при выплате ими в течение года доходов физическим лицам, указанным в этом разделе Инструкции.

ГНАУ предусмотрела в Налоговом разъяснении относительно применения положений пункта 1.8 статьи 1, пункта 9.12 статьи 9 Закона Украины «О налоге с доходов физических лиц»,

утвержденном приказом ГНАУ от 29.12.2003 г. № 633, возможность подтверждения предпринимателем факта уплаты налогов с доходов от осуществления предпринимательской деятельности, в частности, платежными документами об уплате авансовых платежей налога с доходов. При невыполнении предпринимателем данных положений, налоговый агент должен выполнить возложенные на него п.1.15 ст. 1, ст. 8, 16 и 19 Закона Украины от 22.05.2003 г. № 889-IV «О налоге с доходов физических лиц» и ст. 14 Инструкции обязанности налогового агента относительно выплачиваемых такому предпринимателю доходов.

Письмо ГНАУ от 10.08.2007 г. № 3990/С/07115; 15947/7/17-0717 «Относительно налогообложения доходов от осуществления предпринимательской деятельности».

**Рассчитаться с работниками работодатель обязан!**

Согласно Гражданскому кодексу Украины, общий срок исковой давности установлен продолжительностью в три года. Он применяется как общее правило ко всем требованиям гражданско-правового характера, если только для отдельных видов требований не предусмотрен специальный срок исковой давности, и независимо от того, кто подает иск: гражданин (физическое лицо, юридическое лицо, государство и т. п.).

Что касается трудовых отношений, связанных с нарушением работодателем зако-

нодательства об оплате труда (например, несвоевременная выплата заработной платы), то статьей 233 Кодекса законов о труде Украины установлено, что работник имеет право обратиться в суд с иском о взыскании причитающейся ему заработной платы **без ограничения** каким-либо сроком.

*Письмо Минтруда Украины от 16.07.2007 г. № 192/06/186 «О рассмотрении письма».*

### **Кто вменяет обязанности главному бухгалтеру**

Основные функции главного бухгалтера или лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета предприятия, определены частью седьмой Закона Украины от 16.07.1999 г. № 996-XIV «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине». А вот вопрос подчиненности главного бухгалтера, в соответствии с отмеченным Законом, отнесен к компетенции предприятия. В секторе государственного управления подчиненность главного бухгалтера определяется структурой аппарата органа исполнительной власти и положением о структурных подразделениях.

Таким образом, подбор человека, занимающего должность главного бухгалтера, установление его конкретных прав и обязанностей, ну и, конечно же, подчиненность — остаются за предприятием.

*Письмо Минфина Украины от 09.07.2007 г. № 31-34000-30/23-4610/4801 «Относительно подчинения главного бухгалтера».*

### **Если ТМЦ получены бесплатно, куда относятся транспортные расходы по их доставке?**

Относительно отражения в налоговом учете расходов, понесенных на транспортировку материальных ценностей, полученных бесплатно, ГНАУ разъяснила, что п.5.1 ст. 5 Закона Украины от 28.12.1994 г. № 334/94-ВР «О налогообложении прибыли предприятий», в редакции от 22.05.1997 г. № 283/97-ВР, определено, что валовые расходы производства и обращения — это сумма любых расходов плательщика налога в денежной, материальной или нематериальной формах, осуществляемых как компенсация стоимости товаров (работ, услуг), которые будут приобретаться (изготавливаться) таким плательщиком налога для их последу-

ющего использования в собственной хозяйственной деятельности.

Согласно пп. 8.4.1 п. 8.4 ст. 8 Закона о налогообложении прибыли, в случае осуществления расходов на приобретение основных фондов балансовая стоимость соответствующей группы увеличивается на сумму стоимости их приобретения, с учетом транспортных и страховых платежей, а также других расходов, понесенных в связи с таким приобретением, без учета оплаченного НДС, в случае когда плательщик налога на прибыль предприятий зарегистрирован плательщиком этого налога.

Следовательно, расходы плательщика налога на транспортировку бесплатно полученных материальных ценностей **не относятся** в состав валовых расходов такого плательщика налога и не подлежат амортизации в налоговом учете.

*Письмо ГНАУ от 18.07.2007 г. № 8838/5/15-0316 «Относительно отдельных вопросов налогообложения».*

### **Если зарплата выплачивается несвоевременно, что происходит с отчетностью в Пенсионный фонд**

Пенсионный фонд разъяснил, что в показателе раздела I приложения к отчету «Сумма задолженности по выплате заработной платы на начало отчетного периода» плательщики, которые своевременно не рассчитались с работниками по заработной плате на 1-е число отчетного месяца, отражают суммы просроченной задолженности по выплате заработной платы, то есть суммы заработной платы, срок выплаты которой наступил до 1 числа отчетного месяца. Плательщики, которые своевременно осуществляют расчеты с работниками по заработной плате, указанную строку заполняют прочерком. В указанных показателях учитывается задолженность по выплате первых пяти дней временной нетрудоспособности. Задолженность по выплате помощи по временной нетрудоспособности и других видов выплат по общеобязательному государственному социальному страхованию, депонированная заработная плата в указанные показатели **не включаются**.

*Письмо Пенсионного фонда от 31.05.2007 г. № 8970/03-30 «Относительно предоставления отчетности в Пенсионный фонд Украины плательщиками страховых взносов».*

# Сомнительная кредиторская задолженность в налоговом учете<sup>1</sup>

Борис Юровский, главный редактор

В бухгалтерском учете отражаются только те обязательства и права требования, которые имеют денежную оценку. Денежная оценка **обязательств** является **задолженностью**.

С позиции бухгалтерского учета, дебиторская задолженность — это один из активов предприятия, а кредиторская задолженность — это источник имущества, который уменьшает собственный капитал.

Понятие кредиторской задолженности как таковое в П(С)БУ отсутствует. Для определения методологических основ формирования в бухгалтерском учете информации о кредиторской задолженности и ее раскрытии в финансовой отчетности используется П(С)БУ 11, в котором не содержится ни определения «обязательства» (по-видимому, вследствие того, что оно имеется в других П(С)БУ), ни определения кредиторской задолженности.

Позволим себе, по аналогии с определением дебиторской задолженности, данным в П(С)БУ 10, сформулировать определение кредиторской: **кредиторская задолженность** — это сумма задолженности кредиторов предприятию на определенную дату.

Сомнительной задолженностью признается текущая задолженность, относительно которой существует неуверенность ее погашения. Таким образом, сомнительной может быть признана как **дебиторская**, так и **кредиторская** задолженность. Для признания задолженности сомнительной необходимы **определенные юридические действия**

**со стороны предприятия — кредитора**, в бухгалтерском учете которого отражается дебиторская задолженность. Но признание кредитором долга сомнительным не находит отражения в бухгалтерском учете кредиторской задолженности предприятия-должника. Кредитор, признавший часть дебиторской задолженности сомнительной, **не информирует** должника об изменениях в своем бухгалтерском учете.

Желание предприятия-продавца признать долг сомнительным вполне понятно, так как в этом случае у него появляется право на увеличение валовых расходов, что приводит к уменьшению налога на прибыль. А вот у предприятия-покупателя желание признать долг сомнительным вряд ли возникнет по собственной инициативе, так как в этом случае покупателю нужно увеличить валовой доход, что приведет к увеличению налога на прибыль.

Необходимость увеличения валового дохода касается и покупателей, которые приобрели товары (работы, услуги) у поставщика, **не являющегося плательщиком налога на прибыль**.

Увеличивает валовой доход покупателя непогашенная задолженность (ее часть) за приобретенные товары (работы, услуги), которые не предназначены для последующего использования в его хозяйственной деятельности. То есть Закон о налогообложении прибыли, при признании сомнительной задолженности покупателем, не разделяет долг на тот, который связан с хозяйственной деятельностью,

<sup>1</sup> В подготовке статьи принимали участие Е. Харламова, Л. Волинец.

и тот, который образовался по операциям, не связанным с хозяйственной деятельностью. Кроме того, отнесению в состав валового дохода кредиторская задолженность подлежит даже в том случае, если в момент получения товаров (работ, услуг) покупатель не отразил их стоимость в составе валовых расходов и не уменьшил налогооблагаемую прибыль.

### ДАТА ПРИЗНАНИЯ КРЕДИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ СОМНИТЕЛЬНОЙ

Так когда же предприятия-покупатели обязаны признавать обязательство перед предприятием-продавцом сомнительным?

Правила признания долга сомнительным у предприятия-покупателя определены пп.12.1.5 п.12.1 ст.12 Закона о налогообложении прибыли (см. рис. 1).

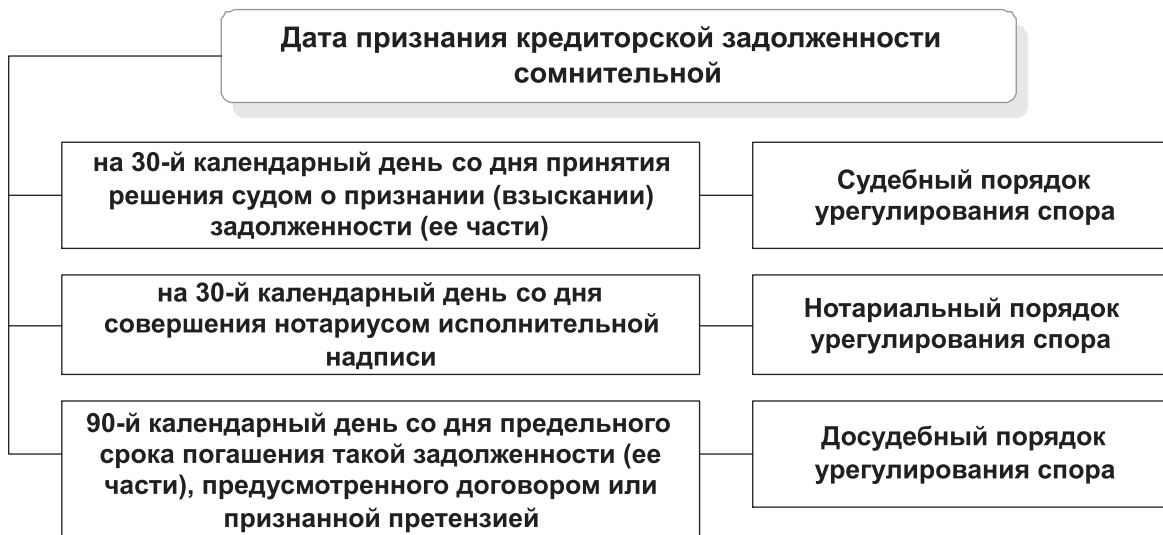


Рис. 1

**Пример 1.** 25 апреля нотариус совершает исполнительную надпись о взыскании задолженности с покупателя. Дата возникновения валового дохода у покупателя — **25 мая** (на 30-й календарный день со дня совершения исполнительной надписи нотариусом).

Обращаем внимание читателей еще на один момент, который связан с увеличением или не увеличением валового дохода покупателя в случае отсутствия досудебного урегулирования спора. Оказывается, что необходимость увеличения валового дохода на сумму задолженности при задержке оплаты товара на срок свыше 90 календарных дней, предусмотренных договором, у покупателя возникает не всегда. Требование признать задолженность сомнительной касается лишь ситуации, когда непогашенная задолженность или ее часть признаны сомнительными в порядке **досудебного** урегулирования споров. Именно о досудебном урегулировании споров по погашению задолженности идет речь в первом абзаце пп.12.1.5.

Закона о налогообложении прибыли:

«Плательщик налога — покупатель обязан увеличить валовые доходы на сумму непогашенной задолженности (ее части), **признанной в порядке досудебного урегулирования споров** или судом либо по исполнительной надписи нотариуса, в налоговом периоде, на который приходится первое из событий...».

Процедура досудебного урегулирования споров, установленная разделом II ГПК Украины, может применяться, в частности, в случае направления должнику **письменной претензии**. Именно об этом идет речь в «а» пп. 12.1.5 ст. 12 Закона о налогообложении прибыли.

При неполучении претензии от продавца нет законодательных требований для увеличения покупателем валового дохода. Не предусматривает пп. 12.1.5 ст. 12 Закона о налогообложении прибыли увеличения валового дохода и в ситуации, когда претензия продавца (и, соответственно, задолженность перед продавцом) покупателем **не признана**. Таким

образом, получается, что относительно не признанной покупателем претензии (непризнанной задолженности) изменения в налоговом учете у покупателя не происходят.

### ПРИЗНАНИЕ ПРЕТЕНЗИИ ПОКУПАТЕЛЕМ

Для увеличения валового дохода при получении претензии от продавца обязательны не только наличие собственно самой претензии, но и полное (частичное) **признание** ее покупателем или игнорирование (непредоставление ответа) на протяжении срока, установленного ст. 7 ГПК Украины. Напомним, что в общем случае срок рассмотрения претензии составляет один месяц со дня ее получения.

Кстати, именно на этом настаивает ГНАУ в Налоговом разъяснении № 346, в котором отмечено, что покупатель, получивший претензию, обязан увеличить валовой доход на сумму непогашенной задолженности (ее части) в налоговом периоде, на который приходится одно из таких событий:

- 90-й календарный день со дня предельного срока погашения задолженности (ее части), предусмотренного договором. При этом покупатель полностью (частично) **признал** претензию, направленную продавцом, в которой не предусмотрен предельный срок погашения задолженности, или не предоставил ответ на претензию в сроки, определенные ГПК Украины;
- 90-й календарный день со дня предельного срока погашения задолженности, предусмотренного **признанной** (полностью или частично) претензией.

Если претензия направлена и в ней указан предельный срок погашения задолженности, то 90 дней отсчитываются со дня, указанного в претензии. А если претензия направлена без указания в ней срока погашения задолженности, или покупатель не предоставил ответ на претензию в течение установленного срока, то начинать отсчет 90 дней нужно со дня, указанного в договоре (см. рис. 2).

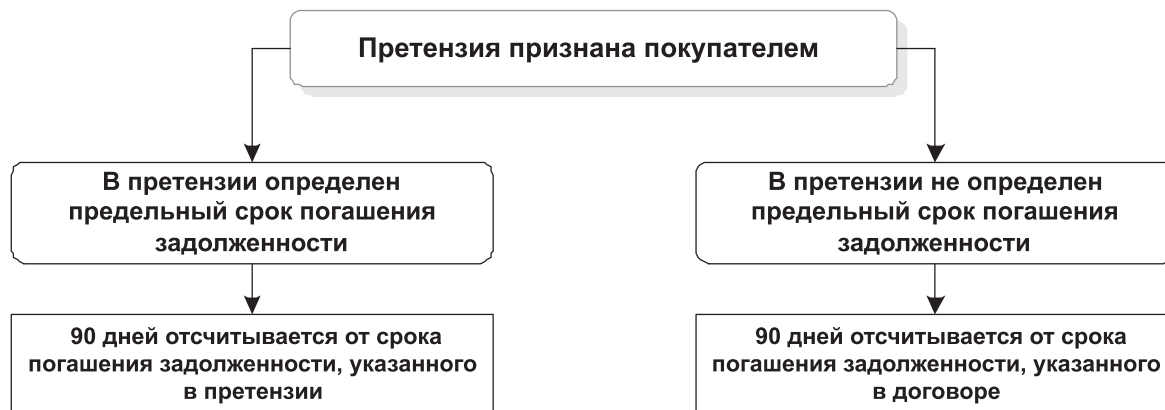


Рис.2

**Пример 2.** Срок оплаты задолженности по договору — 20 января. Должнику 20 февраля продавцом направлена претензия в порядке досудебного урегулирования спора, которой предложено покупателю погасить долг **до 1 марта**. Претензия покупателем признана, о чем письменно уведомлен истец (продавец). Датой включения кредиторской задолженности в валовой доход у покупателя будет 29 мая (90-й календарный день со дня предельного срока погашения задолженности по признанной претензии).

Что касается даты увеличения валового дохода покупателя на сумму непогашенной

зadolженности при применении продавцом претензионного порядка досудебного урегулирования спора, то такое увеличение должно быть отражено в налоговом периоде, на который приходится 90-й календарный день с момента предельного срока погашения задолженности согласно договору или признанной претензии.

Признание задолженности сомнительной по сроку 90 календарных дней распространяется также на случаи, когда покупатель **не предоставил** ответ на претензию, посланную продавцом, в сроки, определенные хозяйс-

твенно-процессуальным законодательством.  
Отражение последствий в налоговом учете

покупателя при получении претензии приведем на рис. 3.

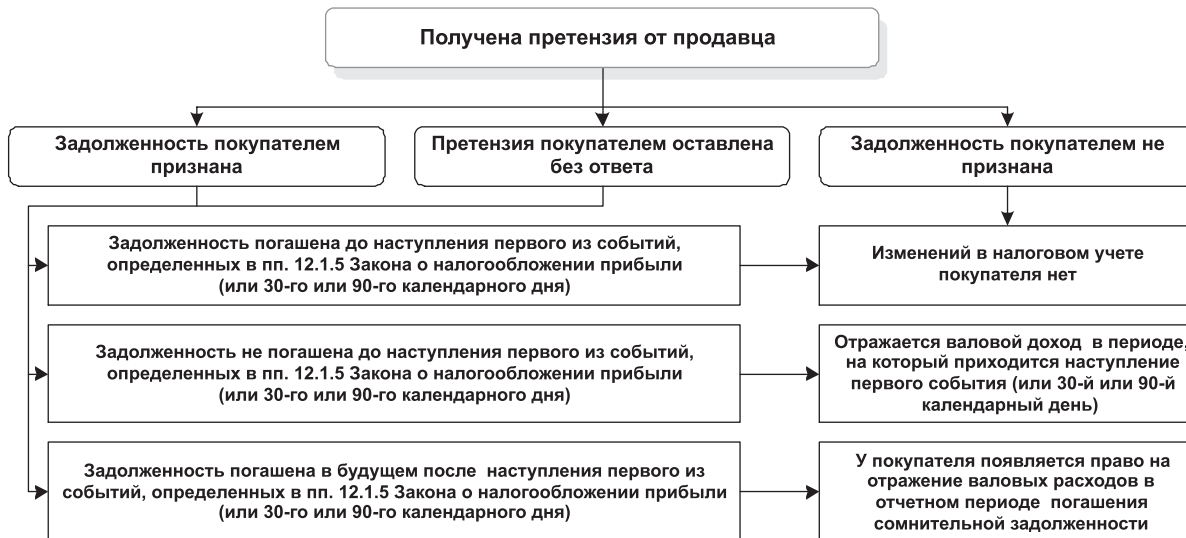


Рис.3

Тридцатидневный срок для предприятия-покупателя применяется независимо от того, начал ли государственный исполнитель, либо лицо, приравненное к нему согласно закону, мероприятия по принудительному взысканию долга или нет.

Увеличение валового дохода покупателем не осуществляется относительно задолженности (ее части), которая погашается таким покупателем **до** наступления 30-ти дневного или 90-дневного срока.

Если в следующих налоговых периодах покупатель погашает сумму признанной задолженности или ее часть (самостоятельно или по процедуре принудительного взыскания), то такой покупатель увеличивает валовые расходы на сумму такой задолженности (ее части) по результатам налогового периода, на который приходится такое **погашение**.

Задолженность, которая признается безнадежной **в результате недостаточности активов покупателя**, признанного банкротом в установленном порядке, или в результате ее списания согласно условиям мирового соглашения, заключенного в соответствии с законодательством по вопросам банкротства, **не изменяет налоговые обязательства покупателя**.

Валовой доход у предприятия-покупателя корректируется «на сумму непогашенной задолженности», то есть в налоговом учете в валовой доход попадет **вся** сумма кредиторской задолженности, которая отражается в стр.02.3 Декларации по налогу на прибыль предприятия. Напомним, что при покупке товара валовые расходы признавались на сумму приобретения товаров (работ, услуг) без НДС.

Таким образом, в результате корректировок сомнительной кредиторской задолженности предприятие-покупатель (должник) до 31.03.2005 г. лишался налогового кредита, хотя валовой доход увеличивал на сумму, большую, чем валовые расходы. И все же такая потеря с лихвой компенсируется тем, что покупатель-должник не заплатит **ничего** продавцу (кредитору).

С 31.03.2005 г., согласно изменениям, внесенным Законом № 2505 в пункт 4.5 Закона о НДС, ни налоговое обязательство у продавца, ни налоговый кредит у покупателя при признании задолженности сомнительной **не корректируются**.

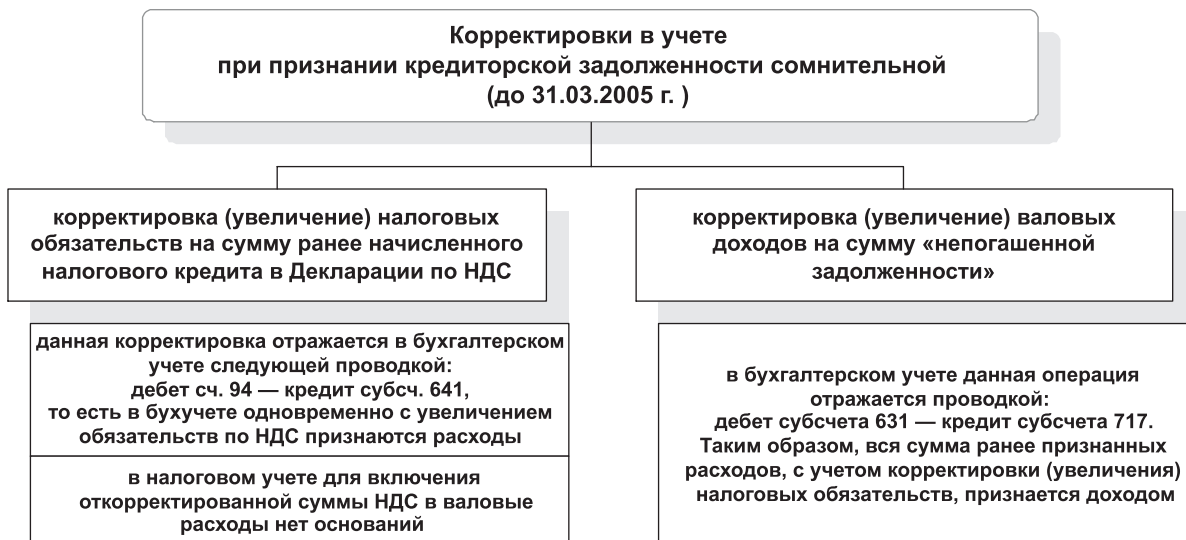
В настоящее время НДС, отраженный в составе налогового кредита покупателя во время приобретения товаров (работ, услуг), в соответствии с новой редакцией п. 4.5 Закона о НДС, а именно с 31.03.2005 г., остается в со-

## НАЛОГИ

ставе налогового кредита покупателя без всяких изменений и корректировок.

Схема последовательности корректиро-

вок НДС и валовых доходов при признании задолженности сомнительной у покупателя (до 31.03.2005 г.) представлена на рис.4.



**Рис.4**

Покажем корректировку валового дохода и налогового обязательства по НДС у покупателя (дебитора) на числовом примере.

**Пример 3.** *Предприятие «А» по договору купли-продажи приобрело товар на сумму 6 000 грн. В установленные договором сроки предприятие «А» оплату не произвело. После признания претензии в порядке досудебного урегулирования спора предприятие «А» обязано признать и отразить валовые доходы в течение 90 дней со дня предельного срока погашения просроченной задолженности по признанной претензии. В следующем отчетном периоде долг перед покупателем был погашен в сумме 6000 грн.*

Отражение данной операции в бухгалтерском и налоговом учете приведем в таблице.

В бухгалтерском учете сомнительная кредиторская задолженность отражается как вне-реализационный доход только **после истечения срока исковой давности**. Запись будет следующая: дебет счета 63 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — кредит субсчета 717 «Доход от списания кредиторской задолженности».

Если стороны достигли соглашения о продлении сроков погашения задолженности

в результате переговоров без подачи претензии кредитором (продавцом), то валовые расходы продавец не увеличивает, а следовательно, нет оснований и для увеличения валовых доходов у покупателя.

Если соглашение о продлении срока погашения обязательств достигнуто после истечения 90-дневного срока со дня оплаты, установленного договором или признанной претензией, то есть после того, как покупатель увеличил свой валовой доход согласно пп.12.1.5 п.12.1 ст.12 Закона о налогообложении прибыли, это приведет к увеличению валового дохода у продавца, но не даст права покупателю увеличить валовые расходы. Такое право у него возникает только **после погашения задолженности**. Как видим, налоговое законодательство делает официальное продление сроков погашения задолженности бессмысленным для сторон.

Списание кредиторской задолженности в результате **прощения долга** также не увеличивает валовые расходы должника (покупателя), но погашать такую задолженность он, естественно, не будет.

Что же касается случая увеличения валового дохода у продавца, который пропустил

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, грн	Налоговый учет	
		дебет	кредит		валовой доход, грн	валовые расходы, грн
1.	Оприходование товара	28	631	5000	—	5000
2.	Отражение налогового кредита по НДС	641	631	1000	—	—
<b>После признания в установленном порядке кредиторской задолженности сомнительной</b>						
3.	Начисление налогового обязательства по НДС на сумму сомнительной задолженности	949	717	1000	6000	-5000*
4.	Определение финансового результата от операции списания кредиторской задолженности	717	791	1000	—	—
5.	Определение прибыли от списания кредиторской задолженности	791	44	1000	—	—
<b>После погашения кредиторской задолженности в следующем отчетном периоде</b>						
6.	Погашение задолженности перед покупателем за полученный товар	631	717	6000	—	6000**
<b>Примечание.</b> * Письмо ГНАУ от 07.06.2006 г. № 10751/7/15-0317. ** Для тех налогоплательщиков, которые ранее отсторнировали валовые расходы по неоплаченным товарам, валовые расходы нужно отражать в сумме 11000 грн (5000 грн + 6000 грн).						

сроки обращения в суд после получения ответа о признании претензии, то эта дата является датой увеличения валового дохода у покупателя, согласно пп.12.1.5 п.12.1 ст.12 Закона о налогообложении прибыли. При этом надо напомнить, что признание покупателем претензии продавца увеличило валовые расходы у продавца, но не изменило валовой доход у покупателя.

Также необходимо отметить, что есть еще и нормативные документы по списанию кредиторской задолженности, среди которых можно выделить следующие:

- Порядок списания кредиторской задолженности бюджетных учреждений, срок исковой давности которой истек, утвержден приказом Госказначейства Украины от 08.05.2001 г. № 73;
- Приказ Министерства аграрной политики Украины от 12.12.2006 г. № 762 «О порядке списания с учета кредиторской и депонентской задолженности, срок исковой давности которой истек и которая является безнадежной к погашению».

### СУДЕБНОЕ ИЛИ НОТАРИАЛЬНОЕ УРЕГУЛИРОВАНИЕ СПОРОВ

#### ПО КРЕДИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ

При судебном или нотариальном решении спора необходимость увеличения покупателем валового дохода наступает по завершении **29 календарных дней** (то есть на 30-й кален-

дарный день) с момента принятия судом решения о признании задолженности или совершения исполнительной надписи нотариусом.

Это означает, что задолженность покупателя, относительно которой продавец-кредитор не совершил нотариальных или судебных действий, даже если задолженность превышает предусмотренные договором сроки платежа в 90 и более календарных дней, **не относится** к валовому доходу покупателя.

Порядок отражения в налоговом учете покупателя последствий при представлении продавцом иска в суд или совершении исполнительной надписи нотариусом приведем на рис.5.

При урегулировании сомнительной задолженности покупатель **пеню не начисляет**, то есть сумма валовых доходов и валовых расходов соответствует сумме «номинальной» задолженности перед продавцом.

Подача покупателем вместе с Декларацией по налогу на прибыль уведомления об увеличении валовых доходов или валовых расходов по сомнительной задолженности в Законе о налогообложении прибыли не предусмотрена, но форма приложения К4 к Декларации по налогу на прибыль, которое является уведомлением об увеличении валовых расходов или валового дохода, согласно Налоговому разъяснению № 346, предусматривает составление и представление в налоговый орган



Рис.5

такого уведомления как продавцом, так и покупателем. В частности, приложение К4 предусматривает отражение в нем корректировок, осуществляемых на основании пп. 12.1.5 ст.12 Закона о налогообложении прибыли, а такую корректировку осуществляет именно покупатель.

Если корректировка валового дохода или валовых расходов в связи с урегулированием сомнительной задолженности осуществляется одновременно по нескольким договорам, тогда приложение К4 подается отдельно по каждому из таких договоров.

#### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ НОРМАТИВНО-ПРАВОВЫХ АКТОВ

**ГПК Украины** — Гражданский процессуальный кодекс Украины

**Закон о налогообложении прибыли** — Закон Украины от 28.12.1994 г. № 334/94-ВР «О налогообложении прибыли предприятий» в редакции от 22.05.1997 г. № 283/97-ВР

**Закон о НДС** — Закон Украины от 03.04.1997 г. № 168/97-ВР «О налоге на добавленную стоимость»

**Закон № 2505** — Закон Украины от 25.03.2005 г. № 2505-IV «О внесении изменений в Закон Украины «О Государственном бюджете Украины на 2005 год» и некоторые другие законодательные акты Украины»

**Налоговое разъяснение № 346** — Налоговое разъяснение относительно применения пункта 12.1 статьи 12 Закона Украины «О налогообложении прибыли предприятий», утвержденное приказом ГНАУ от 11.07.2003 г. № 346

**П(С)БУ 10** — Положение (стандарт) бухгалтерского учета 10 «Дебиторская задолженность», утвержденное приказом Минфина Украины от 08.10.1999 г. № 237

**П(С)БУ 11** — Положение (стандарт) бухгалтерского учета 11 «Обязательства», утвержденное приказом Минфина Украины от 31.01.2000 г. № 20

# Общие требования к подготовке финансовой отчетности по международным стандартам

*Людмила Волинец, ответственный редактор*

Общее знакомство с Международными стандартами бухгалтерской отчетности (МСБУ) лучше всего начинать с самого первого стандарта «**Представление финансовой отчетности**» (далее — МСБУ 1), цель которого — описать общие требования к подготовке финансовой отчетности.

Задача МСБУ 1 состоит в формулировке предписаний по представлению компанией финансовой отчетности, сопоставимой как во времени (за ряд отчетных периодов), так и с финансовой отчетностью других компаний.

МСБУ 1 устанавливает требования к представлению финансовой отчетности, содержит указания по поводу ее структуры, а также определяет минимальные требования к содержанию отчетности.

Положения МСБУ 1 относятся ко всей финансовой отчетности, представленной в соответствии с МСБУ. Данный стандарт не распространяется на промежуточную финансовую отчетность, которая регулируется МСБУ 34 «Промежуточная финансовая отчетность». МСБУ 1 действителен в равной степени для всех компаний, независимо от того, должны ли они составлять консолидированную или индивидуальную финансовую отчетность.

**Финансовая отчетность** — это структурированное представление информации о финансовом положении и финансовых результатах деятельности предприятия.

Задача финансовой отчетности состоит в представлении информации о финансовом положении, финансовых результатах и дви-

жении денежных средств компании, которая (информация) может оказаться полезной для широкого круга лиц при принятии решений. Она должна включать в себя:

- бухгалтерский баланс;
- отчет о прибылях и убытках;
- отчет об изменениях в капитале;
- отчет о движении денежных средств;
- изложение учетной политики и пояснительные примечания.

Компоненты финансовой отчетности взаимосвязаны, поскольку отражают соответствующие аспекты хозяйственной деятельности предприятия. Ни один отчет не может предоставить всю необходимую пользователям информацию, поэтому все компоненты финансовой отчетности следует рассматривать и интерпретировать в комплексе.

Назначение компонентов финансовой отчетности приведем на рис.1.

Помимо финансовой отчетности многие компании представляют **финансовый обзор руководства**, в котором дается характеристика основных финансовых результатов деятельности компании, ее финансового положения, а также факторов неопределенности, которые приходится принимать во внимание при формировании отчетности.

Такой отчет может включать обзор:

- основных факторов, определяющих финансовые результаты, в том числе изменений условий хозяйствования, реакции компании на эти изменения и их последствия; а также инвестиционной и дивидендной политики,

## стандарты бухучета

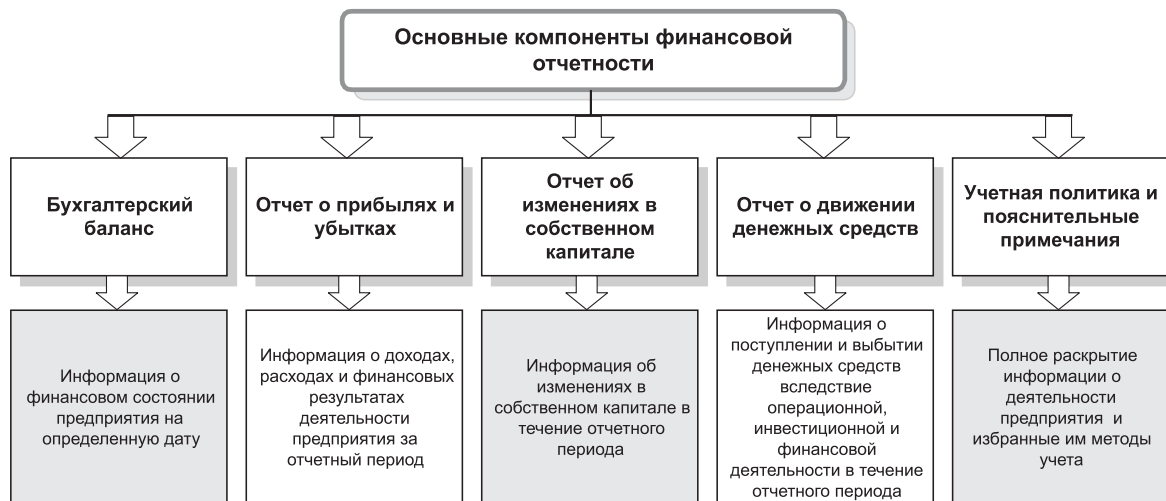


Рис.1

направленной на поддержание достигнутого уровня и дальнейшее повышение эффективности работы;

- источников финансирования и целевого левериджа — соотношения капитала и обязательств;
- ресурсов, которые не были отражены в бухгалтерском балансе в соответствии с МСБУ.

Многие компании также представляют и другие виды отчетов, например, о добавленной стоимости, о природоохранных мероприятиях, в частности, в отраслях, где экологические факторы имеют особое значение, а также в тех случаях, когда работники рассматриваются как значимая группа пользователей.

**Аудиторский отчет**, не являясь обязательным, обеспечивает пользователей независи-

мым подтверждением уровня достоверности отчетных показателей.

Отчеты, представляемые **за рамками** финансовой отчетности, не относятся к сфере МСБУ.

Необходимым условием правдивого отражения деятельности предприятия является подача информации таким способом, который обеспечивает качественные характеристики финансовых отчетов.

Качественные характеристики определяют степень полезности информации, приведенной в финансовых отчетах. Концептуальные основы Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) содержат **четыре** основные качественные характеристики финансовой информации (см. рис. 2).



Рис. 2

Достоверное представление финансовой отчетности обеспечивается при соблюдении требований МСФО (с учетом раскрытия дополнительной информации, если это необходимо).

При составлении финансовой отчетности в свете принципа **непрерывности** руководство должно оценить способность компании продолжать свою деятельность. Финансовая отчетность должна составляться исходя из принципа непрерывности деятельности, за исключением тех случаев, когда руководство намеревается или ликвидировать компанию, или прекратить торговые операции, или не имеет реальной возможности не делать этого.

При оценке приемлемости допущения о непрерывности деятельности руководство учитывает всю имеющуюся информацию о будущем в течение как минимум 12 месяцев с отчетной даты.

Компания должна составлять финансовую отчетность, за исключением отчета о движении денежных средств, с использованием **метода начислений**.

Метод начислений предполагает, что операции и другие события следует отражать в учетных регистрах и приводить в финансовых отчетах тех периодов, к которым они относятся, а не обязательно тогда, когда предприятие получает или уплачивает средства.

При применении основ начисления, статьи определяются как активы, обязательства, капитал или расходы, то есть как элементы финансовой отчетности, если они удовлетворяют определениям и критериям признания всех элементов, приведенных в Концептуальных основах МСФО.

Международные стандарты **не определяют** конкретные формы отчетности, а только устанавливают **минимальный перечень статей**, которые должны содержаться в каждом отчете. При необходимости компания может включить в нее дополнительные показатели.

### БАЛАНС

Непосредственно в составе бухгалтерского баланса должны быть представлены, как минимум, статьи, приведенные в табл. 1.

Таблица 1

Статьи	Статьи
<p><b>Активы</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ основные средства;</li> <li>✓ инвестиционная недвижимость;</li> <li>✓ нематериальные активы;</li> <li>✓ финансовые активы — за исключением инвестиций, отраженных на основе долевого метода, дебиторской задолженности покупателей и прочих видов задолженности, денежных средств и эквивалентов денежных средств;</li> <li>✓ инвестиции, отраженные на основе долевого метода;</li> <li>✓ активы по отложенным налогам (в соответствии с положениями МСБУ (IAS)12)</li> <li>✓ биологические активы;</li> <li>✓ запасы;</li> <li>✓ дебиторская задолженность покупателей и прочие виды задолженности;</li> <li>✓ денежные средства и эквиваленты денежных средств</li> </ul>	<p><b>Обязательства</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам, а также прочие виды задолженности;</li> <li>✓ резервы;</li> <li>✓ обеспечения;</li> <li>✓ финансовые обязательства — за исключением кредиторской задолженности поставщикам и подрядчикам, а также прочих видов задолженности и резервов;</li> <li>✓ обязательства и активы, относящиеся к текущим налогам (в соответствии МСБУ (IAS) 12 «Налоги на прибыль»);</li> <li>✓ обязательства по отложенным налогам (в соответствии с положениями МСБУ (IAS)12);</li> </ul> <p><b>Выпущенный капитал и резервы</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ доля меньшинства, представленная в капитале;</li> <li>✓ акционерный капитал, выпущенный компанией, а также фонды (резервный капитал), относящиеся к владельцам капитала материнской компании</li> </ul>

В приведенные выше статьи не включены такие активы и обязательства, которые также следует приводить непосредственно в балансе отдельными позициями:

- общая сумма активов, классифицируемых как содержащиеся для продажи, согласно

МСФО 5 «Нетекущие активы, удерживаемые для продажи, и прекращенная деятельность»;

- обязательства, включенные в состав ликвидационной группы, содержащейся для продажи согласно МСФО 5 «Нетекущие активы,

## стандарты бухучета

удерживаемые для продажи, и прекращенная деятельность».

Дополнительные статьи, разделы и промежуточные показатели должны вводиться непосредственно в состав бухгалтерского баланса в том случае, когда их представление позволяет лучше продемонстрировать финансовое положение компании.

Следует отметить, что приведенный перечень не является исчерпывающим, поэтому в балансе следует приводить дополнительные статьи (или строки), заглавия и промежуточные итоги, если этого требуют другие стандарты или если это нужно для правдивого отражения финансового состояния предприятия.

Необходимость введения дополнительных статей в балансе с целью правдивого отражения финансового состояния предприятия основывается на анализе:

- характера, ликвидности, существенности активов и их функций в пределах предприятия;
- сумм, характера, сроков и условий погашения обязательств;
- однородности оценки активов и обязательств.

В составе нематериальных активов, естественно, выделяют гудвил, поскольку его невозможно реализовать отдельно от предприятия.

В свою очередь, принято отдельно подавать те обязательства, на которые начисляются проценты, и те, на которые проценты не начисляются.

Таким образом, для обеспечения правдивого отражения финансового состояния предприятия не следует подавать (соответственно, в составе активов или обязательств) одной суммой, в случае их существенности, различные по характеру и функции статьи, а именно:

- монетарные и немонетарные;
- текущие и нетекущие;
- операционные и финансовые;
- процентные и непроцентные.

Согласно МСБУ 1, предприятию следует приводить непосредственно в балансе текущие и нетекущие активы, текущие и нетекущие обязательства как отдельные классификации.

Исключения из этого правила допускаются, если подача статей в балансе на основе их ликвидности обеспечивает более достоверную и уместную информацию.

### ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ

Непосредственно в отчете о прибылях и убытках должны быть представлены, как минимум, статьи, приведенные в таблице 2.

Дополнительные статьи, разделы и промежуточные показатели должны вводиться непосредственно в Отчет о прибылях и убытках в том случае, когда их представление позволяет лучше продемонстрировать финансовое положение компании.

Свернуто отражаются прибыли (и убытки), возникающие по группе аналогичных операций, например, прибыли (и убытки) по курсовым валютным разницам или прибыли (и убытки) от переоценки финансовых инструментов, предназначенных для продажи. Если такие прибыли и убытки существенны, то их следует отражать отдельно.

Расходы, связанные с формированием резерва, которые учитываются в соответствии с МСБУ (IAS) 37 «Обеспечения, предусмотренные обязательства и непредусмотренные активы» и возмещаются третьей стороной (например, по договору с поставщиком о предоставлении гарантий), могут отражаться свернуто с учетом соответствующего возмещения.

В связи с тем, что хозяйственные операции различаются по частоте, потенциальной рентабельности, а также прогнозируемости результатов, раскрытие компонентов финансового результата позволяет лучше объяснить, как он был получен, и помогает в прогнозировании.

Для объяснения особенностей элементов финансового результата деятельности непосредственно в состав Отчета о прибылях и убытках вводятся дополнительные статьи, а в описание (и последовательность статей) вносятся поправки, когда это необходимо.

При этом следует принимать во внимание фактор существенности, а также характер (и назначение) компонентов доходов и расходов.

Ни одна из статей **не может быть** представлена как чрезвычайная ни в составе Отчета о прибылях и убытках, ни в примечаниях.

### ОТЧЕТ ОБ ИЗМЕНЕНИЯХ КАПИТАЛА

Компания обязана представлять Отчет об изменениях капитала, отражая непосредственно в отчете:

Таблица 2

Статьи	Стандарт, определяющий порядок признания, оценки и раскрытия статьи
Доход	МСБУ 18 «Выручка (доход)»
Финансовые расходы	МСБУ 23 «Затраты по займам»
Доля прибыли или убытка ассоциированных компаний и совместных предприятий, определенная на основе долевого метода	МСБУ 28 «Инвестиции в ассоциированные предприятия» и МСБУ 31 «Доли в совместных предприятиях»
Прибыль (или убыток) до налогообложения по результатам выбытия активов или погашения обязательств, связанных с прекращаемой деятельностью	МСФО 5 «Нетекущие активы, удерживаемые для продажи, и прекращенная деятельность»
Расходы на налог	МСБУ 12 «Налоги на прибыль»
Сумма, которая включает итог прибыли (убытка) после налогообложения от: а) прекращенной деятельности; б) оценки по справедливой стоимости (за вычетом расходов на продажу (или ликвидацию) активов или ликвидационной группы, которые являются составными прекращенной деятельности)	МСБУ 1 «Представление финансовой отчетности»
Прибыль или убыток за период	МСБУ 1 «Представление финансовой отчетности»
Распределение прибыли или убытка за период: а) прибыль или убыток, которые относятся к доле меньшинства; б) прибыль или убыток, которые относятся к собственникам капитала материнского предприятия	МСБУ 27 «Консолидированные и отдельные финансовые отчеты»

- 1) прибыль (или убыток) за отчетный период;
- 2) каждую статью дохода и расхода, которая непосредственно относится на капитал, а также итоговые показатели по указанным статьям;
- 3) итоговые показатели доходов и расходов, рассчитанные как сумма (1) и (2), отражая отдельно итоговые показатели, относящиеся к владельцам капитала материнской компании и к доле меньшинства;
- 4) по каждому компоненту капитала — влияние изменений учетной политики и исправления ошибок, учтенных в соответствии с МСБУ (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских расчетах».

Компания должна также представлять либо в Отчете об изменениях капитала, либо в примечаниях:

- суммы операций с владельцами капитала компании, действовавшими в рамках своих полномочий в качестве владельцев капитала, отражая отдельно распределение дивидендов между владельцами капитала;
- сальдо нераспределенной прибыли (накопленной прибыли или убытка) на начало и конец отчетного периода, а также изменения,

произошедшие в течение отчетного периода;

- сверку балансовой стоимости по каждому классу вложенного капитала и по каждому виду фонда (резерва) на начало и конец отчетного периода, отдельно раскрывая информацию о каждом изменении.

Изменение капитала компании за период между двумя отчетными датами отражает увеличение (или уменьшение) чистых активов компании в течение отчетного периода.

За исключением изменений, обусловленных операциями с владельцами капитала, действовавшими в рамках своих полномочий в качестве владельцев капитала, совокупное изменение капитала в течение отчетного периода отражает итоговые показатели доходов и расходов, включая прибыли и убытки, полученные в результате деятельности в течение указанного периода (независимо от того, включены ли указанные статьи в Отчет о прибылях и убытках или отражены как изменения капитала).

МСБУ (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» предусматривает включение всех статей доходов и расходов, зарегистриро-

## стандарты бухучета

ванных в течение отчетного периода, в Отчете о прибылях и убытках, кроме тех случаев, когда другая МСБУ содержит иные требования.

### **Информация, представляемая либо в Отчете о прибылях и убытках, либо в примечаниях**

Информацию о характере и величине существенных статей Отчета о прибылях и убытках следует раскрывать отдельно.

Отдельно раскрывается:

- уменьшение стоимости запасов до чистой цены продажи или стоимости основных средств до возмещаемой величины (а также компенсация указанных списаний);
- реструктуризация деятельности компании (и восстановление резервов, из которых покрываются расходы на реструктуризацию);
- выбытие объектов основных средств;
- выбытие инвестиций;
- прекращаемая деятельность;
- расчеты по результатам судебного процесса;
- восстановление прочих резервов.

### **ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ**

Информация о движении денежных средств дает пользователям возможность оценить способность компании генерировать денежные средства и ее потребности в денежных средствах. Требования к представлению отчета о движении денежных средств и раскрытию соответствующей информации установлены МСБУ (IAS) 7.

### **ПОЯСНИТЕЛЬНЫЕ ПРИМЕЧАНИЯ**

Примечания к финансовой отчетности должны:

- представлять информацию об основах составления финансовой отчетности и о специфике учетной политики;
- раскрывать информацию, требуемую МСБУ, которая не представляется непосредственно в бухгалтерском балансе, Отчете о прибылях и убытках, Отчете об изменениях капитала или Отчете о движении денежных средств;
- представлять дополнительную информацию для адекватного понимания финансовой отчетности.

Примечания должны представляться упорядоченно. Каждая статья бухгалтерского ба-

ланса, Отчета о прибылях и убытках, Отчета об изменениях капитала или Отчета о движении денежных средств должна быть снабжена перекрестной ссылкой на соответствующую информацию в примечаниях.

Обычно примечания приводятся в порядке, который помогает пользователям лучше понять данные финансовой отчетности и выполнить ее сопоставление с отчетностью других компаний, а именно:

- указание на соответствие МСБУ;
- краткое изложение основных положений учетной политики;
- дополнительные сведения по статьям, представленным непосредственно в бухгалтерском балансе, Отчете о прибылях и убытках, Отчете об изменениях капитала или Отчете о движении денежных средств, в той же последовательности, в которой представлены отчеты и их статьи;
- прочая информация, включая:
  - условные обязательства и неучтенные обязательства по заключенным договорам;
  - раскрытие информации нефинансового характера, например, задачи и политика компании в области управления финансовым риском).

Иногда бывает необходимо или желательно изменить порядок изложения информации в примечаниях. Так, сведения об изменениях «справедливой стоимости», отраженные в Отчете о прибылях и убытках, могут быть совмещены с информацией о наступлении сроков платежей по финансовым инструментам, несмотря на то, что первая упомянутая информация относится к Отчету о прибылях и убытках, а последняя — к бухгалтерскому балансу.

Упорядоченность примечаний сохраняется в той степени, в какой это целесообразно.

Примечания, содержащие информацию об основах составления финансовой отчетности и специфике учетной политики, могут быть сформированы в отдельный компонент финансовой отчетности.

### **Раскрытие информации об учетной политике**

В разделе, посвященном основным положениям учетной политики, компания обязана раскрывать:

- базовые оценки, используемые в финансовой отчетности;
- прочие положения политики, которые способствуют лучшему пониманию финансовой отчетности.

Пользователей следует информировать о базовых оценках (первоначальная стоимость, текущая стоимость, чистая цена продажи, справедливая стоимость или возмещаемая величина), так как оценочная база составления финансовой отчетности влияет на результаты их анализа.

Когда в финансовой отчетности используется не одна базовая оценка, например, в случае переоценки определенных классов активов, достаточно указать категории активов (или обязательств), для оценки которых применяется соответствующая база.

При принятии решения о целесообразности раскрытия информации о конкретном аспекте учетной политики руководство учитывает полезность такого раскрытия с точки зрения объяснения влияния хозяйственных операций на финансовый результат и финансовое положение компании.

Раскрытие специфики учетной политики особенно важно, когда она определяется путем выбора из альтернативных вариантов, допускаемых МСБУ.

Примером может служить раскрытие информации о методе отражения доли совместно контролируемой компании — пропорциональной консолидации или долевом.

Некоторыми МСБУ устанавливаются специальные требования к раскрытию информации о конкретных аспектах учетной политики, в том числе о выборе между различными допустимыми альтернативными методами учета, который делает руководство.

Компании следует принимать во внимание характер своей деятельности и представлять в отчетности те положения учетной политики, разъяснения которых ожидали бы пользователи от компании данного вида.

Выбор учетной политики может быть значимым в силу особенностей деятельности компании, даже если числовые отчетные показатели за текущий и предыдущие отчетные периоды не являются существенными.

Компания обязана в разделе, посвященном основным положениям учетной политики, или в других примечаниях раскрывать логику профессионального суждения руководства по формированию положений учетной политики, которые оказали наиболее значительное влияние на показатели финансовой отчетности (за исключением тех соотношений, исходя из которых рассчитывались учетные оценки).

В процессе формирования учетной политики руководство выносит профессиональные суждения по различным вопросам (помимо учетных оценок), которые могут серьезно повлиять на показатели, отраженные в финансовой отчетности. Например, руководство выносит профессиональные суждения при определении:

- отнесения финансовых активов к классу инвестиций, удерживаемых до погашения;
- момента, когда все существенные риски (и выгоды), связанные с собственностью на финансовые и арендные активы, в основном перекладываются на другие компании;
- являются ли некоторые сделки купли-продажи товаров, по сути, вариантами финансирования, которое, естественно, не создает выручки;
- являются ли взаимоотношения между компанией и специальным целевым фондом, по сути, свидетельством того, что указанный специальный целевой фонд контролируется компанией.

МСБУ (IAS) 27 «Консолидированные и отдельные финансовые отчеты» требует от компании разъяснения причин, по которым собственники компании не устанавливают контроль над инвестируемой компанией, т.е. не дочерней (даже если более половины голосов или потенциального права участия в голосовании принадлежит им прямо или косвенно через дочерние компании).

В соответствии с МСБУ (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость», в тех случаях, когда классификация объектов недвижимости достаточно сложна, следует раскрыть критерии разграничения инвестиционной собственности, объектов недвижимости, используемых для собственных нужд, а также недвижимости, предназначенной для продажи при обычном ходе бизнеса.

## стандарты бухучета

### **Информация для оценки в условиях неопределенности**

Компания обязана раскрывать в примечаниях основные допущения о развитии событий в будущем, а также другие источники информации, позволяющие отразить в отчетности объекты, имеющие неопределенную оценку, что влечет за собой значительный риск будущих существенных корректировок балансовой стоимости активов (и обязательств).

В отношении таких активов (и обязательств) примечания должны содержать следующую информацию:

- характер;
- балансовую стоимость на отчетную дату.

Определение балансовой стоимости некоторых активов (и обязательств) предполагает выполнение оценки на отчетную дату влияния неопределенных будущих событий на указанные активы (и обязательства).

Учетные оценки могут потребоваться, например, при определении:

- возмещаемой величины по классам основных средств;
- влияния обесценивания запасов;
- резервов на покрытие затрат по результатам судебного процесса;
- долгосрочных обязательств по пенсионным программам.

В расчете оценок учитываются предположения о риске корректировки денежных потоков (или используемой ставки дисконтирования), о будущих изменениях уровня оплаты труда, а также о будущих ценовых колебаниях, которые повлияют на величину прочих затрат.

Раскрытие такой информации не требуется для активов (или обязательств), характеризующихся риском существенного изменения их балансовой стоимости в течение следующего финансового года, если на отчетную дату они оценивались по справедливой стоимости, основанной на последних рыночных ценах.

Необходимая информация раскрывается таким образом, чтобы помочь пользователям понять логику профессиональных суждений руководства о будущих событиях и о других основаниях для оценки в условиях неопределенности.

Раскрытие информации **не предполагает** представления данных планового или прогнозного характера.

При недоступности данных о степени возможного влияния некоторого основного допущения, компания констатирует тот факт, что развитие событий в течение следующего финансового года может потребовать существенной корректировки балансовой стоимости соответствующего актива (или обязательства).

Во всех случаях компания раскрывает информацию о характере, балансовой стоимости конкретного актива или обязательства (или класса активов или обязательств), на оценку которых влияет данное допущение.

Раскрытие информации о логике конкретных профессиональных суждений, которые выносит руководство в процессе формирования учетной политики компании, не относится к раскрытию информации об оценке в условиях неопределенности.

МСБУ (IAS) 37 «Обеспечения, предусмотренные обязательства и непредусмотренные активы» при определенных обстоятельствах требует раскрывать информацию о важнейших допущениях, касающихся будущих событий, которые повлияют на величину резервов (по их классам).

МСБУ (IAS) 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации» предусматривает раскрытие информации о существенных допущениях, на основе которых определяется справедливая стоимость финансовых активов и финансовых обязательств, учитываемых по справедливой стоимости.

МСБУ (IAS) 16 «Основные средства» предусматривает раскрытие информации о важных допущениях, на основе которых определяется справедливая стоимость переоцененных объектов основных средств.

### **Раскрытие прочей информации**

Компания должна приводить в примечаниях следующие сведения:

- размер дивидендов, предлагаемых (или объявленных) до утверждения финансовой отчетности, но не отраженных в качестве прибыли отчетного периода, распределенной между владельцами капитала, а также соответствующий размер дивидендов в расчете на акцию;

- величину неучтенных кумулятивных дивидендов на привилегированные акции.

Компания должна раскрывать следующую информацию, если она не была раскрыта в каких-либо других разделах финансовой отчетности:

- юридический адрес, организационно-правовую форму компании, страну, где зарегистрирован ее юридический адрес (или страну, являющуюся основным местом ведения бизнеса, в отличие от юридического адреса);

- описание характера деятельности компании и основные направления деятельности;
- наименование материнской компании и головной материнской компании.

#### САМОПРОВЕРКА

Завершая знакомство с общими требованиями к составлению и представлению финансовой отчетности по международным стандартам бухгалтерского учета, предлагаем читателям несколько вопросов по МСБУ 1 для самопроверки своих знаний (см. рис.3).

---

#### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

Голов С.Ф., Костюченко В.Н. Бухгалтерский учет и финансовая отчетность по международным стандартам: К., 2004.

## 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 СЕНТЯБРЬ 2007 г. — АРТИКУЛ**

(Срок действия с 1 по 30 сентября)



## ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ

<p><b>Вопрос 1.</b> Достоверное представление финансовой отчетности предполагает, что компания будет:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. осуществлять выбор учетной политики в соответствии с МСФО (IAS) 8;</li> <li>2. предоставлять уместную, надежную, сопоставимую и доступную для понимания информацию;</li> <li>3. обеспечивать раскрытие дополнительной информации;</li> <li>4. представлять аудиторский отчет.</li> </ol>	<p><b>Выберите правильный ответ:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>(1) 1 + 3 + 4</li> <li>(2) 1 - 3</li> <li>(3) 2 - 4</li> <li>(4) 3 - 4</li> </ol>
<p><b>Вопрос 2.</b> Отчетность, составленная на основе принципа непрерывности, предполагает, что хозяйственная деятельность будет продолжаться в течение:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 6 месяцев;</li> <li>2. 1 года;</li> <li>3. обозримого будущего.</li> </ol>	<p><b>Выберите правильный ответ:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>(1)</li> <li>(2)</li> <li>(3)</li> </ol>
<p><b>Вопрос 3.</b> Прибыль и убытки по курсовым валютным разницам отражаются:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. в составе выручки;</li> <li>2. двумя отдельными статьями;</li> <li>3. свернуто, отдельной статьей.</li> </ol>	<p><b>Выберите правильный ответ:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>(1)</li> <li>(2)</li> <li>(3)</li> </ol>
<p><b>Вопрос 4.</b> Возмещение резервов следует отражать:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. в качестве актива в бухгалтерском балансе;</li> <li>2. в уменьшение расходов на формирование резерва в отчете о прибылях и убытках;</li> <li>3. отдельной статьей в отчете о прибылях и убытках.</li> </ol>	<p><b>Выберите правильный ответ:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>(1)</li> <li>(2)</li> <li>(3)</li> </ol>
<p><b>Вопрос 5.</b> Профессиональное суждение о целесообразности отдельного представления дополнительных статей основывается на оценке:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. характера и ликвидности активов;</li> <li>2. функционального назначения активов;</li> <li>3. величины, характера и сроков выполнения обязательств;</li> <li>4. наличия места в финансовой отчетности.</li> </ol>	<p><b>Выберите правильный ответ:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 1 + 3 + 4</li> <li>2. 2 - 3</li> <li>3. 2 - 4</li> <li>4. 3 - 4</li> </ol>
<p><b>Вопрос 6.</b> Отчет об изменениях капитала увязывает:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. отчет о движении денежных средств с движением капитала;</li> <li>2. отчет о прибылях и убытках с движением капитала;</li> <li>3. примечания с движением капитала.</li> </ol>	<p><b>Выберите правильный ответ:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>(1)</li> <li>(2)</li> <li>(3)</li> </ol>
<p><b>Вопрос 7.</b> Учетные оценки необходимы для определения:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. возмещаемой величины по классам основных средств;</li> <li>2. влияния обесценивания на оценку запасов;</li> <li>3. резервов предстоящих расходов на выплаты по судебным искам;</li> <li>4. долгосрочных обязательств по выплате вознаграждений работникам, например по пенсионным программам;</li> <li>5. дебиторской задолженности.</li> </ol>	<p><b>Выберите правильный ответ:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>(1) 1 + 3 - 5</li> <li>(2) 1 - 3</li> <li>(3) 1 - 4</li> <li>(4) 1 - 5</li> </ol>
<p><b>Вопрос 8.</b> Финансовая отчетность дает информацию по следующим параметрам компании:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. активы;</li> <li>2. обязательства;</li> <li>3. капитал;</li> <li>4. доходы и расходы, включая прибыли и убытки;</li> <li>5. прочие изменения капитала;</li> <li>6. движение денежных средств;</li> <li>7. кадровая политика.</li> </ol>	<p><b>Выберите правильный ответ:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>(1) 1 + 3 + 4 + 5</li> <li>(2) 1 - 3</li> <li>(3) 1 - 6</li> <li>(4) 1 - 7</li> </ol>

Рис. 3

# Содержание и виды финансового планирования на предприятии

*Юрий Лернер, к.э.н.*

В условиях перехода к рыночной экономике значительно повышается материальная и моральная ответственность руководителей субъектов хозяйствования за их финансовое положение. Финансовое состояние предприятий зависит от уровня производственно-финансовой деятельности, который в значительной степени определяется уровнем управления этой деятельностью. Управленческие решения, оценка и выбор самых эффективных их вариантов, форм и способов их выполнения осуществляются на основе планирования развития экономики предприятия.

В планировании развития экономики предприятия существенную роль играет финансовое планирование.

## СОДЕРЖАНИЕ ФИНАНСОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ

**Финансовое планирование** — это определение объёмов поступления соответствующих видов финансовых ресурсов и их распределения по направлениям использования в запланированном году (периоде).

Финансовое планирование является необходимым элементом управления экономикой. Если финансы охватывают все аспекты деятельности предприятий, то финансовое планирование выражает их в соответствующих финансовых показателях, которые используются в управлении экономикой. Без финансового планирования невозможно достичь уровня управления экономикой, который обеспечивает предприятию повышение эффективности, успех на рынке, расширение материальной базы, успешное решение соци-

альных вопросов и материальное стимулирование сотрудников. В этой связи в условиях рынка нужен значительно более высокий, чем имеется ныне, научно обоснованный уровень планирования финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Назначение финансового планирования состоит в определении совокупной потребности предприятия в таком количестве финансовых ресурсов, чтобы обеспечивалось финансирование расширения производства, выполнение финансово-кредитных обязательств перед бюджетом, банками и т.д., решение социальных задач и материального стимулирования сотрудников предприятия. Кроме того, финансовое планирование способствует избежанию сверхнормативных и сверхпланируемых затрат товарно-материальных ценностей и финансовых ресурсов как по отдельным видам мероприятий, так и по предприятию в целом.

Объектом финансового планирования являются доходы и накопления, их формирование и распределение, отношения с отраслями финансово-кредитной системы, капитальные инвестиции и оборотные активы, планирование их объёмов и источников финансирования, определение источников финансирования социальных и культурных сфер деятельности предприятия.

Финансовое планирование базируется на производственных показателях плана реализации продукции и услуг, плана капитальных инвестиций и плана развития социальной сферы.

Основные задачи, стадии и методы финансового планирования представлены на рис. 1.



**Рис.1 Основные задачи и стадии финансового планирования**

**Метод коэффициентов** предусматривает изменение планируемых финансовых показателей исходя из уровня их выполнения в предыдущем отчётном периоде (планирование от достигнутого).

**Нормативный метод** предполагает расчёт финансовых показателей на основе установленных норм.

**Балансовый метод** предусматривает согласование всех затрат с источниками их финансирования.

В процессе финансового планирования выполняются разнообразные финансовые расчёты, составляются таблицы, в которых определяются результаты от продажи продукции, выполнения работ и предоставления услуг, распределяются полученные результаты, рассчитываются нормативы оборотных активов и источники их покрытия, объёмы затрат и их покрытие и др. Заключительным этапом финансового планирования является составление сводной таблицы — финансового плана (баланса доходов и затрат) предприятия.

**ВИДЫ ФИНАНСОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ**

Финансовое планирование осуществляется путём выполнения финансовых расчётов

и составления планов различного содержания в зависимости от задач и объектов планирования. Исходя из этого финансовые планы делят на:

- оперативные;
- перспективные;
- текущие.

**Оперативное планирование**

В повышении эффективности производства большую роль играет **оперативное** управление. Вместе с тем эффективность управления производственными процессами, регулирование расчётов с сотрудниками предприятий, покупателями и поставщиками, финансово-кредитными системами (бюджетом, централизованными внебюджетными фондами, банками и др.), обеспечение платежеспособности предприятий в значительной мере зависит от организации **оперативного финансового планирования**, которое может включать и зачастую включает в себя составление платёжного календаря.

**Платежный календарь**

**Платёжный календарь** — неофициальный документ, в котором отображаются поступления средств предприятия за определённый

период. Назначение платёжного календаря состоит в установлении размеров расходов и поступлений средств, последовательности и срока выполнения предприятием всех планов за определенный период.

Этот календарь дает возможность финансовым службам предприятия обеспечивать своевременное выполнение расчётов и платёжных обязательств, устанавливая изменения и определять уровень платежеспособности предприятия и финансирование его нормальной хозяйственной деятельности в соответствующем периоде.

Платёжный календарь составляется на короткие промежутки времени — месяц, 15 дней, декаду. Лучше всего составлять платёжный календарь на месяц с подекадным разбиением. Платёжный календарь состоит из **двух разделов**.

В **первом разделе** указываются все виды затрат (платежей) предприятия за планируемый период:

- средства на выплату заработной платы и приравненных к ней платежей;
- суммы налогов и платежей в бюджет и внебюджетные фонды;
- средства на оплату счетов поставщиков за товарно-материальные ценности и предоставленные услуги, выполненные работы по капитальному строительству и капитальному ремонту;
- средства на оплату просроченной кредиторской задолженности;
- средства на погашение сумм кредитов и процентов по ним;
- на другие виды платежей.

Во **втором разделе** отражаются:

- остатки средств по счетам в банках и в кассе предприятия;
- ожидаемые поступления средств из различных источников:
  - ✓ *выручка от продажи продукции, работ, услуг, основных фондов и товарно-материальных ценностей;*
  - ✓ *поступления от погашения дебиторской задолженности и из централизованных источников;*
  - ✓ *поступления в виде кредитов банков и др.*

При составлении платёжного календаря используются: данные учёта операций по счетам в банках и в кассе предприятия;

плановые данные о сроках выпуска и продажи продукции или предоставления услуг; договоры с поставщиками на поставки материальных ресурсов; сведения о срочных и просроченных платежах поставщикам и подрядчикам; установленные сроки оплаты заработной платы работникам предприятия; сроки оплаты соответствующих налогов и платежей в бюджет и внебюджетные фонды; кредитные договоры с банками; данные о состоянии дебиторской и кредитной задолженности и т.д. В календаре могут быть приведены и другие данные.

Пример формы платёжного календаря приведен в таблице.

Отношения между двумя разделами календаря — поступлениями и затратами — могут быть такими, чтобы обеспечить их равенство, либо превышение поступлений над затратами или наоборот. Лишние средства в этом случае остаются на текущем счете предприятия, и это означает большую или меньшую устойчивость его финансового положения и платежеспособность в следующем периоде.

Превышение затрат над поступлениями свидетельствует об уменьшении возможности предприятия по покрытию следующих затрат, и потому предприятие должно отыскать резервы увеличения объёмов денежных поступлений за счёт увеличения объёмов реализации продукции, осуществления мероприятий по ускорению расчетов за неё, изымания дебиторской задолженности, сокращения соответствующих видов затрат или переноса их оплаты на следующие периоды и т.п.

Однако независимо от соотношения доходной и расходной частей платёжного календаря его составление и использование в оперативном управлении предприятием дает возможность осуществлять контроль за поступлением средств и их целевым использованием, что способствует укреплению расчётно-платёжной и финансовой дисциплины на предприятии.

#### ПЕРСПЕКТИВНОЕ И ТЕКУЩЕЕ ПЛАНИРОВАНИЕ (БИЗНЕС-ПЛАНИРОВАНИЕ)

Примером объединения перспективного и текущего планирования является бизнес-

**Пример платёжного календаря предприятия**

№ п/п	Разделы и статьи календаря	Сумма за месяц, всего,* тыс.грн	В том числе по декадам, тыс.грн*		
			I	II	III
<b>I. Затраты предприятия</b>					
1.	Платежи в Пенсионный фонд	35,0	20,0	—	15,0
2.	Неотложные потребности предприятия	18,0	6,0	6,0	6,0
3.	Налоги и другие платежи в централизованные фонды	38,0	—	38,0	—
4.	Заработная плата и приравненные к ней платежи	105,0	60,0		45,0
5.	Оплата просроченной кредитной задолженности поставщикам	15,0	5,0	5,0	5,0
6.	Оплата счетов поставщиков	150,0	50,0	50,0	50,0
7.	Оплата счетов подрядчиков	105,0	45,0	60,0	—
8.	Погашение просроченных кредитов	—	—	—	—
9.	Погашение срочных кредитов	—	—	—	—
10.	Оплата процентов по кредитам	—	—	—	—
11.	Другие платежи	10	3,5	3,5	3,0
<b>12.</b>	<b>Всего платежей</b>	<b>476,0</b>	<b>189,0</b>	<b>162,0</b>	<b>124,0</b>
<b>II. Поступления средств на предприятие</b>					
1.	Остаток средств на счетах	15	15	—	—
2.	Выручка от продажи продукции, работ и услуг	405,0	144,0	146,0	114,0
3.	Выручка от продажи основных фондов и товарно-материальных ценностей	30,0	10,0	10,0	10,0
4.	Поступления просроченной дебиторской задолженности	15,0	15,0	—	—
5.	Поступления из централизованных источников	10,0	10,0	—	—
6.	Поступления от краткосрочных кредитов	—	—	—	—
7.	Иные поступления	11,0	—	11,0	—
<b>8.</b>	<b>Всего поступлений</b>	<b>486,0</b>	<b>194,0</b>	<b>167,0</b>	<b>124,0</b>
9.	Превышение поступлений над затратами	10	5	5	—
10.	Превышение затрат над поступлениями	—	—	—	—
<b>Примечание.</b> * Числовые данные приведены в качестве примера.					

план, который разрабатывается при создании нового предприятия или обосновании производства новых видов продукции на действующем предприятии. Особенно большое распространение бизнес-планирование получило в последнее время в предпринимательской деятельности.

Планирование предпринимательской деятельности любого коммерческого предприятия направлено на решение вопроса о том, стоит ли вкладывать деньги в данный проект и принесет ли он ожидаемый доход, окупающий все затраты. Для определения конечных результатов начинаемого (продолжаемого) дела необходимо иметь грамотно составленный бизнес-план. Без этого нельзя начинать коммерческий или производственный бизнес.

**Бизнес-план** представляет собой документ, включающий все основные аспекты создаваемого предприятия. В нем должны быть

отражены вопросы изучения емкости и перспективы рынка сбыта, должны быть оценены все затраты, которые соизмеримы с доходами от планируемой деятельности, с целью определения потенциальной прибыльности.

Представленное в бизнес-плане решение производственных, коммерческих и социальных проблем исключает возможность ошибочных действий в процессе реализации задуманного дела. Составляемый бизнес-план должен быть не только убедительным для инвестора, но и достаточно привлекательным, чтобы получить финансовую поддержку.

Хорошо аргументированный, составленный на достоверной информации, с глубоко продуманной перспективой бизнес-план — залог успеха для человека, начинающего или продолжающего дело и готового идти на разумный риск. Под бизнес-проектом понимается предварительный план мероприятий по организации какой-либо экономической

деятельности, осуществляемой впервые, а под бизнес-планом — бизнес-проект на любой стадии его реализации.

В настоящее время появилось значительное количество публикаций по бизнес-планированию. Все они в той или иной степени (как правило, незначительно) отличаются друг от друга, но основная их направленность всегда сохраняется во всех модификациях этих публикаций бизнес-планирования.

В сентябре 2006 года Министерством экономики разработаны и выпущены **Методические рекомендации по разработке бизнес-планов**.

Настоящие Методические рекомендации разработаны для идентичности бизнес-планирования, но, как показал тщательно проведенный анализ этих Методических рекомендаций, многие их положения или весьма перегружены текущими деталями, или не учитывают некоторых необходимых деталей, или неверны по существу.

В связи с этим, автором была разработана методика бизнес-планирования, в которой отсутствуют, по его мнению, указанные недостатки, а также присутствуют разработки, необходимые для бизнес-планирования в среднесрочной и долгосрочной перспективе для малых и средних по объему создаваемых или действующих предприятий. По мнению автора, указанные Методические рекомендации по разработке бизнес-плана должны быть доработаны.

Бизнес-проект (бизнес-план) может иметь следующие составляющие:

- прогноз рыночной ситуации;
- план поставки и наладки оборудования;
- график выхода оборудования на проектную мощность;
- план (прогноз) цены и качества;
- план по сбыту;
- план продвижения продукции;
- план расстановки кадров;
- финансовый план;
- план по рискам;
- план целесообразности внедрения рассматриваемых мероприятий.

Нередко бизнес-проект существует в виде плана-графика вложений и возвратности средств, составленного на основе прогноза затрат, объемов сбыта, отпускных цен. Иногда

это голая идея, для которой не делалось даже предварительных выкладок (в этом случае следует говорить, скорее, о рыночной возможности).

Для бизнес-плана характерно существование плана развития производства и плана по сбыту. Общая особенность украинского рынка — составление предприятиями бизнес-планов на основе принимаемого без проверки прогноза сбыта, а затем уже детальная проработка мероприятий по организации производства.

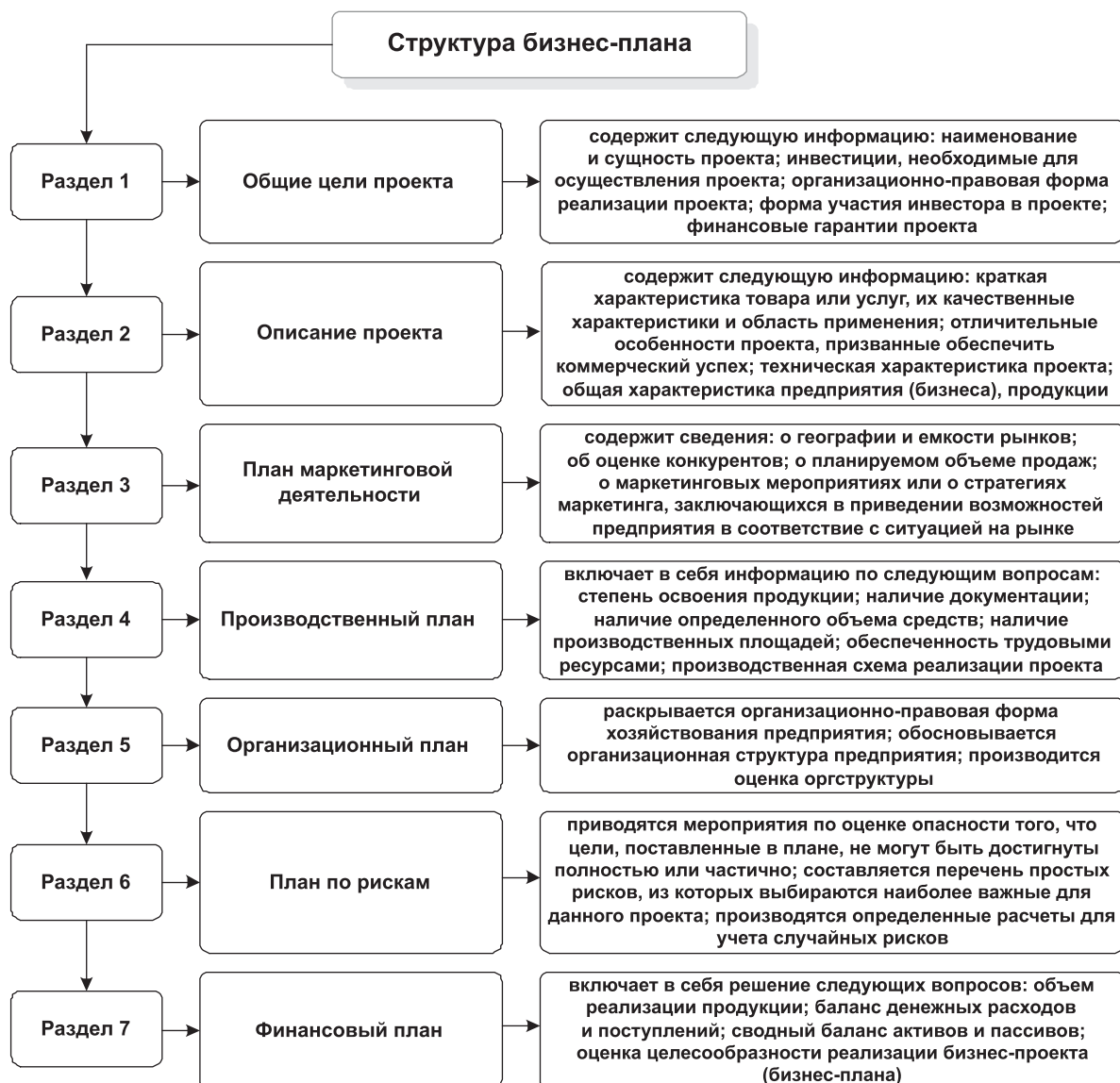
На рис.2 приведена структура бизнес-плана с описанием содержания его отдельных разделов.

Если бизнес-план разрабатывается для действующего предприятия, то необходимо привести в нем характеристику этого предприятия и обосновать целесообразность его развития. Эти данные приводятся в специальном разделе бизнес-плана «Характеристика предприятия и целесообразность его развития», где необходимо указать следующие данные:

- наименование предприятия;
- его правовая форма,
- уставный капитал;
- характеристика основных фондов;
- производственные мощности предприятия;
- количество работающих;
- местонахождение предприятия;
- финансовое состояние предприятия.

Характеристика действующего предприятия, кроме того, включает следующие сведения:

- полное и сокращенное наименование предприятия, дату и место регистрации, номер регистрационного удостоверения, юридический адрес предприятия, банковские реквизиты;
- фамилию, имя и отчество инициатора проекта;
- организационно-правовую форму предприятия;
- сведения о размере уставного капитала;
- сведения об учредителях предприятия с указанием их доли в уставном капитале;
- характеристику менеджеров высшего звена управления — директора предприятия, главного бухгалтера (Ф.И.О., возраст, образование, квалификацию, предыдущие должности



**Рис.2. Структура бизнес-плана**

и места работы, срок работы в каждой должности, опыт работы в коммерческих структурах, в том числе в высшем и среднем звене управления);  
— данные об основном виде деятельности предприятия;

— формулировку миссии предприятия;  
— оценку сильных и слабых сторон конкурентов и собственного предприятия.  
В следующем номере нашего издания мы приведем краткое описание основных разделов бизнес-плана, указанных выше.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ НОРМАТИВНЫХ ДОКУМЕНТОВ**

**Методические рекомендации по разработке бизнес-плана** — Методические рекомендации по разработке бизнес-плана предприятий, утвержденные приказом Министерства экономики Украины от 06.09.2006 г. № 290

# Планирование внешнеэкономической деятельности

*Людмила Волинец, ответственный редактор*

В соответствии с действующим в Украине законодательством, практически любое предприятие может заниматься как экспортом, так и импортом товаров (работ, услуг). Основными стимулами развития внешнеэкономической деятельности предприятий являются:

- расширение сбыта;
- приобретение ресурсов;
- диверсификация источников снабжения и сбыта.

Работая на конкретном рынке, важно учитывать отличительные характеристики данного рынка. Одним из самых важных во внешнеэкономической деятельности является рынок промышленных товаров. При реализации товара на этом рынке необходимо учитывать его особенности:

- спрос на этом рынке носит производный характер (зависит от спроса на потребительские товары);
- основные товары этого сегмента используются длительное время, поэтому для покупателей важны эксплуатационные затраты;
- полезность товара легко определяется по исчисляемым параметрам, которые обязательно исследуются специалистами по закупкам;
- чувствительность к цене возрастает по мере увеличения частоты закупок товара, то есть чувствительность к цене сырья и комплектующих выше, чем к цене сложного оборудования длительного пользования;
- закупки в значительной степени зависят от конкретных людей, которые принимают решения по закупкам от имени предприятия;
- в процессе реализации товара необходимо учитывать меру влияния покупателя на рынке, которая зависит от его разме-

ра, объёма закупок, кредитного рейтинга и других факторов;

- высокая профессиональная информированность покупателей о товаре.

Продавцы обычно заинтересованы в рынке промышленных товаров, так как продажи на нём идут крупными партиями, он легче поддаётся прогнозу, имеет достаточно большую ёмкость. Но в силу того, что спрос на этом рынке является производным, колебания спроса на рынках потребительского товара вызывают резкие колебания спроса на товары производственного назначения, причём намного более резкие, чем колебания первоначального спроса.

Необходимость стратегического планирования внешнеэкономической деятельности определяется существенными переменами в структуре мирового рынка и попытками предприятий, осуществляющих международную деятельность методом проб и ошибок, выработать адекватные меры, гарантирующие им защиту от чрезмерных потерь в результате неверных действий или ошибочных представлений о перспективах макроэкономических процессов.

В основе любой формы внешнеэкономических связей лежит идея **взаимовыгодного международного обмена**. В принципе, международный обмен всегда выгоден. Это справедливо в отношении как промышленно развитых, так и слаборазвитых стран.

Международный обмен продукцией (изделиями) целесообразен для страны, если она затрачивает на производство экспортной продукции (изделий) меньше общественного труда, чем должна затратить на производство

## ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

продукции (изделий) взамен импортируемой (на средства, вырученные от экспорта).

Следовательно, товарообмен может быть выгоден **всем странам** при условии правильного формирования структуры экспорта и импорта. Поэтому все страны стремятся к увеличению масштабов внешнеторгового обмена. При этом **экспорт первичен**, так как страна должна, получив за экспортную продукцию (изделия) валюту, обеспечить себе возможность импорта продукции (изделий). Такой подход важен, прежде всего, для тех стран, чьи валюты не котируются на мировом рынке.

Для достижения наибольшего экономического эффекта от участия в международном разделении труда следует развивать производство экспортной продукции (изделий), которая позволяет получить наибольшую валютную выручку на единицу затрат общественного труда, и импортировать ту продукцию (изделия), собственное производство которой потребовало бы наибольших затрат общественного труда на единицу затрачиваемых валютных средств.

Наибольший эффект достигается от экспорта наукоемкой готовой продукции (изделий). В мировой торговой практике сложилось такое соотношение: **40 %** международного товарооборота приходится на сырьевую продукцию, **60 %** — на готовую промышленную продукцию (изделия).

На совещании с административно-хозяйственным активом Одесской области, которое проводилось 2 марта 2007 года, Премьер-министр Украины Виктор Янукович отметил, что в структуре экспорта Украины **90%** составляют сырье и полуфабрикаты. А вот перспективы переработки сырьевых ресурсов требуют привлечения новых технологий и огромных инвестиций, подчеркнул Виктор Янукович.

Таким образом, если верить заявлениям Виктора Януковича, то в структуре экспорта Украины сложилось самое негативное соотношение — **90 %** (сырье и полуфабрикаты) и **10 %** (готовая промышленная продукция)<sup>1</sup>.

Состояние внешнеэкономических связей, в которых преобладает экспорт сырья и материалов, естественно, никого не устраивает и задача совершенствования внешнеэкономической

деятельности становится одной из первоочередных. В частности, принятие Стратегии социально-экономического развития Украины на 2007-2011 годы направлено на привлечение больших инвестиций.

*«Я думаю, что такие программы позволят строить внутреннюю и внешнюю политику. Они будут создавать условия для доверия инвесторов. Это и привлечет в Украину инвестиции, которые очень важны для нашей страны»,* — подчеркнул Виктор Янукович.

### ФОРМЫ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Деловые взаимоотношения между предприятиями двух и более стран, преследующих в конечном счете получение прибыли, могут включать различные направления и хозяйственные операции.

**Производственно-хозяйственная** внешнеэкономическая деятельность предприятия, содержание которой — кооперация в сферах производства и обращения, в инновационной, внедренческой и сервисной областях, может осуществляться с использованием:

- ассоциаций делового сотрудничества;
- производственно-сбытовых предприятий (торговые дома);
- концессий;
- консорциумов;
- акционерных обществ;
- совместных предприятий;
- предоставления услуг (сервисные организации, рекламные бюро, лизинговые организации, технические центры и др.);
- свободных экономических зон;
- международных экономических организаций и других форм.

При планировании экспортных и импортных операций цели внешнеэкономической деятельности предприятия детализируются в зависимости от их общих целей (рис.1).

Планирование ВЭД должно учитывать функционирующую систему международных рынков и специальных экономических зон.

Планирование ввоза (импорта) и вывоза (экспорта) капитала может быть предусмотрено в двух формах: ссудной и предпринимательской.

<sup>1</sup> В России соотношение экспорта сырья и готовой продукции составляет 70% и 30% соответственно.



Рис.1

Судный ввоз (вывоз) капитала может быть в денежной (международные кредиты и займы) и товарной формах (машины, оборудование, патенты и ноу-хау, если они ввозятся в качестве вклада в уставный капитал создаваемого или покупаемого предприятия).

Предпринимательская форма ввоза (вывоза) капитала — это международное инвестирование, то есть создание совместных предприятий и их филиалов. Импорт капитала в предпринимательской форме может быть в виде прямых и портфельных инвестиций.

**Прямая инвестиция** — хозяйственная операция, предусматривающая внесение денежных средств или имущества в уставной фонд юридического лица в обмен на корпоративные права, эмитированные таким юридическим лицом.

Посредством ввоза (вывоза) прямых инвестиций учреждают новые фирмы (самостоятельно или с местным партнером), покупают существенную долю в уже действующем предприятии или поглощают его полностью.

Основные характеристики прямых инвестиций:

- контроль над ними;
- высокий уровень обязательств в части вложенного капитала, персонала и технологии;
- доступ к внешним рынкам;
- преобладание продаж от производства за границей над экспортом отечественной продукции;
- частичное право собственности.

При привлечении иностранного капитала предприятия, вывозящие капитал за границу, преследуют следующие цели:

- обход тарифных и нетарифных протекционистских барьеров;
- использование разницы в стоимости ресурсов, включая рабочую силу;
- повышение конкурентоспособности, внедрение на рынок изнутри;
- получение некоторых льгот и финансового выигрыша при использовании завышенных трансфертных (внутрифирменных) цен, позволяющих легко превратить филиал фирмы в «убыточный», а прибыль перекачать за границу без выплаты налогов.

## ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

Основные преимущества иностранного инвестирования:

- долгосрочная гарантия сбыта продукции;
- участие в получении прибыли;
- снижение издержек производства и обращения;
- распределение риска;
- доступ к освоению достижений научно-технического прогресса.

Таким образом, характерной чертой прямых инвестиций является то, что инвестор имеет право управленческого контроля над объектом вложения: филиалом предприятия, дочерним или зависимым хозяйственным обществом, совместным предприятием.

**Портфельная инвестиция** — хозяйственная операция, предусматривающая приобретение ценных бумаг, деривативов и других финансовых активов за денежные средства на фондовом рынке (за исключением операций по покупке акций как непосредственно плательщиком налога, так и связанными с ним лицами, в объемах, превышающих 50% общей суммы акций, эмитированных другим юридическим лицом, относящихся к прямым инвестициям).

Портфельные инвестиции тесно связаны с торговлей технологиями, то есть покупкой не товара, а технологии производства. Патент на открытие или изобретение предприятие может продать, получив разовую прибыль, или продавать право на временное пользование патентом или ноу-хау.

Портфельные инвестиции управленческого контроля над объектом вложения не дают и обычно существуют в виде пакета акций,

на которые приходится менее 10–25 % собственного капитала предприятия.

**Филиал** — это обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все или часть его функций. Филиал не является юридическим лицом, имущество ему выделяет головное предприятие.

Решения, принимаемые дочерним хозяйственным обществом, определяются основным предприятием в связи с преобладающей долей в его уставном капитале, либо в соответствии с заключенным между ними договором, либо иным образом.

Также эффективной формой привлечения иностранного капитала в Украину является создание в нашей стране **совместных предприятий**, которые ставят перед собой следующие цели:

- привлечение передовой зарубежной технологии и управленческого опыта;
- насыщение внутреннего рынка высококачественной продукцией;
- привлечение в страну (на предприятие) дополнительных материальных и финансовых ресурсов;
- замещение импорта;
- развитие экспортного потенциала;
- обучение национальных кадров.

Выработка эффективных целей внешнеэкономической деятельности совместных предприятий усиливает побудительные мотивы, устанавливает четкие стандарты и долгосрочные ориентиры работы для различных специалистов (см. рис. 2).

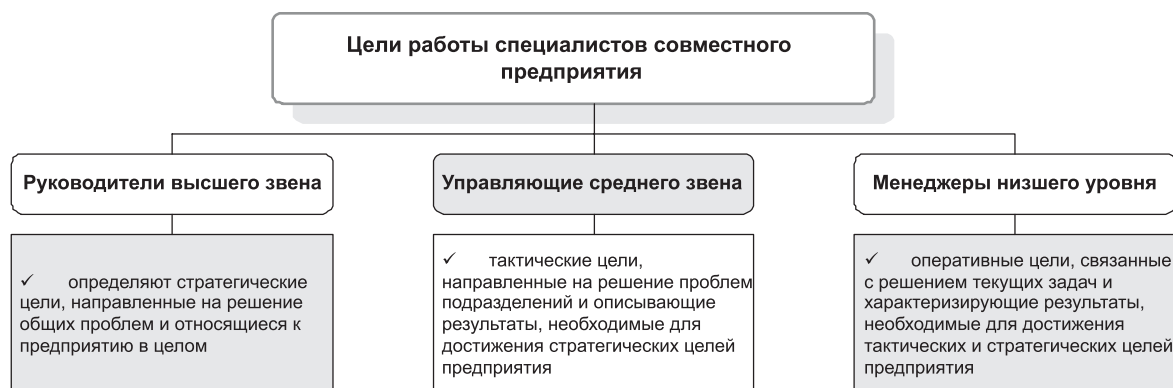


Рис. 2

Стратегические цели руководителей высшего звена должны охватывать следующие

основные области:

- рынок;

- нововведения;
- человеческие, материальные и финансовые ресурсы;
- производительность;
- социальная ответственность;
- прибыль.

После определения целей внешнеэкономической деятельности создание совместного предприятия осуществляется в следующей последовательности:

- поиск и выбор иностранного партнера;
- подготовка протокола о намерениях;
- разработка технико-экономического обоснования;
- согласование учредительных документов и регистрация совместного предприятия.

При планировании купли-продажи валюты необходимо учитывать валютный курс и его воздействие на интересы экспортеров или импортеров товаров и капитала (табл. 1).

Таблица 1

**Влияние изменений валютных курсов на внешнеэкономическую деятельность**

Показатель	Повышение курса валюты	Понижение курса валюты
Выгодно	экспортеру	импортеру
Невыгодно	импортеру	экспортеру

**ПЛАНИРОВАНИЕ СФЕРЫ ВЭД**

В зависимости от целей предприятия могут планировать применение на внешнем рынке различных альтернативных стратегий. Если предприятие уже контролирует часть рынка по определенной группе товаров, оно может с учетом конкретных обстоятельств принять одну из следующих стратегий:

- созидательную;
- оборонительную;
- «снятия сливок»;
- ухода с рынка.

При подходе по признакам новизны рынка и продукта возможны стратегии: балансирования, поддержания, «развития» рынка, роста, риска, проникновения или диверсифицированного развития.

Разработкой и последовательной реализацией мероприятий в соответствии с выбранной стратегией работа не ограничивается. Необходимо постоянно отслеживать состояние рынка, целевых сегментов, образа товара.

Нужно учитывать влияние теории **«жизненного цикла товара»**, согласно которой товар последовательно проходит четыре стадии жизни (табл. 2).

Выход на внешний рынок экономически целесообразен только с товарами, по которым предприятие имеет не только абсолютное, но и относительное преимущество, то есть оно может производить данный продукт с более низкими неизбежными затратами, чем его торговые партнеры.

**Абсолютное преимущество** — это способность предприятия производить товар с меньшими затратами ресурсов на единицу продукции, чем любое другое предприятие.

На **первой стадии** — внедрение — рынок данного товара характеризуется небольшим объемом продаж, основная масса покупателей не знает о товаре, товар приобретают преимущественно покупатели-новаторы, прибыль, получаемая от реализации, близка к нулю или отрицательна.

Далее, если первые продажи проходят успешно, число покупателей данного товара увеличивается, объем продаж растёт быстрыми темпами, реализация товара становится прибыльной — это **этап роста**.

На следующем **этапе зрелости** — объем продаж стабилизируется, есть повторные закупки, большинство покупателей хорошо информированы о товаре, усиливается конкуренция, на рынке продаются аналогичные товары.

Наконец, **этап упадка (спада)** — товар устаревает, появляются более совершенные товары того же функционального назначения, объем реализации падает, прибыль также.

Каждый товар или группа товаров может иметь свой особенный жизненный цикл. Он может быть короче обычного, как, например, в случае возникновения моды на тот или иной товар, или продлён вследствие, например, активных маркетинговых мероприятий, либо когда за стадией небольшого спада снова следует стадия роста. Но, например, предметы роскоши практически не подвержены влиянию теории жизненного цикла.

Тем не менее, при разработке и реализации стратегии выхода на рынок конечных потребителей продукции рекомендуется учитывать, на какой стадии жизненного цикла товар находится в этот момент.

**Стратегии внешнеэкономической деятельности предприятия  
по стадиям жизненного цикла товара**

№ п/п	Элемент	Стадии жизненного цикла			
		Внедрение	Рост	Зрелость	Упадок
1.	Размещение производства	• в стране нововведения	• в развитых странах	• во многих странах	• в основном в развивающихся странах
2.	Размещение рынка	• в основном в стране нововведения • попытки выхода на международные рынки	• в основном в промышленно развитых странах • смещение на экспортные рынки • рост спроса	• рост в развивающихся странах • спад в промышленно развитых странах • стабилизация спроса	• в основном в развивающихся странах • экспорт развивающихся стран • общий спад спроса
3.	Конкурентные факторы	• почти монопольное положение • сбыт основан не на цене, а на уникальности • развитие качеств товара	• рост числа конкурентов • снижение цен конкурентами • большая стандартизированность товара	• уменьшение числа конкурентов • повышение роли цены	• цена — решающее условие • уменьшения числа производителей
4.	Технология производства	• мелкосерийное • меры по улучшению качества товара • высокая трудоемкость и капиталоемкость	• увеличение затрат капитала • более стандартизированные методы	• крупносерийное производство с высокими затратами капитала • высокая стандартизация • требуется менее квалифицированная рабочая сила	• низкоквалифицированная рабочая сила при крупносерийном механизированном производстве

Для прогнозирования реакции конкурентов можно проанализировать их текущее положение и интересы, финансовые и производственные возможности. Вероятность, что конкуренты вообще не среагируют на изменения, осуществляемые фирмой, тем выше, чем большее количество фирм оперирует на данном рынке, чем меньше информированность покупателей о товаре, чем больше товаров-заменителей. При этом конкуренты скорее последуют за снижением цен, чем за их повышением.

Реакция покупателей как на снижение, так и на повышение цен может быть неоднозначной. В случае повышения цен потребители могут связать его с высоким спросом на товар, хорошим качеством товара, повышенной ценностной значимостью и решить, что вскоре цена ещё больше возрастет. Однако в отношении товаров производственного назначения повышение цены может быть рассмотрено как желание продавца получить дополнительную прибыль, что не является с точки зрения покупателя справедливым. В случае понижения цен покупатели могут решить, что товар плохо продаётся, качество товара снизилось, у про-

давца возникли финансовые проблемы.

При изменении цен можно использовать скрытые и явные скидки. Скидки позволяют проводить более гибкую ценовую политику, не меняя стратегии в целом.

Так же скрыто можно провести и повышение цен, снижая качество товара или объём стандартной упаковки, удешевляя саму упаковку, снижая объём и качество услуг по послепродажному обслуживанию товара. Можно пополнить ассортимент более дешёвыми моделями, создав некоторый дефицит на обычные.

При изменении ценовой политики и в целом стратегии реализации товара рекомендуется отдавать предпочтение скрытым изменениям, если существует достаточно высокая вероятность негативного отношения покупателей к данным изменениям.

В зависимости от того, какой товар — индивидуального потребления или производственного назначения — выпускает и продает предприятие, стратегический план экспорта включает в себя существенные особенности (табл. 3).

Таблица 3

**Параметры рынков различных товаров, учитываемых при планировании внешнеэкономической деятельности предприятия**

Параметр	Товар индивидуального потребления	Товар производственного назначения
Структура рынка	Географическая децентрализация	Географическая концентрация
Тип потребителя	Массовый	Небольшое число
Конкуренция	Множественная	Монополистическая
Тип товаров	Относительно простой, стандартизированный	Технически сложный, часто по индивидуальному заказу
Потребности, удовлетворяемые товаром	Личные и семейные	Производственные
Решение о покупке	Принимается лично, часто спонтанно	Принимается осторожно, коллективно
Мотивы покупки	В основном эмоциональные	В основном рациональные
Влияние рекламы	Значительное	Незначительное
Каналы товародвижения и сбыта	Многоступенчатые, заканчиваются розничным продавцом	Короткие, часто прямые: «продавец — покупатель»
Требования к сервису	Не всегда решающие для покупки	Очень существенные и решающие для покупки

Планирование эффективной внешнеэкономической деятельности предприятия основывается на тщательном учете многочисленных факторов внешней и внутренней среды.

Поскольку товар определяет судьбу ВЭД, то и вся система мер, связанная с товаром, — создание, производство, реализация, реклама, сервис и т.п., — занимает центральное место в плановой работе. По экспортному ассортименту товаров возможны следующие **три подхода**.

1. Решение о выходе на внешний рынок с товаром, который поставляется на внутреннем рынке. Такой подход оправдан для пос-

тавок сырья, оборудования и других средств производства. По потребительским товарам надо учитывать национальные, культурные, языковые особенности потребителей, их вкусы, уровень доходов.

2. Частичное приспособление имеющегося товара к внешнему рынку, его доработка и улучшение, модернизация.

3. Выход на внешний рынок с новым товаром и проведение рыночных тестов новой продукции.

Для внедрения нового товара на рынке предусматривается формирование спроса и стимулирование сбыта (табл. 4).

Таблица 4

**Планирование формирования спроса и стимулирования сбыта**

Параметр рекламы	Товар индивидуального потребления	Товар промышленного назначения
1. Воздействие	Одноплановое, на одного человека или семью	Комплексное и многоаспектное на многих людей
2. Роль в обеспечении продажи	Решающая	Вспомогательная
3. Время для принятия решения о покупке	Незначительное, минуты	До 2-х лет
4. Пробные продажи	Обязательны в большом объеме	Редко проводятся, в малом объеме
5. Связь покупки с рекламой	Легко заметить	Трудно проследить
6. Главный элемент рекламы	Эмоциональность текста, простота для восприятия, образ товара мало связан с его потребительскими свойствами	Содержательность текста, информативность, правдивость
7. Каналы распространения	Средства массовой информации, наружная реклама и др.	Специальные издания, адресная прямая рассылка

Весь процесс планирования внешнеэкономической деятельности предприятия

включает в себя семь основных блоков (см. рис. 3).

## ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ



**Рис. 3**

Множество факторов при организации производства за рубежом можно сгруппировать по четырем группам, которые представлены на рис.4.

Деление способов выхода на внешние рынки и работы на них, формирование сбытовой сети в значительной степени условны. Часто применяются смешанные, комбинированные варианты работы на внешних рынках.

Примером может служить деятельность компании «Катерпиллер» (производитель дорожно-строительного оборудования), которая опирается на международную сеть крупных независимых дилеров, способных оказывать услуги по снабжению запчастями, осуществляет производство основных стандартных деталей и узлов оборудования на мощных предприятиях и производит доводку, доработку продукции в соответствии с требованиями основных рынков на разработанных там же сборочных заводах. «Катерпиллер» имеет и смешанные предприятия, в частности, в Японии (с фирмой «Мицубиси» для противостояния на этом рынке своему основному конкуренту — компании «Камацу»).

### ИЗУЧЕНИЕ ПРАВОВЫХ ВОПРОСОВ

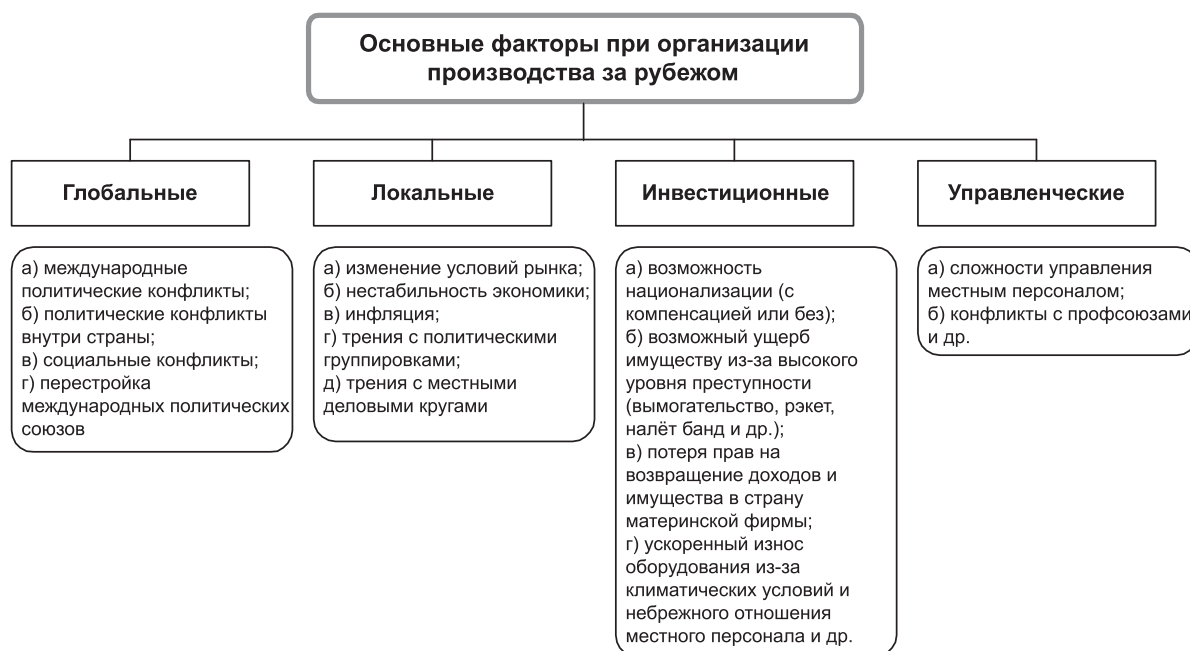
Изучение правовых вопросов чрезвычайно важно при изучении условий рынка. Для успешной и эффективной работы необходимо знать:

- законы по вопросам страхования и перевозок различными видами транспорта;
- законы, регулирующие правовое положение и деятельность фирм, в том числе иностранных;
- законы об охране промышленной собственности, патентовании изобретений, регистрации товарных знаков, а также существующую практику по этим делам;
- общепринятые в стране импорта способы разрешения судебных споров по международным коммерческим сделкам и др.

К этой области изучения рынка следует отнести также установление адвокатских фирм, которым можно поручить ведение дел.

### ИССЛЕДОВАНИЕ ПОТЕНЦИАЛЬНЫХ ВОЗМОЖНОСТЕЙ ПРЕДПРИЯТИЯ

При работе на внешнем рынке исследование потенциальных возможностей предпри-



**Рис. 4**

тия проводится с целью оценить его конкурентоспособность при работе на конкретном рынке.

Анализ текущих результатов хозяйственной деятельности своего предприятия предполагает выяснение его экономического потенциала, общих результатов хозяйственной деятельности, финансового положения, эффективности производственно-хозяйственной и внешнеэкономической деятельности за соответствующий период.

Анализируются такие показатели, как активы, основной капитал, качество и стоимость произведённой продукции, количество и размещение производственных и сбытовых подразделений предприятия как в своей стране, так и за границей, и другие показатели, характеризующие экономический потенциал предприятия.

В анализе хозяйственной деятельности важны разделы, характеризующие изменение показателей общих расходов с разбивкой по статьям, показателей поступления средств (прибыли, субсидий и дотаций, эмиссии акций, увеличения долгосрочной и краткосрочной задолженности), показателей использования средств (выплата дивидендов, капиталовложения, погашение задолженности).

Очень важное значение имеет анализ показателей эффективности деятельности

предприятия: прибыли, фондоотдачи, оборачиваемости оборотных средств, производительности труда и др. Производится анализ показателей финансового положения предприятия.

Анализ хозяйственной деятельности необходим для выявления текущих изменений и отклонений от плановых показателей, а также изменений за текущий (отчётный) период. Глубокий и тщательный анализ производственно-хозяйственной деятельности, в том числе деятельности на внешних рынках, — необходимая база принятия эффективных управленческих решений.

Первая заповедь маркетинга гласит: «Если у вас нет товара — у вас нет ничего». Поэтому конкурентоспособность продукции предприятия имеет первостепенное значение для принятия решений о работе на определённом рынке.

Оценка конкурентоспособности товара, планируемого к экспорту, включает следующие этапы:

- анализ рынка и выбор наиболее соответствующего образца товара (или нескольких) в качестве базы для сравнения. В качестве образца товара берётся, как правило, товар, имеющийся на рынке и пользующийся спросом у покупателя;

## ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

- определение набора сравниваемых параметров;
- расчёт интегрального показателя конкурентоспособности товара.

При определении набора сравнительных параметров исходят из того, что часть параметров характеризует **потребительские свойства** товара (его потребительскую стоимость), а другая часть — его **экономические свойства** (стоимость).

К потребительским свойствам относятся прежде всего параметры, показатели, описывающие основные функции товара (например, мощность, производительность). При этом важно учитывать требования к товарам на том или ином рынке. Наряду с параметрами, описывающими основные количественные и качественные характеристики, важно анализировать так называемые мягкие параметры, характеризующие внешний вид товара (дизайн, цвет и др.), его упаковку, товарный знак и др. Современный рынок в значительной степени заполнен разнообразными товарами, у которых «жёсткие» параметры (описывающие основные функции) отличаются незначительно. В этих условиях возрастает значение «мягких» параметров.

После проведения анализа конкурентоспособности товара по потребительским параметрам и установления факта его соответствия требованиям потребителей и нормативным актам, регламентирующим доступ товара на конкретный рынок, проводится анализ конкурентоспособности по экономическим (стоимостным) параметрам товара. Величина экономических параметров определяется ценой изделия, расходами на его транспортировку, установку, обучение персонала, эксплуатационными расходами, стоимостью ремонта, расходами на техническое обслуживание, налогами, страховыми взносами и т.д. Сумма всех этих затрат будет определять цену потребления, т.е. все затраты потребителя в течение всего срока службы. Цена потребления — один из важнейших показателей конкурентоспособности.

При разработке мероприятий по повышению конкурентоспособности товара важно оценивать затраты на улучшение параметров изделия в сравнении с возможной выручкой (прибылью), которая ожидается от реализации на внешнем рынке.

На уровень конкурентоспособности фирмы оказывают влияние следующие основные факторы:

- уровень технологии производства;
- использование новейших изобретений и открытий;
- внедрение современных средств механизации производства;
- коммерческие условия продаж, применяемые фирмой: возможность различного рода скидок, коммерческого или потребительского кредита и т.д.;
- легкодоступность и удобство приобретения товара покупателями, что достигается: созданием соответствующей требованиям рынка сбытовой сети, организацией доставки, технического обслуживания продукции, в том числе гарантийного и послегарантийного, объёмом предоставляемых послепродажных услуг и т.д.;
- эффективность проведения рекламных мероприятий: предоставление необходимых сведений о товаре и фирме, демонстрация изделий в действии на выставках, ярмарках, в демонстрационных залах фирмы или у её торговых посредников, воздействие средствами публичных рилейшнз и др. мероприятия;
- возможности и применяемые методы ценовой и неценовой конкуренции: улучшение потребительских свойств товара, упаковки, маркировки, стимулирование продаж и др.;
- уровень поддержки и содействия, получаемых фирмой со стороны национальных государственных органов и общественных организаций: гарантии кредитов, страхование, освобождение от налогов, сборов, предоставление экспортных субсидий или льгот, обеспечение информацией о конъюнктуре рынков и т.д.

В целом анализ хозяйственной деятельности предприятия, конкурентоспособности выпускаемой продукции и самого предприятия необходим для того, чтобы оценить потенциальные возможности в конкурентной борьбе на том или ином рынке и разработать меры и средства, при помощи которых можно повысить конкурентоспособность и обеспечить собственный успех. Управление конкурентоспособностью — важнейшая задача управления внешнеэкономической деятельностью на уровне предприятия.

Особое место при выборе стратегии занимает учёт затрат на производство и реализа-

цию продукции фирмы на рынке. При проведении любой стратегии на любом рынке фирма в конечном итоге должна получить прибыль, поэтому построение стратегии невозможно без рассмотрения величины и структуры затрат на производство.

Основа учёта затрат — калькуляция себестоимости продукции — является и его основ-

ной проблемой. Ключевой вопрос анализа затрат — построение системы их учёта. Система должна прежде всего предоставлять точную информацию по всем видам затрат, позволяющую провести калькуляцию себестоимости товара и её анализ.

Выделяют 4 основных метода учёта и калькуляции затрат (см. рис.5).

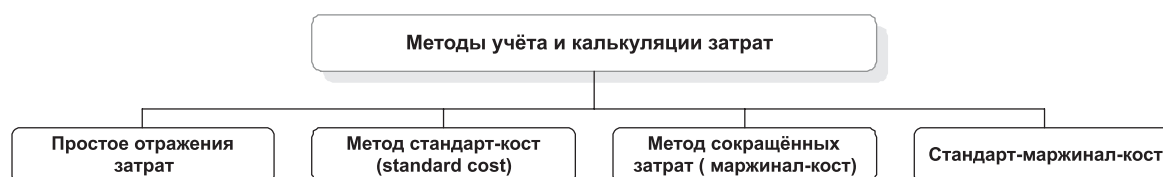


Рис. 5

**Простое отражения затрат.** Производственные затраты отражаются по принципу бухгалтерского учёта — затраты учитываются по статьям бухгалтерского учёта или местам их возникновения. Метод очень прост в реализации, но с точки зрения управленческого учёта не предоставляет необходимой информации, на его основе сложно проводить какой бы то ни было анализ.

**Метод стандарт-кост (standard cost).** Учёт и калькуляция затрат производится по уточнённым, детализированным статьям калькуляции. По каждой статье устанавливается определённый норматив, далее учёт производится по отклонениям реальных затрат от нормативных. При использовании метода сразу можно проанализировать затраты, разработать меры по снижению себестоимости и оперативно проконтролировать их эффективность. На базе этого метода возникла система управления по отклонениям.

Проблемой калькуляционного учёта по отклонениям является система норм. Очень сложно определить экономически и технологически оправданные нормы. При определении норм нельзя опираться на прошлый опыт, так как его нельзя рассматривать как научно обоснованный (реальные затраты труда, например, могут быть завышены в силу неэффективной организации производства), кроме того, фактические затраты существующих производственных процессов нельзя использовать при смене технологии. Если же использовать расчётные нормы, то их определение — процесс трудоёмкий и дорогой. Предлагается также использовать не нормы, а лимиты затрат по калькуляционным статьям.

**Метод сокращённых затрат, или маржинал-кост** — учёт только переменных затрат. Здесь исходят из предположения, что невозможно точно определить объём косвенных расходов, которые должны быть отнесены на тот или иной вид продукции. Кроме того, при смене номенклатуры выпускаемой продукции на существующих основных фондах постоянные издержки не меняются, следовательно, поиск оптимальной структуры выпуска необходимо проводить на основании только прямых расходов. При условии, что в краткосрочном плане цена товара постоянна, такой метод оправдан.

Метод маржинал-кост служит основой метода расчёта цены по предельным издержкам. В целом метод предельных издержек можно определить как метод определения цены без учёта косвенных расходов. Применяется преимущественно при реализации продукции на нескольких рынках при наличии свободных производственных мощностей. Так, например, если предприятие активно реализует продукцию на внутреннем рынке и прибыльно, но существует возможность расширения производства без дополнительных капитальных затрат, то предприятие может попытаться экспортировать продукцию.

**Стандарт-маржинал-кост.** Представляет собой объединение двух предыдущих методов — управление сокращёнными затратами с учётом нормативов.

В многономенклатурном производстве для определения структуры выпуска продукции используется ещё метод калькуляционного выравнивания.

# Кто может быть привлечен к ответственности за уклонение от уплаты налогов

Станислав Васильев

Уклонением от уплаты налогов, как правило, занимаются не инопланетяне, а те же граждане Украины, которые ходят по улицам

или ездят в собственных автомобилях. Причем задействованы в этом обычно несколько человек (см. рис. 1).



Рис. 1

Как видите, перечень людей, которые могут быть причастны к подобным уголовно наказуемым действиям, достаточно широк. Безусловно, в случае обнаружения их незаконной деятельности ответственность таких лиц будет разной. Причем зависеть она будет от фактически совершенных ими действий. Кстати, мы ведь еще не упомянули о работниках предприятия, получающих заработную плату «в конвертах». Могут ли они быть привлечены к какому-либо виду ответственности?

Отечественный законодатель в ст. 212 УК Украины «Уклонение от уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей» указывает на то, что подобные действия могут

быть совершены несколькими категориями граждан. Речь идет о служебных лицах предприятия, учреждения и организации независимо от формы собственности, гражданах, занимающихся предпринимательской деятельностью без создания юридического лица, а также о любом другом человеке, который обязан уплачивать определенные налоги или сборы.

Уточним, кого именно законодательство относит к «**служебным лицам**». Как указано в примечании 1 к ст. 364 УК Украины, подобными лицами являются граждане, которые постоянно или временно осуществляют функции представителей власти, а также занимают в предприятиях, учреждениях или

организациях, независимо от форм собственности, должности, связанные с выполнением организационно-распорядительных или административно-хозяйственных обязанностей или же выполняют такие обязанности на основании специальных полномочий.

Обратим внимание, что речь идет не только о государственных органах или предприятиях, но и о частных организациях. Выполнение организационно-распорядительных или административно-хозяйственных обязанностей должно быть предусмотрено соответствующим **трудовым договором** с работником или же приказом по предприятию.

Судебная практика по уголовным делам об уклонении от уплаты налогов обобщена в Постановлении Верховного Суда № 15.

В пункте 7 данного Постановления конкретизируются категории граждан, которые наиболее часто становятся субъектами этого преступления.

**Во-первых**, в нормативном акте названы служебные лица предприятий, учреждений и организаций, независимо от формы собственности, а также их отделений, филиалов, иных обособленных подразделений, не имеющих статуса юридического лица. Причем такие служащие должны выполнять обязанности **по ведению бухгалтерского учета, составлению налоговых деклараций, бухгалтерских отчетов, балансов, расчетов и других документов, связанных с начислением и уплатой обязательных платежей в бюджет и государственные целевые фонды**. Этими служащими, как правило, являются руководители или лица, исполняющие их обязанности, а также другие работники, которым предоставлено право подписи финансовых документов.

К таким гражданам Постановление Верховного Суда № 15 также относит лиц, которые занимаются предпринимательской деятельностью без создания юридического лица.

Дело в том, что, согласно ст. 50 ГК Украины, любой гражданин, обладающий полной гражданской дееспособностью, может осуществлять предпринимательскую деятельность без создания юридического лица. При этом обязательной для него будет являться государственная регистрация.

В данном случае именно такой человек будет отвечать за учет своих доходов и расчет сумм налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет или государственный целевой фонд. Кроме того, такой человек может трудоустроить «к себе» иных граждан, и при этом за удержание налога с доходов физических лиц из их заработной платы отвечать будет тоже именно он.

Достаточно часто субъектами уклонения от уплаты налогов могут быть налоговые агенты при неуплате ими налога с доходов физических лиц.

В данном случае следует обратиться к Закону о налоге с доходов физлиц.

Согласно п. 1.15 ст. 1 этого Закона, **налоговым агентом** является физическое лицо или работник налогового агента — юридического лица, которые обязаны начислять, удерживать и уплачивать налог с доходов физических лиц.

Таким образом, при обнаружении, что физическое лицо — предприниматель выплатил заработную плату своим работникам **«теневым образом»** или же **«в конверте»**, отвечать будет именно данный гражданин, зарегистрированный в качестве предпринимателя. А вот при совершении подобных действий на предприятии к ответственности может быть привлечен тот его работник, в обязанности которого входит, например, удержание данного налога с заработной платы наемных работников.

Возникает совершенно справедливый и закономерный вопрос: а как же быть с руководителем такого предприятия?

Ведь всем понятно, что работники предприятий, уклоняющиеся от уплаты налогов, действуют по поручению руководителей таких предприятий. Согласно п. 9 Постановления Верховного Суда № 15, действия руководителей предприятий, которые отдали своим подчиненным приказ, указание или распоряжение подписать или предоставить в налоговые органы недостоверные или фальсифицированные отчеты, балансы или декларации, рассматриваются как уклонение от уплаты налогов, совершенное по предварительному сговору группой лиц. Точно так же будут рассматриваться указания не платить налоги или сборы, либо же платить их не в полном объеме.

## ПРАВОВЫЕ ЗНАНИЯ

Следует отметить, что внести недостоверные сведения в документы первичного учета, отчеты или балансы по указанию соответствующих руководителей могут и те работники предприятия, которые не являются служебными лицами. В данном случае они могут быть привлечены к ответственности за пособничество в уклонении от уплаты налогов.

В такой ситуации естественным кажется вопрос о том, на каком основании работники или служебные лица предприятий, действовавшие по указанию их руководителей, должны привлекаться к уголовной ответственности. Разве мог работник не выполнить указание своего начальника, директора, главного менеджера или любого другого руководителя с каким угодно названием его должности? Ведь в таком случае он рискует потерять работу.

Уголовное законодательство в данном случае исходит из осознания человеком преступности полученного указания и собственных действий по его выполнению. Согласно ч. 4 ст. 41 УК Украины, человек, который выполнил явно преступный приказ или распоряжение, подлежит уголовной ответственности за действия, совершенные для выполнения такого указания.

Вместе с тем, ч. 5 ст. 41 УК Украины предусматривает, что человек, который не осознавал и не мог осознать преступности отданного приказа, не может быть привлечен к уголовной ответственности за его выполнение. Представляется, что в случае уклонения от уплаты налогов работник предприятия, даже не имеющий высшего образования, точно понимает, о каких действиях идет речь. А желание не потерять работу или получить какие-либо другие материальные блага не может рассматриваться как основание для освобождения от уголовной ответственности.

Считается, что человек сам делает свой осознанный выбор в пользу выполнения незаконных указаний. Освобождение от уголовной ответственности в такой ситуации может иметь место только в случае применения к такому работнику физического насилия или угрозы такового.

Стоит обратить внимание и на тот факт, что при совершении преступления, предусмотренного ст. 212 УК Украины, в действиях

служебного лица могут быть признаки состава преступления, предусмотренного ст. 366 УК Украины «Служебный подлог».

В данном случае обвинение будет предъявлено по двум статьям УК Украины. Вместе с тем, подобные действия работника, не являющегося служебным лицом, могут быть дополнительно квалифицированы по ст. 358 УК Украины «Подделка документов...». Все это может негативно отразиться на судьбе виновного человека.

Действия руководителя и главного бухгалтера юридического лица — налогов плательщика, которые договорились занижать размеры перечисляемых в бюджет налогов, будут квалифицированы по ч. 2 ст. 212 УК Украины как уклонение от уплаты налогов по предварительному сговору группой лиц. Такие действия влекут применение более серьезных санкций к виновным должностным лицам.

Подобным образом могут быть квалифицированы и действия служебных лиц разных субъектов хозяйственной деятельности. Это может иметь место в том случае, когда ими были заключены гражданско-правовые договоры с целью уклониться от уплаты надлежащих налогов и сборов. Если же, согласно такому договору, обязанность уплаты налогов лежит только на одной стороне, то действия другой стороны или гражданина-предпринимателя будут квалифицированы как пособничество в совершении преступления.

Существуют случаи, когда законодательство предусматривает обязанность совместной уплаты налога двумя физическими лицами. Например, при уплате государственной пошлины за удостоверение гражданско-правового договора купли-продажи покупатель и продавец уплачивают определенную ее часть. Если же в таком случае умышленно не были уплачены налоги, то действия покупателя и продавца также будут рассматриваться как совершенные по предварительному сговору.

Достаточно интересным представляется вопрос об уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов в случае осуществления незаконной предпринимательской деятельности или деятельности, относительно которой законом предусмотрен специальный запрет.

Как разъясняется в п. 17 Постановления Верховного Суда № 15, в данном случае тоже должна быть применена ст. 212 УК Украины. А обвинение будет предъявлено по нескольким статьям УК Украины.

Например, по ст. 203 УК Украины «*Занятие запрещенными видами хозяйственной деятельности*» и по уже известной нам ст. 212 УК Украины.

Те же самые правила действуют и в случае осуществления контрабанды (ст. 201 УК Украины), если целью незаконного перемещения товаров и услуг было уклонение от уплаты налогов и сборов. Подобные преступления достаточно часто связаны с уклонением от уплаты налогов или же могут способствовать таковому.

Как пособничество в совершении данного преступления будут расцениваться действия работников налоговых органов, которые содействовали его совершению. Такие должностные лица по предварительной договоренности с плательщиком налогов могли направить ему заведомо незаконное налоговое разъяснение об отсутствии объекта налогообложения или о наличии льгот относительно него.

Достаточно часто в действиях подобных должностных лиц могут присутствовать и признаки служебного преступления. Например, получения взятки (ст. 368 УК Украины) или злоупотребления властью и служебным положением (ст. 364 УК Украины).

Как мы выяснили, круг лиц, которые могут быть привлечены к уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов, является достаточно широким.

В первую очередь, за подобные действия могут отвечать собственники или руководители соответствующих предприятий или органи-

заций, а также физические лица — предприниматели. Справедливость и обоснованность уголовной ответственности для указанной категории граждан не может вызывать серьезных возражений. В то же время, ответственность служебных лиц предприятия, действовавших по указанию его руководства, может вызывать определенные сомнения в ее обоснованности. Ведь очень многие жители Украины, оказавшись в такой ситуации, поступили бы именно таким образом, то есть выполнили бы незаконное указание руководства. Представляется, что принуждение со стороны руководства к выполнению незаконных распоряжений об уклонении от уплаты налогов должно рассматриваться хотя бы в качестве смягчающего вину обстоятельства.

Случаи привлечения к уголовной ответственности за неуплату налогов и сборов приведем на рис. 2.

Вот кто точно не может быть привлечен к уголовной ответственности по данной статье, так это работники предприятия, получившие «**теневую**» заработную плату. Ведь не могут же они отвечать за действия руководства.

Конечно, уплата налогов — достаточно неприятная вещь. Вот пишешь очередную статью и думаешь: «*А какой же процент авторского гонорара придется отдать родному государству в виде налога?*».

Однако перспектива подвергнуться уголовному преследованию за незаконные действия тоже ведь является малоприятной. По нашему мнению, необходимость уплаты налогов должна основываться не столько на боязни уголовного наказания, сколько на основании социальной ответственности бизнеса перед определенной территориальной общиной, городскими жителями.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ НОРМАТИВНЫХ ДОКУМЕНТОВ

**УК Украины** — Уголовный кодекс Украины

**ГК Украины** — Гражданский кодекс Украины

**Закон о налоге с доходов физлиц** — Закон Украины от 22.05.2003 г. № 889-IV «О налоге с доходов физических лиц»

**Постановление Верховного Суда № 15** — Постановление Пленума Верховного Суда Украины от 08.10.2004 г. № 15 «О некоторых вопросах применения законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей»

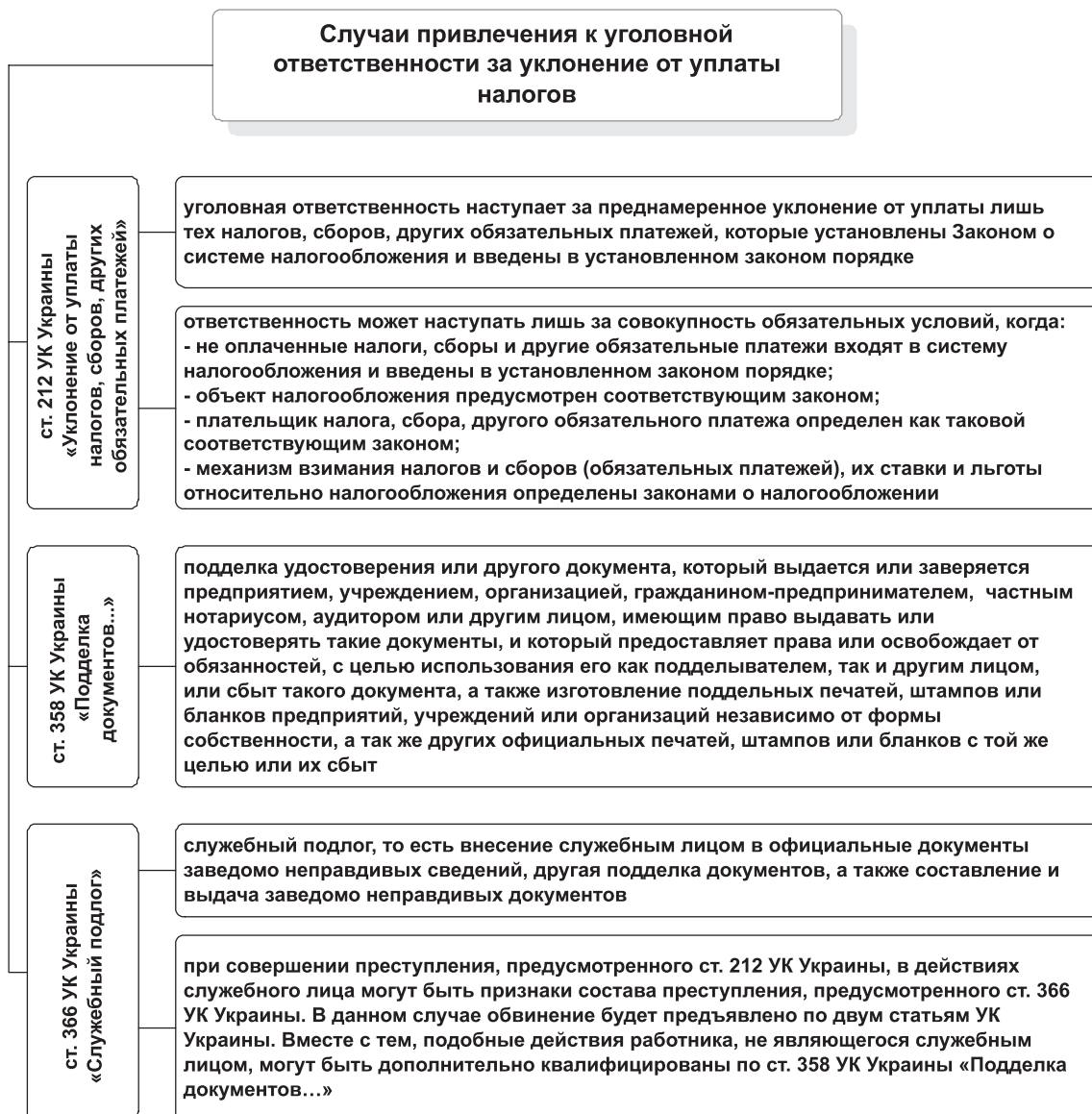


Рис. 2

**Безопасность Вашего бизнеса** 

**Как не стать минимизатором?**

Центр «Консульт» предлагает квалифицированные консультации в свете разъяснений, данных ГНАУ в письме от 02.04.2007 г., и разработку системы налогового планирования.

Тел.: (057) 733 40 63, 733 40 67, 8(050) 402 13 14



## Куда относить посредникам сбор в ПФ по услугам сотовой связи?

**Вопрос.** *Предприятие осуществляет оптовую закупку магнитных карточек у операторов сотовой связи для последующей продажи. Каков порядок отнесения к валовым расходам суммы сбора на обязательное государственное пенсионное страхование со стоимости сотовой связи?*

**Ответ.** Согласно пп. 5.2.5 п. 5.2 ст. 5 Закона о налогообложении прибыли, к валовым расходам плательщика налога относятся суммы внесенных (начисленных) налогов, сборов (обязательных платежей), установленных Законом о системе налогообложения.

Пунктом 1 ст. 14 Закона о системе налогообложения определено, что к общегосударственным налогам и сборам (обязательным платежам) относится **сбор** на обязательное государственное пенсионное страхование.

В соответствии с п. 9 ст. 2 Закона № 400/97, **объектом налогообложения** сбором по услугам сотовой мобильной связи является стоимость **любых** услуг сотовой мобильной связи, оплаченная потребителями этих услуг оператору, который их предоставляет, включая стоимость входящих и исходящих телефонных звонков, абонентскую плату, плату (надбавку) за роуминг, суммы страхового задатка, аванса, стоимость других специальных услуг, указанных в счете на оплату услуг сотовой мобильной связи.

Плательщиками этого сбора являются предприятия, учреждения, организации, фи-

зические лица, которые **пользуются** услугами сотовой связи, а также операторы этой связи, которые предоставляют услуги безвозмездно. Обязанность относительно удержания и перечисления сбора на счета органов Пенсионного фонда возложена исключительно на **операторов** сотовой связи.

Исходя из вышеизложенного, плательщиками сбора на обязательное государственное пенсионное страхование со стоимости услуг сотовой связи являются пользователи, которые, в соответствии с пп. 5.2.5 п. 5.2 ст. 5 Закона о налогообложении прибыли, включают в валовые расходы суммы этого сбора.

Поскольку в данном случае предприятие выступает лишь посредником, а не пользователем услуг сотовой связи, то оно **не является** плательщиком сбора на обязательное государственное пенсионное страхование.

При этом, в соответствии с пп. 5.2.1 Закона о налогообложении прибыли, предприятие относит к составу валовых расходов, в частности, суммы любых расходов, оплаченных (начисленных) на протяжении отчетного периода в связи с организацией и продажей продукции (работ, услуг), в том числе за магнитные карточки сотовой связи, отражает их в строке 04.1 Декларации по налогу на прибыль предприятия и увеличивает балансовую стоимость запасов на стоимость приобретенных и не использованных на конец отчетного периода магнитных карточек.

## Куда и в каких размерах относить расходы на техобслуживание оборудования?

**Вопрос.** *Имеет ли право предприятие отнести к составу валовых расходов отчетного периода расходы, связанные с техническим обслуживанием (замена запасных частей в пределах утвержденных норм для нормальных условий эксплуатации оборудования) основных средств групп 2, 3 (станки, прессы и другое производственное оборудование)?*

**Ответ.** Термины и определения основных понятий относительно видов, методов и показателей технического обслуживания и ремонта техники устанавливает ГОСТ 18322-78 (СТ СЭВ 5151-85) «Система технического обслуживания и ремонта техники. Термины и определения» (далее — ГОСТ 18322-78).

В соответствии с ГОСТом 18322—78, под

\* Рубрика подготовлена по материалам сайта ГНАУ ([www.sta.gov.ua](http://www.sta.gov.ua)).

## официальное мнение

**техническим обслуживанием** понимают комплекс операций или операцию по поддержанию исправности или работоспособности объекта во время его использования по назначению, простоя, хранения и транспортировки.

Техническое обслуживание включает в себя регламентированные в конструкторской документации операции для поддержания работоспособности или исправности изделия на протяжении срока его эксплуатации.

То есть операции по техническому обслуживанию не рассматриваются как текущий или капитальный ремонт, реконструкция, модернизация, техническое перевооружение

и другие виды улучшений и на них не распространяется действие п.8.7 ст. 8 Закона о налогообложении прибыли.

Учитывая отмеченное, расходы на техническое обслуживание оборудования, которое осуществляется в соответствии с требованиями нормативно-технической (отраслевых норм) или эксплуатационной документации, включаются в состав валовых расходов на основании пп. 5.2.1 п. 5.2 ст. 5 Закона о налогообложении прибыли. При этом стоимость запчастей, использованных при проведении технического обслуживания оборудования, принимает участие в пересчете, в соответствии с п. 5.9 ст. 5 Закона о налогообложении прибыли.

## Если валюта покупается для погашения задолженности, что происходит с курсовыми разницеми?

**Вопрос.** *Исчисляются ли курсовые разницы при покупке валюты для погашения кредиторской задолженности нерезиденту за поставленные товары?*

**Ответ.** В соответствии с пп. 11.2.3 п. 11.2 ст. 11 Закона о налогообложении прибыли, датой увеличения валовых расходов налогоплательщика при осуществлении им операций с лицами, которые являются нерезидентами, является дата оприходования налогоплательщиком товаров.

В соответствии с пп. 7.3.2 п. 7.3 ст. 7 данного Закона, расходы, понесенные (начисленные) налогоплательщиком в иностранной валюте на протяжении отчетного периода в связи с приобретением товаров (работ, услуг), стоимость которых относится к валовым расходам такого налогоплательщика, определяются в сумме, которая должна равняться балансовой стоимости такой иностранной валюты, определенной согласно положениям подпунктов 7.3.1, 7.3.4, 7.3.6 этой статьи, и не подлежат пересчету в связи с изменением обменного курса гривни на протяжении такого отчетного периода.

Подпунктом 7.3.1 п. 7.3 ст. 7 Закона о налогообложении прибыли определено, что доходы, полученные (начисленные) налогоплатель-

щиком в иностранной валюте в связи с продажей товаров (работ, услуг) на протяжении отчетного периода, пересчитываются в гривни по официальному валютному (обменному) курсу Нацбанка Украины, который действовал на дату получения (начисления) таких доходов, и не подлежат пересчету в связи с изменением обменного курса гривни на протяжении такого отчетного периода.

Балансовая стоимость иностранной валюты, полученной налогоплательщиком в связи с такой продажей (выручка в иностранной валюте), определяется по курсу, указанному в абзаце первом пп. 7.3.1 п. 7.3 ст. 7 Закона о налогообложении прибыли.

Исходя из изложенного, плательщик налога при получении импортных товаров относит к валовым расходам суммы, рассчитанные путем пересчета стоимости товаров в гривни по официальному валютному (обменному) курсу Нацбанка Украины, который действовал на дату получения таких товаров.

При этом, в соответствии с пп. 7.3.3 п. 7.3 ст. 7 Закона о налогообложении прибыли, задолженности в иностранной валюте не возникает, и потому пересчет валовых расходов на момент оплаты товара **не осуществляется.**

## Могут ли маршрутные такси иметь льготы по НДС?

**Вопрос.** *Распространяется ли льгота по НДС, предусмотренная пп. 5.1.13 п. 5.1 ст. 5 Закона о НДС, на операции по предоставлению услуг по перевозке пассажиров на городских автобусных маршрутах общего пользования в режиме маршрутного такси?*

**Ответ.** В соответствии с пп. 5.1.13 п. 5.1 ст. 5 Закона о НДС, от обложения НДС освобождаются операции по предоставлению услуг по перевозке лиц пассажирским транспортом (кроме таксомоторов) в пределах населенного пункта, тарифы на который регулируются органом местного самоуправления в соответствии с его компетенцией, определенной законом. Данное освобождение не распространяется на операции по предоставлению пассажирского транспорта в аренду (прокат).

Согласно ст. 35 Закона об автомобильном транспорте, перевозки пассажиров автобусами в режиме регулярных пассажирских перевозок осуществляют автомобильные перевозчики на автобусных маршрутах общего пользования на договорных условиях с органами исполнительной власти и органами местного самоуправления. При этом перевозка пассажиров на автобусном маршруте общего пользования может осуществляться в режимах:

- обычном;
- экспрессном;
- маршрутного такси.

Частями первой и второй ст. 632 ГК Украины предусмотрено, что цена в договоре определяется по договоренности сторон.

В случаях, определенных законом, применяются цены (тарифы, ставки и т. п.), которые

устанавливаются или регулируются уполномоченными органами государственной власти или органами местного самоуправления.

Так, к полномочиям исполнительных органов сельских, поселковых, городских советов относится:

- установление в порядке и границах, определенных законодательством, тарифов относительно оплаты транспортных услуг, которые предоставляются предприятиями и организациями коммунальной собственности соответствующей территориальной общины;
- согласование в установленном порядке этих вопросов с предприятиями, учреждениями и организациями, которые не относятся к коммунальной собственности (пп. 2 п. «а» ст. 28 Закона о местном самоуправлении).

Следовательно, тарифы на услуги по перевозке пассажиров на городских автобусных маршрутах общего пользования в режиме маршрутного такси регулируются органами местного самоуправления в случае, если они предоставляются предприятиями коммунальной собственности. Такое же мнение изложено в письме № 20-35-1.

Таким образом, освобождение от обложения НДС, в соответствии с пп. 5.1.13 п. 5.1 ст. 5 Закона о НДС, может применяться к операциям по предоставлению услуг по перевозке пассажиров на городских автобусных маршрутах общего пользования в режиме маршрутного такси в случае, если такие услуги предоставляются по тарифам, которые регулируются органом местного самоуправления в соответствии с его компетенцией, определенной законом.

## Что нужно для правомерного отнесения суммы НДС по ж/д билетам в налоговый кредит?

**Вопрос.** *На железнодорожных билетах указывается индивидуальный налоговый номер продавца с отметками или без них. Какие буквы должны быть обозначены на билете перед 12-разрядным номером для правомерного от-*

*несения, по этим транспортным билетам, суммы НДС в налоговый кредит?*

**Ответ.** В соответствии с пп. 7.2.6 п. 7.2 ст. 7 Закона о НДС, налоговая накладная выдается налогоплательщиком, который поставяет то-

## официальное мнение

вары (услуги), по требованию их получателя и является основанием для начисления налогового кредита.

Как исключение из этого правила, основанием для начисления налогового кредита при поставке услуг без получения налоговой накладной является транспортный билет, гостиничный счет или счет, который выставляется плательщику налога за услуги связи, другие услуги, стоимость которых определяется по показаниям приборов учета, содержащим общую сумму платежа, сумму налога и налоговый но-

мер продавца, за исключением тех, форма которых установлена международными стандартами.

То есть если форма транспортного билета отвечает требованиям международных стандартов, в соответствии с которыми не предусматривается наличие в билетах индивидуального налогового номера, такие билеты также могут быть основанием для начисления налогового кредита без получения налоговой накладной, но при условии, что настоящий документ содержит информацию о начисленной сумме НДС.

### Возникает ли право на налоговый залог, если имеется не возмещенная из бюджета сумма НДС?

**Вопрос.** *Акционерное общество имеет налоговый долг и в то же время — не возмещенную сумму НДС с просроченным сроком. Правомерны ли действия органов государственной налоговой службы, зарегистрировавшие налоговый залог?*

**Ответ.** Статьей 8 Закона № 2181 предусмотрено, что право налогового залога распространяется на любые виды активов налогоплательщика, находившиеся в его собственности (полном хозяйственном ведении) в день возникновения такого права, а также на любые другие активы, на которые налогоплательщик

приобретет право собственности в будущем, до момента погашения его налоговых обязательств или налогового долга.

То есть Законом № 2181 не предусмотрено никаких ограничений относительно применения права налогового залога к активам налогоплательщика, который имеет налоговый долг.

Следовательно, органы государственной налоговой службы имеют право применять к налогоплательщику, который имеет налоговый долг, право налогового залога даже при наличии невозмещенных сумм НДС.

### Штрафуют ли налогоплательщика за расходование денежных средств на покупку активов в период налогового залога?

**Вопрос.** *Субъект предпринимательской деятельности из-за несвоевременной уплаты налоговых обязательств имеет налоговый долг, и на его активы распространялось право налогового залога. В то же время предприятие покупало торговое оборудование. Имеют ли право органы ГНС применять к предприятию штрафные санкции, предусмотренные пп. 17.1.8 п. 17.1 ст. 17 Закона № 2181?*

**Ответ.** В соответствии с требованиями ст. 8 Закона № 2181, налогоплательщик, активы ко-

торого находятся в налоговом залоге, в обязательном порядке должен в письменном виде согласовывать с налоговым органом операции по покупке активов.

Подпунктом 17.1.8 п. 17.1 ст. 17 данного Закона предусмотрено, что в случае когда налогоплательщик, активы которого находятся в налоговом залоге, отчуждал такие активы без предварительного согласия налогового органа, если получение такого согласия является обязательным по этому

закону, налогоплательщик дополнительно уплачивает штраф в размере суммы такого отчуждения, определенной по обычным ценам.

Таким образом, поскольку при осуществлении операций с залоговыми активами без согласования с налоговым органом штраф пре-

дусмотрен лишь в случае **отчуждения** таких активов, а не их приобретения, за проведение предприятием операции по покупке торгового оборудования в период действия налогового залога Законом № 2181 не предусмотрено применение к нему финансовой ответственности.

## Если предприятию нужен земельный участок за пределами населенного пункта, то что происходит с налогами?

**Вопрос.** *Предприятию для ведения хозяйственной деятельности необходим земельный участок в пользование за пределами населенного пункта. Каким органом местной власти и на каких условиях может быть предоставлен такой земельный участок, и каким образом и в каком размере он должен облагаться налогом?*

**Ответ.** Пунктом 12 Переходных положений Земельного кодекса определено, что до разграничения земель государственной и коммунальной собственности полномочий относительно распоряжения землями в пределах населенных пунктов, кроме земель, переданных в частную собственность, осуществляют соответствующие сельские, поселковые, городские советы, а за пределами населенных пунктов — соответствующие органы исполнительной власти.

Право постоянного пользования земельным участком по землям государственной и коммунальной собственности приобретают, в частности, предприятия, учреждения и организации, которые относятся к государственной и коммунальной собственности.

Следовательно, предприятию нужно оформить арендные отношения с органами местной власти.

Право аренды земельного участка — это основанное на договоре срочное платное владение и пользование земельным участком, необходимым арендатору для осуществления предпринимательской и другой деятельности.

Отношения, связанные с арендой земли, регулируются Земельным и Гражданским кодексами, Законом об аренде земли, законами Украины, а также другими нормативно-право-

выми актами, принятыми в соответствии с ними, и договором аренды земли.

Согласно части второй ст. 4 Закона об аренде земли, арендодателями земельных участков, которые находятся в коммунальной собственности, являются сельские, поселковые, городские советы в пределах полномочий, определенных законом, а согласно части четвертой этой статьи, арендодателями земельных участков, которые находятся в государственной собственности, — районные, областные, Киевская и Севастопольская городские государственные администрации, Совет министров Автономной Республики Крым и Кабинет Министров Украины, в пределах полномочий, определенных законом.

В соответствии с разделом VIII Заключительных положений Закона об аренде земли, часть вторая и четвертая ст. 4 данного Закона вступают в силу после разграничения по закону земель государственной и коммунальной собственности.

Поскольку разграничение указанных земель не произведено, то, ввиду требований норм земельного законодательства, соответствующие советы сегодня имеют право предоставлять в аренду земли (из запаса или резервного фонда) лишь в пределах населенного пункта.

В соответствии с п.3 ст. 124 Земельного кодекса, передача в аренду земельных участков гражданам и юридическим лицам, с изменением их целевого назначения, и из земель запаса под застройку осуществляется по проектам отведения в порядке, установленном статьями 118, 123 этого Кодекса.

Годовая арендная плата за земельные участки, которые находятся в государственной

## официальное мнение

или коммунальной собственности, поступает в соответствующие бюджеты, распределяется и используется в соответствии с законом и не может быть меньше размера земельного налога, который устанавливается Законом о плате за землю, и превышать 10% их нормативной денежной оценки.

Налоговое обязательство по арендной плате за земли государственной и коммунальной

собственности, определенное в налоговой декларации на текущий год, платится равными долями землепользователями земельных участков по местонахождению земельного участка за базовый налоговый (отчетный) период, который равняется **календарному месяцу**, ежемесячно в течение 30 календарных дней, следующих за последним календарным днем отчетного (налогового) месяца.

### Где можно получить официальную информацию об очередных изменениях корректирующих коэффициентов по ставкам рентной платы?

**Вопрос.** *Порядком № 256 определено, что в 2007 г. кутвержденным законом ставкам рентной платы за нефть применяется корректирующий коэффициент, исчисленный Минэкономике Украины. Поскольку каждый отчетный (налоговый) коэффициент может изменяться, где можно получить официальную информацию об очередных изменениях?*

**Ответ.** Пунктом 4 Порядка № 256 определено, что в 2007 г. кутвержденным законом ставкам рентной платы за нефть применяется корректирующий коэффициент, исчисляемый Минэкономике Украины для каждого отчетного (налогового) периода путем деления средневзвешенной (по объему) цены одной тонны нефти по базовым условиям поставки (перевалочный комплекс), которая сложилась на последнем аукционе отчетного (налогового) периода, проводившемся на биржах, определенных в соответствии с Постановлением КМУ

от 04.04.2000 г. № 599 «О внедрении аукционов по продаже нефти, газового конденсата, природного, сжиженного газа и угля», на средневзвешенную цену одной тонны нефти, которая сложилась на аукционах базового периода (1940,83 грн без НДС).

Этим же пунктом определено, что Минэкономике Украины ежемесячно **до 10 числа** следующего отчетного (налогового) периода размещает определенную величину корректирующего коэффициента на своем официальном сайте в специальном разделе и предоставляет соответствующую информацию ГНА Украины.

Информация о результатах проведенных аукционов по продаже нефти и газового конденсата размещается Аукционным комитетом по продаже нефти, газового конденсата, сжиженного газа и угля на официальном веб-сайте Минэкономике Украины ([www.me.kmu.gov.ua](http://www.me.kmu.gov.ua)) в рубрике «Пресс-центр» в закладке «Объявления».

### Штрафуют ли налогоплательщика за отчуждение активов, занесенных в Госреестр обременений движимого имущества?

**Вопрос.** *Предприятие-должник осуществило продажу своих активов, вскоре после чего получило выдержку из Государственного реестра обременений движимого имущества о регистрации налогового залога на имущество. Может ли быть в таком случае применен штраф к предприятию?*

**Ответ.** Подпунктом 17.1.8 п. 17.1 ст. 17 Закона № 2181 предусмотрено, что в случае когда

налогоплательщик, активы которого находятся в налоговом залоге, отчуждал такие активы без предварительного согласия налогового органа, если получение такого согласия является обязательным по этому закону, налогоплательщик дополнительно уплачивает штраф в размере суммы такого отчуждения, определенной по обычным ценам.

При этом п. 8.6 ст. 8 Закона № 2181 определен перечень операций, когда налогоплательщик, активы которого находятся в налоговом залоге, должен в обязательном порядке в письменном виде согласовывать с налоговыми органами, в частности, операции по продаже, другому виду отчуждения недвижимого и движимого имущества, имущественных или неимущественных прав, за исключением имущества, имущественных и неимущественных прав, которые используются в предпринимательской деятельности налогоплательщика (других видах деятельности, по условиям налогообложения приравниваемых к предпринимательской), а именно готовой продукции, товаров и товарных запасов, работ и услуг, реализованных за денежные средства по ценам не ниже обычных.

То есть Законом № 2181 операции размежеваны на те, которые обязательно подлежат согласованию с налоговым органом, и те, которые могут осуществляться без такого согласо-

вания. Никаких других требований или исключений в части отчуждения залоговых активов Законом № 2181 не предусматривается.

Также, согласно данному Закону, наличие или отсутствие извлечения из Государственного реестра обременений движимого имущества о регистрации налогового залога на активы налогоплательщика не влияет на решение вопроса относительно применения или неприменения штрафных санкций в случае осуществления операций по отчуждению таких активов.

Следовательно, к налогоплательщику, активы которого находятся в налоговом залоге, не может быть применена штрафная санкция за отчуждение таких активов без наличия согласия налогового органа лишь в случае, если была осуществлена продажа готовой продукции (товаров и товарных запасов, работ и услуг) за денежные средства по ценам не ниже обычных, независимо от того, что на момент такой продажи отсутствовало извлечение из Госреестра обременений.

#### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ НОРМАТИВНО-ПРАВОВЫХ АКТОВ

**ГК Украины** — Гражданский кодекс Украины

**Земельный кодекс** — Земельный кодекс Украины

**Закон о системе налогообложения** — Закон Украины от 25.06.1991 г. № 1251-XII «О системе налогообложения», в редакции Закона Украины от 18.02.1997 г. № 77/97-ВР

**Закон о налогообложении прибыли** — Закон Украины от 28.12.1994 г. № 334/94-ВР «О налогообложении прибыли предприятий», в редакции от 22.05.1997 г. № 283/97-ВР

**Закон о плате за землю** — Закон Украины от 03.07.1992 г. № 2535-XII «О плате за землю», в редакции от 19.09.1996 г. № 378/96-ВР

**Закон о НДС** — Закон Украины от 03.04.1997 г. № 168/97-ВР «О налоге на добавленную стоимость»

**Закон о местном самоуправлении** — Закон Украины от 21.05.1997 г. № 280/97-ВР «О местном самоуправлении в Украине»

**Закон № 400/97** — Закон Украины от 26.06.1997 г. № 400/97-ВР «О сборе на обязательное государственное пенсионное страхование»

**Закон об аренде земли** — Закон Украины от 06.10.1998 г. № 161-XIV «Об аренде земли», в редакции от 02.10.2003 г. № № 1211-IV

**Закон № 2181** — Закон Украины от 21.12.2000 г. № 2181-III «О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами»

**Закон об автотранспорте** — Закон Украины от 05.04.2001 г. № 2344-III «Об автомобильном транспорте», в редакции от 23.02.2006 г. № 3492-IV

**Порядок № 256** — Порядок исчисления и внесения в Государственный бюджет Украины рентажной платы за нефть, природный газ и газовый конденсат, утвержденный Постановлением КМУ от 22.03.2001 г. № 256

**Письмо № 20-35-1** — Письмо Минюста от 15.02.2007 г. № 20-35-1 «Относительно полномочий органов местного самоуправления в сфере регулирования цен/тарифов на услуги по перевозке пассажиров на городских автобусных маршрутах общего пользования в режиме «маршрутного такси»

# Прогноз на 24—30 сентября

**Юрий Белявский, доктор психологии**

**Понедельник, 24 сентября.** Хороший день для работников силовых структур и сферы сервиса. Неудачный — для экологов и спортсменов.

**Вторник, 25 сентября.** Успешен для руководителей, педагогов, ИТР. Проблемный — у крестьян, служащих, продавцов.

**Среда, 26 сентября.** Повезет тренерам, пожарным, фармацевтам. Сложный день для швей, врачей и музыкантов.

**Четверг, 27 сентября.** Благоприятен для всех, кроме водителей, актеров и психологов.

**Пятница, 28 сентября.** Удачна для охранников, летчиков, механизаторов. Не повезет воспитателям, советникам и музыкантам.

**Суббота, 29 сентября.** Благополучный день у фермеров, торговцев, бизнесменов. Негативный день для бухгалтеров, ремесленников, экономистов.

**Воскресенье, 30 сентября.** Позитивный

день у всех, кроме экологов, пожарных, работников метро.

Хорошая, успешная трудовая неделя, проходящая под покровительством стихии Огня (в аспекте «очищение»).

Повезет людям активным, настойчивым, не боящимся трудностей, тем, кто умеет прикладывать усилия. Творение, созидание — наиболее благоприятные функции на этой неделе.

Динамика развития событий повышается каждые два дня, ступенчато, достигая максимума в субботу — воскресенье.

Пониженная солнечная активность не компенсируется земным «огнем», и 2-3 дня есть опасность резкого снижения давления, слабости, потери сил, потери координации. Наиболее опасный день — воскресенье (особенно для работников подземного транспорта).

Цвет одежды — красный, розовый (не подходит черный, фиолетовый, синий).

## Психологический прогноз на неделю

Возможные события в течение дня	Вероятность события (по 10-балльной шкале)						
	Понедельник 24 сентября	Вторник 25 сентября	Среда 26 сентября	Четверг 27 сентября	Пятница 28 сентября	Суббота 29 сентября	Воскресенье 30 сентября
Успехи в торговле и бизнесе	6	7	3	4	4	9	3
Удачные договоры, переговоры	6	2	4	4	5	10	4
Успехи в личной жизни	4	4	6	2	3	4	4
Семейные проблемы	6	6	7	8	2	2	3
Удачные покупки, приобретения	4	4	5	5	6	3	7
Вероятность возврата долгов	4	5	5	2	2	6	7
Вероятность приобретения новых долгов	4	4	8	3	4	4	2
Творческая деятельность	8	8	9	7	8	9	9
Хранение, сохранение	2	4	4	6	6	2	3
Вероятность заболеваний	6	8	4	4	5	7	9
Вероятность травм, аварий	5	9	4	3	4	5	10
Максимально допустимая физическая нагрузка	5	2	8	8	7	5	1
Максимально допустимая психоэмоциональная нагрузка	3	1	2	2	2	1	1