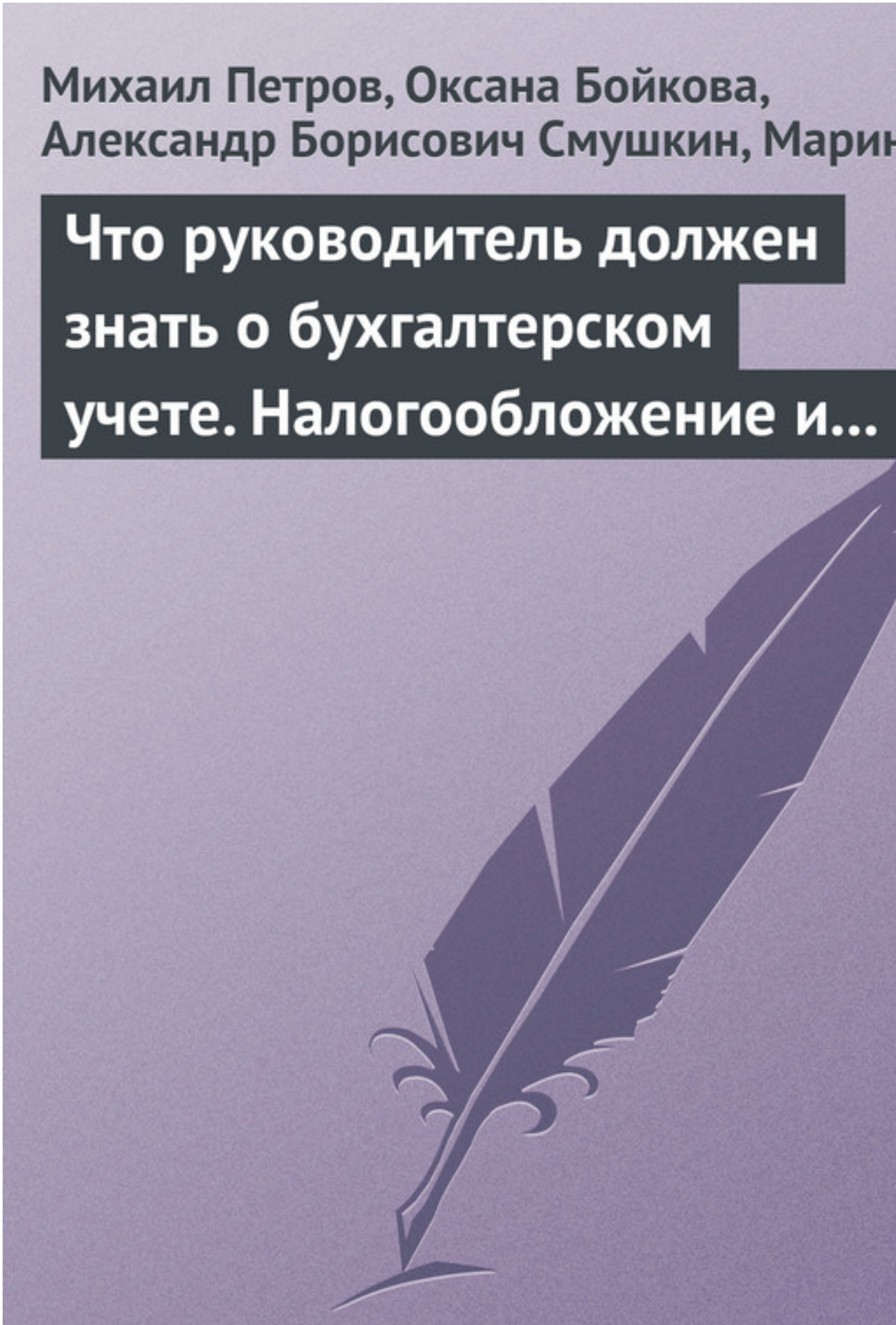
Михаил Петров, Оксана Бойкова,
Александр Борисович Смушкин, Марин

Что руководитель должен знать о бухгалтерском учете. Налогообложение и...



Марина Викторовна Филиппова
Михаил Игоревич Петров
Валентина Владимировна Баталина
Александр Борисович Смушкин
Оксана Бойкова
Надежда Владимировна Драгункина

Что руководитель должен знать о бухгалтерском учете. Налогообложение и трудовое законодательство

Текст предоставлен правообладателем
http://www.litres.ru/pages/biblio_book/?art=6179193
Что руководитель должен знать о бухгалтерском учете. Налогообложение и трудовое законодательство: Научная книга; Москва; 2009

Аннотация

Настоящее издание представляет собой справочное пособие, в котором собраны все необходимые сведения по бухгалтерскому учету и налогообложению, а также по трудовому законодательству. В одном справочнике собрана вся информация, что дает уникальную возможность достаточно занятым людям получить ответы на все интересующие вопросы, затрачивая минимум времени и не переворачивая горы литературы. Специалисты с большим опытом работы подробно и доступным языком освещают проблемы и вопросы, которые возникают в процессе деятельности каждой организации.

Издание предназначено для руководителей предприятий, бухгалтеров и работников кадровых служб.

Содержание

Глава 1. 4
1.1. За что отвечает руководитель (в рамках организации на предприятии бухгалтерского и налогового учета) 4
1.2. Степень ответственности и санкции (административная и уголовная ответственность) 7
1.3. Трудовое законодательство (типовые ошибки, последствия и ответственность) 12
Глава 2. 21
2.1. Основы законодательства 21
2.2. Принципы бухгалтерского учета 31
2.3. Типичные бухгалтерские ошибки и их последствия 43
Глава 3. 47
3.1. Основы налогового законодательства 47
3.2. Принципы налогообложения 48
3.3. Типичные налоговые ошибки и их последствия 55
Глава 4. 61
4.1. Система внутреннего контроля на предприятии 61
4.2. Организация документооборота 70
4.3. Учет и контроль с помощью аудиторских компаний 74
Глава 5. 76
5.1. Формирование кадрового состава 76
Конец ознакомительного фрагмента. 85

Смушкин Александр Борисович, Филиппова Марина Викторовна, Бойкова Оксана Сергеевна, Баталина Валентина Владимировна, Петров Михаил Игоревич, Драгункина Надежда Владимировна Что руководитель должен знать о бухгалтерском учете. Налогообложение и трудовое законодательство

Глава 1. Ответственность руководителя

1.1. За что отвечает руководитель (в рамках организации на предприятии бухгалтерского и налогового учета)

Согласно ст. **273** Трудового кодекса **РФ** от **30** декабря **2001** г. № **197-ФЗ** (с изм. и доп. от **29** декабря **2004** г.) (далее – ТК **РФ) руководитель организации** – это физическое лицо, которое в соответствии с законом или учредительными документами организации осуществляет руководство этой организацией, в том числе выполняет функции ее единоличного исполнительного органа.

Кроме того, в ст. 2 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с изм. от 30 июня 2003 г.) дается весьма исчерпывающее определение **руководителя организации** – это руководитель исполнительного органа организации либо лицо, ответственное за ведение дел организации.

В этой связи необходимо добавить, что в соответствии с Гражданским кодексом РФ (части первая, вторая и третья) (с изм. и доп. от 21 июля 2005 г.) (далее – ГК РФ) предусмотрено, что органы управления юридического лица избираются или назначаются на основании закона и учредительных документов. Что касается обществ с ограниченной ответственностью и акционерных обществ, то высшими органами управления являются собрания участников (акционеров), а исполнительными органами – директор или правление (дирекция). Руководитель организации осуществляет текущее руководство организацией, в том числе и бухгалтерской службой. Также руководитель организации вправе передавать право оперативного управления бухгалтерией своему заместителю по финансовым вопросам.

Благодаря вышеназванным определениям становится ясно, что руководитель в любой организации является самой значительной фигурой. Однако, помимо того, что у руководителя есть широкий круг полномочий, он имеет также и огромную ответственность. Каждый

руководитель, если он берется управлять трудовым коллективом, берет на себя персональную ответственность за предприятие и людей, которыми он управляет.

Отметим, что руководитель отвечает также и за организацию бухгалтерского учета на предприятии. Некоторые руководители могут сразу возразить и сказать, что, почему они должны отвечать за правила ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, если этим занимается главный бухгалтер? Однако в соответствии и. 1 ст. 6 Федерального закона «О бухгалтерском учете» ответственность за организацию бухгалтерского учета в организациях, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут руководители организаций.

Кроме того, полную ответственность за деятельность бухгалтерской службы несет именно руководитель организации, поскольку согласно ст. 53 ГК РФ лицо, которое в силу закона или учредительных документов юридического лица выступает от его имени, несет имущественную ответственность.

Конечно, компетенция по вопросам бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности разделяется между руководителем организации и главным бухгалтером. Тем не менее часто встречаются ситуации, когда руководитель организации, не имея экономического образования, полностью доверяет финансовую деятельность предприятия главному бухгалтеру, не ведя за ним должного контроля. Подобный подход к делу не может быть правильным, поскольку ошибки главного бухгалтера при ведении бухучета зачастую приводят к неправильному исчислению и уплате налогов, а это уже является основанием для привлечения к уголовной ответственности.

Здесь можно добавить только, что в случае разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером по осуществлению отдельных хозяйственных операций документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя организации, который несет всю полноту ответственности за последствия осуществления таких операций.

Бухгалтерский учет любой организации представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Основными задачами бухгалтерского учета являются:

1) формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности – руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним – инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;

2) обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства РФ при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

3) предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

В этой связи для реализации основных задач бухгалтерского учета руководители организаций могут в зависимости от объема учетной работы:

1) учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;

2) ввести в штат должность бухгалтера;

3) передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту;

4) вести бухгалтерский учет лично.

Как правило, самой распространенной формой организации бухгалтерского учета в организациях является создание бухгалтерской службы как структурного подразделения, что свойственно для средних или крупных организаций. Малые организации вполне могут обойтись введением в штат должности бухгалтера. Обычно руководитель самостоятельно определяет нужную форму организации бухгалтерского учета исходя из объема хозяйственных операций, затрат на ведение учета, а также возможности привлечения квалифицированных специалистов.

Принятая организацией учетная политика утверждается приказом или распоряжением лица, ответственного за организацию и состояние бухгалтерского учета. При этом утверждаются: рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности; формы первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности; порядок проведения инвентаризации и методы оценки видов имущества и обязательств; правила документооборота и технология обработки учетной информации; порядок контроля за хозяйственными операциями, а также другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Принятая организацией учетная политика применяется последовательно из года в год. Изменение учетной политики может производиться только в случаях изменения законодательства РФ или нормативных актов органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета, разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета или существенного изменения условий ее деятельности.

Организации обязаны хранить первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и бухгалтерскую отчетность в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее 5 лет. Ответственность за организацию хранения учетных документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности несет руководитель организации.

Руководители организаций и другие лица, ответственные за организацию и ведение бухгалтерского учета, в случае уклонения от ведения бухгалтерского учета в порядке, установленном законодательством РФ и нормативными актами органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета, искажения бухгалтерской отчетности и несоблюдения сроков ее представления и публикации привлекаются к административной или уголовной ответственности.

1.2. Степень ответственности и санкции (административная и уголовная ответственность)

Любой руководитель организации в рамках своей деятельности может быть привлечен к:

1) материальной;

2) административной;

3) уголовной ответственности.

Материальная ответственность заключается в том, что руководитель предприятия несет в установленном законом порядке ответственность за убытки, причиненные предприятию (организации) его виновными действиями (бездействием), в том числе в случае утраты имущества предприятия. Степень материальной ответственности может оговариваться в трудовом договоре. Так, собственник имущества унитарного предприятия вправе предъявить иск о возмещении убытков, причиненных унитарному предприятию, к руководителю унитарного предприятия.

Согласно ст. 71 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (в ред. от 29 декабря 2004 г.) и ст. 44 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (в ред. от 29 декабря 2004 г.) директор компании несет ответственность перед компанией в случае причинения обществу убытков его виновными действиями (бездействием), если иные основания и размер ответственности не установлены федеральными законами.

Что касается административной ответственности руководителя, то основания и порядок административной ответственности определяется Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях (далее – КоАП РФ) от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ (в ред. от 22 июля 2005 г.). Так, ст. 2.4 КоАП РФ предусматривает, что административной ответственности подлежит должностное лицо в случае совершения им административного правонарушения в связи с неисполнением либо ненадлежащим исполнением своих служебных обязанностей. Под должностными лицами понимаются «совершившие административные правонарушения в связи с выполнением организационно-распорядительных или административно-хозяйственных функций руководители».

Также ответственность руководителей предусмотрена в ст. 14.12 КоАП РФ «Фиктивное или преднамеренное банкротство». В соответствии с и. 1 данной статьи фиктивное банкротство, то есть заведомо ложное объявление руководителем юридического лица о несостоятельности данного юридического лица или индивидуальным предпринимателем о своей несостоятельности, в том числе обращение этих лиц в арбитражный суд с заявлением о признании должника банкротом при наличии у него возможности удовлетворить требования кредиторов в полном объеме, – влечет наложение административного штрафа в размере от сорока до пятидесяти минимальных размеров оплаты труда или дисквалификацию на срок до трех лет.

Пункт 2 ст. 14.12 КоАП РФ устанавливает, что преднамеренное банкротство, то есть умышленное создание или увеличение неплатежеспособности юридического лица или индивидуального предпринимателя, – влечет наложение административного штрафа в размере от сорока до пятидесяти минимальных размеров оплаты труда или дисквалификацию на срок от одного года до трех лет.

Ответственность руководителей устанавливается также за:

1) продажу товаров (выполнение работ, оказание услуг) при отсутствии установленной информации об изготовителе или о продавце либо без применения в установленных законом

случаях ККТ (ст. 14.5 КоАП РФ) – штраф для должностных лиц составляет от 30 до 40 МРОТ (3000—4000 руб.);

2) нарушение порядка ценообразования (ст. 14.6 КоАП РФ) – штраф для должностных лиц от 40 до 50 МРОТ (4000—5000 руб.);

3) обман потребителей (обвешивание, обсчет, иной обман в сфере торговли) (ст. 14.7 КоАП РФ) – штраф для должностных лиц от 10 до 20 МРОТ (1000—2000 руб.);

4) незаконное получение кредита (ст. 14.11 КоАП РФ) – штраф для должностных лиц от 20 до 39 МРОТ (2000—3000 руб.);

5) сокрытие имущества или имущественных обязательств, сведений об имуществе и так далее, а равно сокрытие, уничтожение, фальсификация бухгалтерских и иных учетных документов, а также другие неправомерные действия при банкротстве (ст. 14.13 КоАП РФ) – штраф в размере от 40 до 50 МРОТ (4000—5000 руб.) или дисквалификация на срок до трех лет;

6) нарушение порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций (ст. 15.1 КоАП РФ) штраф на должностных лиц – от 40 до 50 МРОТ.

Уголовная ответственность руководителя организации установлена Уголовным кодексом РФ от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ (с изм. и доп. от 21 июля 2005 г.) (далее – УК РФ).

Так, ст. 176 УК РФ в и. 1 устанавливает, что получение индивидуальным предпринимателем или руководителем организации кредита либо льготных условий кредитования путем представления банку или иному кредитору заведомо ложных сведений о хозяйственном положении либо финансовом состоянии индивидуального предпринимателя или организации, если это деяние причинило крупный ущерб, – наказывается штрафом в размере до двухсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до восемнадцати месяцев, либо арестом на срок от четырех до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до пяти лет.

Пункт 2 этой же статьи устанавливает ответственность руководителя за незаконное получение государственного целевого кредита, а равно его использование не по прямому назначению, если эти деяния причинили крупный ущерб гражданам, организациям или государству, и наказываются штрафом в размере от ста тысяч до трехсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет либо лишением свободы на срок от двух до пяти лет.

Кроме того, ст. 177 УК РФ устанавливает ответственность за злостное уклонение руководителя организации или гражданина от погашения кредиторской задолженности в крупном размере или от оплаты ценных бумаг после вступления в законную силу соответствующего судебного акта и наказываются штрафом в размере до двухсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до восемнадцати месяцев, либо обязательными работами на срок от ста восьмидесяти до двухсот сорока часов, либо арестом на срок от четырех до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до двух лет.

В соответствии со ст. 193 УК РФ невозвращение в крупном размере из-за границы руководителем организации средств в иностранной валюте, подлежащих в соответствии с законодательством РФ обязательному перечислению на счета в уполномоченный банк

Российской Федерации, наказывается лишением свободы на срок до трех лет. Более того, предусмотренное деяние признается совершенным в крупном размере, если сумма невозвращенных средств в иностранной валюте превышает пять миллионов рублей.

Также уголовная ответственность руководителей предусмотрена в ст. 195 УК РФ за неправомерные действия при банкротстве. В этой связи сокрытие имущества или имущественных обязательств, сведений об имуществе, о его размере, местонахождении либо иной информации об имуществе, передача имущества в иное владение, отчуждение или

уничтожение имущества, а равно сокрытие, уничтожение, фальсификация бухгалтерских и иных учетных документов, отражающих экономическую деятельность, если эти действия совершены руководителем или собственником организации-должника либо индивидуальным предпринимателем при банкротстве или в предвидении банкротства и причинили крупный ущерб, наказываются ограничением свободы на срок до трех лет, либо арестом на срок от четырех до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до двух лет со штрафом в размере до двухсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до восемнадцати месяцев.

Кроме того, неправомерное удовлетворение имущественных требований отдельных кредиторов руководителем или собственником организации-должника либо индивидуальным предпринимателем, знающим о своей фактической несостоятельности (банкротстве), заведомо в ущерб другим кредиторам, а равно принятие такого удовлетворения кредитором, знающим об отданном ему предпочтении несостоятельным должником в ущерб другим кредиторам, если эти действия причинили крупный ущерб, наказываются ограничением свободы на срок до двух лет, либо арестом на срок от двух до четырех месяцев, либо лишением свободы на срок до одного года со штрафом в размере до восьмидесяти тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до шести месяцев либо без такового.

Статья 196 УК РФ устанавливает ответственность руководителя за преднамеренное банкротство. Преднамеренное банкротство, то есть умышленное создание или увеличение неплатежеспособности, совершенное руководителем или собственником коммерческой организации, а равно индивидуальным предпринимателем в личных интересах или интересах иных лиц, причинившее крупный ущерб, наказывается штрафом в размере от ста тысяч до трехсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет либо лишением свободы на срок до шести лет со штрафом в размере до восьмидесяти тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до шести месяцев либо без такового.

Дополнительно ст. 197 УК РФ предусматривает ответственность за фиктивное банкротство.

Фиктивное банкротство, то есть заведомо ложное объявление руководителем или собственником коммерческой организации, а равно индивидуальным предпринимателем о своей несостоятельности в целях введения в заблуждение кредиторов для получения отсрочки или рассрочки причитающихся кредиторам платежей или скидки с долгов, а равно для неуплаты долгов, если это деяние причинило крупный ущерб, наказывается штрафом в размере от ста тысяч до трехсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет либо лишением свободы на срок до шести лет со штрафом в размере до восьмидесяти тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до шести месяцев либо без такового.

Тем не менее, если руководитель организации привлекается к уголовной или административной ответственности, это не освобождает его от материальной ответственности – руководитель может быть привлечен одновременно как к уголовной, административной, так и материальной ответственности.

В соответствии со ст. 18 Федерального закона «О бухгалтерском учете» ответственность за нарушения законодательства РФ о бухгалтерском учете возлагается на руководителей организаций и других лиц, ответственных за организацию и ведение бухгалтерского учета. В случае уклонения от ведения бухгалтерского учета в порядке, установленном законодательством РФ и нормативными актами органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета, искажения бухгалтерской отчетности и несоблюдения сроков ее представления и публикации руководители привлекаются к административной или уголовной

ответственности в соответствии с законодательством РФ. Руководитель полностью отвечает за финансово-хозяйственную деятельность общества и его результаты.

Условием наступления ответственности (налоговой, административной, уголовной) является также факт непоступления денежных средств в виде налоговых платежей в бюджетную систему РФ (факт неуплаты налога), а также неуплата полной суммы налога.

Согласно ст. 57 Конституции РФ каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют.

Уплата налогов и сборов является одной из основных обязанностей лиц, поскольку благодаря налогам и сборам пополняется бюджет любой страны.

Налог – это обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства или муниципальных образований.

Сбор – это обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

В качестве налогоплательщиков и плательщиков сборов выступают организации и физические лица, на которые Налоговым кодексом РФ (в ред. от 22 июля 2005 г.) (далее – НК РФ) возложена обязанность уплачивать налоги и сборы.

Тем не менее, помимо обязанности по уплате налогов, налогоплательщики имеют ряд прав, гарантированных Конституцией РФ:

1) установление налогов и сборов только законом;

2) запрет обратной силы законов о новых налогах и налогах, ухудшающих положение налогоплательщиков.

Ометим, что за уклонение физического лица-руководителя от уплаты налога (страхового взноса в государственные внебюджетные фонды) и за уклонение от уплаты налогов с организации (а также страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с организации) соответственно, совершенные в крупном размере (свыше 200 МРОТ для физических лиц и свыше 1000 МРОТ для юридических лиц) наступает уголовная ответственность по ст. 198 и 199 УК РФ.

Кроме того, ст. 15.11 КоАП РФ устанавливает ответственность за грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, а равно порядка и сроков хранения учетных документов влечет наложение административного штрафа на должностных лиц.

Под грубым нарушением правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности понимается:

1) искажение сумм начисленных налогов и сборов не менее чем на 10 %;

2) искажение любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее чем на 10 %.

Протоколы об административных правонарушениях составляют должностные лица налоговых органов (п. 5 ч. 2 ст. 28.3 КоАП РФ).

Статья 120 НК РФ также устанавливает налоговую ответственность организации за грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения.

НК РФ определяет налоговое правонарушение как виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое установлена ответственность

(ст. 106 НК РФ). Виновным в совершении налогового правонарушения признается лицо, совершившее противоправное деяние умышленно или по неосторожности (п. 1 ст. 110 НК РФ).

Однако организация не может быть виновной в совершении налогового правонарушения, поскольку не обладает ни волей, ни сознанием, ни интеллектом и не может осознавать (предвидеть) противоправность деяния, желать либо безразлично относиться к наступлению вредных последствий. Вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц, действия (бездействие) которых были направлены на совершение налогового правонарушения (п. 4 ст. 110 НК РФ).

К должностным лицам относятся руководитель, в некоторых случаях бухгалтер и иные должностные лица организации, и если вина должностных лиц будет доказана, организация будет признана виновной.

В том случае, если руководитель организации на договорных началах передал ведение бухгалтерского учета специализированной организации или бухгалтеру-специалисту, он также несет ответственность за организацию бухучета и соблюдение законодательства. За ошибки сторонних специалистов при составлении бухгалтерской отчетности придется отвечать и организации, и ее руководителю. Так, за допущенное два раза и более в течение года несвоевременное или неправильное отражение в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений организации на нее налагается штраф в размере от 5000 до 15 000 рублей. Кроме того, искажение сторонним специалистом любой строки отчетности не менее чем на 10 % чревато для руководителя наложением штрафа в размере 2000—3000 рублей.

1.3. Трудовое законодательство (типовые ошибки, последствия и ответственность)

Россия относится к странам, в которых количество трудовых споров огромно. В чем же заключается причина такого положения дел? Связано это прежде всего с тем, что самым распространенным основанием трудовых споров являются разногласия между работником и работодателем – непосредственно или в лице его представительных органов. Работники не хотят мириться с нарушениями их трудовых прав, стремятся не допустить ухудшения действующих условий труда и рассчитывают на улучшение уже имеющихся. Кроме того, подобные конфликты часто связаны с такими качествами трудового законодательства, как сложность, противоречивость, а также важную роль играет правовая неграмотность как работодателей (руководителей), так и работников.

Поскольку Конституция РФ в ст. 46 признает и гарантирует одно из основных прав и свобод человека и гражданина – судебную защиту его прав и свобод, то любой работник, трудовые права которого нарушены, имеет право обратиться в суд за их защитой.

Трудовой кодекс решает эту проблему следующим образом – согласно ст. 382 ТК РФ индивидуальные споры разрешаются комиссиями по трудовым спорам и судами. Однако вынесение трудового спора на суд комиссий не является обязательной стадией. **Суд рассматривает индивидуальные трудовые споры в следующих случаях:**

1) по заявлениям работника, работодателя или профессионального союза, защищающего интересы работника, когда они не согласны с решением комиссии по трудовым спорам;

2) когда работник обращается непосредственно в суд, минуя комиссию по трудовым спорам;

3) по заявлению прокурора, когда решение комиссии по трудовым спорам не соответствует законам или иным нормативным правовым актам. К сожалению, комиссии по трудовым спорам по разным причинам не справляются с предназначенной им законом ролью эффективного органа досудебного рассмотрения споров.

Во-первых, значительная часть трудовых споров подлежит рассмотрению только в судах (например, о восстановлении на работе, об изменении даты и формулировки причины увольнения, о переводе на другую работу и другие). Таким образом, по большинству трудовых споров суды – единственные, безальтернативные органы, в которых может быть восстановлена справедливость.

Во-вторых, в большинстве организаций комиссии по трудовым спорам не созданы из-за отсутствия инициативы работников и (или) работодателя либо малой численности персонала, причем именно в таких организациях нарушения трудовых прав работников допускаются чаще, чем в тех, где имеются сильные профсоюзные организации, способные защитить интересы работников.

В-третьих, существенную роль играет некомпетентность членов комиссий по трудовым спорам. Они не могут разобраться в сложных вопросах действующего законодательства из-за недостаточной подготовленности к выполнению возложенных на них функций и, в частности, отсутствия юридического образования и соответствующей практики. При рассмотрении дел это приводит к нарушению норм материального и процессуального закона и влечет вынесение неправильных решений.

В-четвертых, принятые комиссиями по трудовым спорам решения нередко не исполняются работодателем добровольно, поскольку комиссии не являются для них авторитетными органами, а судебные приставы по разным причинам (в большинстве случаев вполне обоснованно) отказываются приводить в исполнение в принудительном порядке решения комиссии по трудовым спорам, в том числе в связи с грубыми нарушениями действующих

норм и правил рассмотрения дел и принятия решений, пропуском сроков выдачи комиссиями исполнительных документов или срока предъявления этих документов к исполнению и т. д.

В результате комиссии по трудовым спорам обычно не в состоянии предотвратить нарушения трудового законодательства, окончить дело миром или вынести справедливое и обоснованное решение и добиться его исполнения, то есть порученную им задачу осуществлять досудебное регулирование трудовых споров они не выполняют. А поскольку они не зарекомендовали себя должным образом на практике и не имеют каких-либо преимуществ перед судами, практически не находится желающих обращаться к их помощи при возникновении конфликта[1].

Работодателю либо руководителю, чтобы избежать судебного разбирательства трудовых споров, необходимо соблюдать трудовое законодательство и не допускать ошибок в своей деятельности.

Так, при заключении трудового договора работодателю необходимо соблюдать требования ст. 64 ТК РФ, а именно – гарантии при заключении трудового договора. В связи с этими гарантиями запрещается необоснованный отказ в заключении трудового договора.

Какое бы то ни было прямое или косвенное ограничение прав или установление прямых или косвенных преимуществ при заключении трудового договора в зависимости от пола, расы, цвета кожи, национальности, языка, происхождения, имущественного, социального и должностного положения, места жительства (в том числе наличия или отсутствия регистрации по месту жительства или пребывания), а также других обстоятельств, не связанных с деловыми качествами работников, не допускается, за исключением случаев, предусмотренных федеральным законом.

Запрещается отказывать в заключении трудового договора женщинам по мотивам, связанным с беременностью или наличием детей.

Запрещается отказывать в заключении трудового договора работникам, приглашенным в письменной форме на работу в порядке перевода от другого работодателя, в течение одного месяца со дня увольнения с прежнего места работы.

Отказ в заключении трудового договора может быть обжалован в судебном порядке.

Ограничения, установленные ч. 1 ст. 64 ТК РФ (прямое или косвенное ограничение прав или установление прямых или косвенных преимуществ при заключении трудового договора в зависимости от пола, расы, цвета кожи, национальности, языка, происхождения, имущественного, социального и должностного положения, места жительства (в том числе наличия или отсутствия регистрации)), будут являться дискриминацией. Тем не менее дискриминацию следует отличать от дифференциации правового регулирования труда, и не являются дискриминацией различия, исключения, предпочтения и ограничения при приеме на работу, которые определяются свойственными данному виду труда требованиями либо обусловлены особой заботой государства о лицах, нуждающихся в повышенной социальной и правовой защите.

На практике часто встречаются ситуации, когда беременной женщине отказывают в приеме на работу. При этом руководители стараются не аргументировать свой отказ, однако необходимо помнить, что по требованию лица, которому отказано в заключении трудового договора, работодатель обязан сообщить причину отказа в письменной форме. Если же в письменном обосновании указана причина отказа – такой отказ уголовное законодательство квалифицирует как преступление (ст. 145 УК РФ).

Не может быть отказано в приеме на работу работнику, приглашенному в письменной форме на работу в порядке перевода из другой организации по согласованию между руко-

[1] Бондарев А. К. Трудовые споры: неурегулированные вопросы законодательства // Законодательство. 2003. № 8. С-75.

водителями обеих этих организаций, в течение одного месяца со дня увольнения с прежнего места работы (ч. 4 ст. 64 ТК РФ). Кроме того, администрация обязана заключить трудовой договор с лицами, направленными на работу службой занятости в счет квоты, с молодыми рабочими по окончании профессионально-технических учебных заведений, направленными по организованному набору рабочих. Не допускается отказ в приеме на работу лиц на основании того, что они являются вирусоносителями или больными СПИДом.

Таким образом, в действующем законодательстве указан ряд случаев, когда отказ в приеме на работу считается необоснованным. Необоснованный отказ в приеме на работу граждан может быть обжалован непосредственно в районный (городской) суд (ст. 391 ТК РФ).

Трудовое законодательство предусматривает дополнительные гарантии для лиц, которые испытывают определенные трудности в поступлении на работу – таковыми являются: молодежь, одинокие и многодетные родители, воспитывающие несовершеннолетних детей; женщины, воспитывающие детей дошкольного возраста, детей-инвалидов; лица предпенсионного возраста, инвалиды; лица, продолжительное время не имеющие работы; лица, освобожденные из учреждений, исполняющих наказание; беженцы, вынужденные переселенцы.

Кроме того, в соответствии со ст. 65 ТК РФ нельзя требовать документы при заключении трудового договора, помимо установленных законом.

При заключении трудового договора лицо, поступающее на работу, предъявляет работодателю:

1) паспорт или иной документ, удостоверяющий личность;

2) трудовую книжку, за исключением случаев, когда трудовой договор заключается впервые или работник поступает на работу на условиях совместительства;

3) страховое свидетельство государственного пенсионного страхования;

4) документы воинского учета – для военнообязанных и лиц, подлежащих призыву на военную службу;

5) документ об образовании, о квалификации или наличии специальных знаний – при поступлении на работу, требующую специальных знаний или специальной подготовки.

В отдельных случаях с учетом специфики работы законом может предусматриваться необходимость предъявления при заключении трудового договора дополнительных документов.

Запрещается требовать от лица, поступающего на работу, документы помимо предусмотренных трудовым законодательством. В случае отказа заключения трудового договора по этой причине действия работодателя могут быть обжалованы в судебном порядке.

Помимо типичных ошибок при заключении трудового договора либо отказе от его заключения, часто встречающейся ошибкой руководителей стало повальное установление испытательного срока, причем на любую должность. Испытательный срок стал своего рода ширмой, за которую прячутся непорядочные работодатели. **Однако в соответствии со ст. 70 ТК РФ испытание при приеме на работу не устанавливается для:**

1) лиц, поступающих на работу по конкурсу на замещение соответствующей должности, проведенному в порядке, установленном законом;

2) беременных женщин;

3) лиц, не достигших возраста восемнадцати лет;

4) лиц, окончивших образовательные учреждения начального, среднего и высшего профессионального образования и впервые поступающих на работу по полученной специальности;

5) лиц, избранных (выбранных) на выборную должность на оплачиваемую работу;

6) лиц, приглашенных на работу в порядке перевода от другого работодателя по согласованию между работодателями;

7) в иных случаях, предусмотренных ТК РФ, иными федеральными законами и коллективным договором.

Срок испытания не может превышать 3 месяцев, а для руководителей организаций и их заместителей, главных бухгалтеров и их заместителей, руководителей филиалов, представительств и иных обособленных структурных подразделений организаций – 6 месяцев, если иное не установлено федеральным законом.

В срок испытания не засчитываются период временной нетрудоспособности работника и другие периоды, когда он фактически отсутствовал на работе.

Как гласит ст. 71 ТК РФ, при неудовлетворительном результате испытания работодатель имеет право до истечения срока испытания расторгнуть трудовой договор с работником, предупредив его об этом в письменной форме не позднее чем за три дня с указанием причин, послуживших основанием для признания этого работника не выдержавшим испытание. Решение работодателя работник имеет право обжаловать в судебном порядке.

При неудовлетворительном результате испытания расторжение трудового договора производится без учета мнения соответствующего профсоюзного органа и без выплаты выходного пособия.

Массу ошибок руководители допускают также и при расторжении трудовых договоров. Прекращение трудового договора – это окончание действия трудовых правоотношений работника с работодателем. Этим оно отличается от отстранения работника от работы, когда выполнение работником его трудовой функции лишь приостанавливается, как правило, без выплаты за время отстранения заработной платы (ст. 76 ТК РФ). Таким образом, прекращение трудового договора означает увольнение работника. **Но оно возможно лишь при наличии оснований, закрепленных в законе, то есть при наступлении определенных юридических фактов, которые делятся на два вида:**

1) волевые действия сторон или третьего лица, имеющего право требовать увольнения (суд, военкомат), при проявлении ими инициативы прекратить трудовой договор. При одностороннем волеизъявлении законодатель говорит о расторжении трудового договора;

2) некоторые события, например смерть работника или истечение срока договора, окончание обусловленной работы.

Наличие предусмотренных законом оснований увольнения и установленный порядок увольнения по каждому основанию – важная юридическая гарантия права на труд. **Прекращение трудового договора правомерно лишь в том случае, если одновременно существуют три обстоятельства:**

1) есть указанное в законе основание увольнения;

2) соблюден порядок увольнения по данному основанию;

3) есть юридический акт прекращения трудового договора (приказ об увольнении).

Статья 77 ТК РФ закрепляет общие для всех работников основания прекращения трудового договора. Для некоторых категорий работников трудовое законодательство (ст. 81 ТК РФ) предусматривает еще и дополнительные основания увольнения.

Пункт 1 ст. 77 ТК РФ предусматривает такое основание, как соглашение сторон. По соглашению сторон возникает трудовой договор, и по их соглашению он прекращается в любое время.

При достижении договоренности между работником и работодателем о прекращении трудового договора по п. 1 ст. 77 ТК РФ (соглашение сторон) договор прекращается в срок, определенный сторонами.

В соответствии с п. 2 ст. 77 ТК РФ срочные трудовые договоры прекращаются по истечении их срока, а сезонная и временная работа – по ее окончании. Если работник по окончании сезонной или временной работы, а также по окончании срока срочного трудового договора продолжает работать, такой трудовой договор становится уже договором с неопре-

деленным сроком. В этом случае администрация может уволить работника лишь тогда, когда для того есть другие основания увольнения. С согласия работника можно также применить п. 2 ст. 77 ТК РФ.

Важным фактором расторжения трудового договора является инициатива администрации (ст. 81 ТК РФ). Расторжение трудового договора по инициативе работодателя применяется с точным соблюдением всех требований закона, поскольку ошибки в данном случае чреваты для работодателя весьма серьезными последствиями.

Одной из существенных гарантий права на труд является установленный законом ограниченный перечень оснований увольнения работников по инициативе работодателя (его администрации). Закон запрещает увольнять работников без оснований, указанных в законе. Одни из этих оснований называются общими для всех категорий работников – где бы кем бы и сколько бы они ни работали, другие – дополнительными, то есть в отношении лишь некоторых категорий работников. Одни из них связаны с виной работника, и их большинство, другие – с обстоятельствами производственного характера (сокращение штата, численности), третьи – с личностными качествами работника (несоответствие выполняемой работе).

Всего в ст. 81 ТК РФ предусмотрено 13 оснований увольнения работников по инициативе работодателя. Закон предусмотрел определенные правила увольнения по каждому из оснований, содержащихся в ст. 81 ТК РФ. Администрация может расторгнуть по своей инициативе трудовой договор с работником, если есть само основание увольнения и соблюдены все правила увольнения по данному основанию. Но ч. 3 ст. 81 ТК РФ устанавливает и такие общие гарантии реализации права на труд, как запрет увольнения в период временной нетрудоспособности и в период пребывания работника в ежегодном отпуске, за исключением случаев полной ликвидации предприятия, учреждения, организации. Таким образом, не допускается увольнение работника в период его отсутствия на работе по уважительным причинам.

Пункт 1 ст. 81 ТК РФ предусматривает такое часто применяемое ныне основание, как ликвидация организации либо прекращение деятельности работодателя – физического лица. Доказательством наличия этого основания является внесение изменений в государственный реестр организаций (индивидуальных предпринимателей). Работодатель обязан письменно предупредить работника об увольнении по данному основанию не позднее чем за два месяца до этого. В противном случае суд при рассмотрении трудового спора об увольнении, установив, что был нарушен порядок увольнения, обяжет ответчика перенести дату увольнения на два месяца позднее фактического увольнения работника с соответствующей оплатой двухмесячного среднего заработка. При увольнении по данному основанию работнику выплачивается выходное пособие в размере его среднемесячного заработка и гарантируется выплата заработной платы работодателем до трех месяцев в соответствии со ст. 180 ТК РФ.

При увольнении по п. 1 ст. 81 ТК РФ не соблюдаются гарантии, предусмотренные ч. 2 и 3 ст. 81 ТК РФ о недопустимости увольнения работника при нахождении его в отпуске и в период его временной нетрудоспособности. Если в это время работодатель ликвидируется, то и работник, находящийся в отпуске или на больничном, увольняется с предупреждением его об этом письменно за два месяца. Беременные женщины увольняются по основанию, указанному в п. 1 ст. 81 ТК РФ, с обязательным их трудоустройством правопреемником (или ликвидационной комиссией), а если их нет – органом занятости.

Если прекращается деятельность филиала, представительства либо иного обособленного подразделения организации, расположенного в другой местности (то есть в другом населенном пункте), расторжение трудовых договоров с работниками этого структурного подразделения производится по правилам, предусмотренным для случаев ликвидации организации.

Основание, установленное в п. 2 ст. 81 ТК РФ, – «сокращение численности или штата работников организации» – правомерно, если есть одновременно пять условий:

1) действительное сокращение численности или штата работников организации, что доказывается сравнением старой и новой численности штата работников;

2) соблюдено преимущественное право, предусмотренное ст. 179 ТК РФ, на оставление на работе в первую очередь работников по их деловым качествам и тех, кого запрещено увольнять (беременных), а при равных деловых качествах предпочтение оказано лицам, указанным в ч. 2 ст. 179 ТК РФ;

3) предпринята попытка работодателя трудоустроить намеченного к увольнению работника с его согласия в данной организации на иную имеющуюся вакантную работу, должность, но либо он отказался от трудоустройства, либо в организации нет соответствующей работы;

4) работник был письменно под расписку предупрежден за два месяца о его увольнении. Статья 180 ТК РФ в ч. 2 устанавливает, что работодатель с письменного согласия работника имеет право уволить его без предупреждения с одновременной выплатой компенсации в размере двухмесячного среднего заработка. Но если работник не дает на это письменного согласия, увольнение будет незаконным;

5) работодатель предварительно запросил мнение профкома о намечаемом увольнении работника – члена профсоюза в соответствии со ст. 373 ТК РФ.

Если хотя бы одно из указанных пяти условий не было соблюдено, то работник по его иску в суд будет судом восстановлен на прежней работе.

Если работник занимает должность, не предусмотренную штатным расписанием, его также можно уволить по п. 2 ст. 81 ТК РФ.

Пункт 3 ст. 81 ТК РФ предусматривает увольнение по несоответствию работника выполняемой им работе (должности). **Несоответствие** – это объективная неспособность работника по квалификации или по состоянию здоровья выполнять должным образом порученную работу. Квалификация и состояние здоровья – две причины, в которых нет субъективной вины работника, но они могут служить критерием для признания его не соответствующим выполняемой работе, занимаемой должности.

Несоответствие работника обязана доказать администрация. Объективная его неспособность качественно выполнять обусловленную трудовым договором работу проявляется в неудовлетворительных ее результатах, систематическом браке и т. д. Если же работник неудовлетворительно выполняет свою работу вследствие необеспечения его администрацией нормальными условиями труда, это не может считаться несоответствием.

Несоответствие работника по состоянию здоровья должно быть подтверждено медицинским заключением. Наличие у него хронического заболевания или инвалидности само по себе не может быть основанием увольнения по несоответствию, если это не влияет на качество его работы и не опасно для него и окружающих.

Расторжение трудового договора вследствие несоответствия выполняемой работе может иметь место только при стойком снижении трудоспособности, препятствующем надлежащему выполнению трудовых обязанностей, либо если исполнение трудовых обязанностей по состоянию здоровья противопоказано работнику или опасно для членов трудового коллектива либо обслуживаемых им граждан. Заключение о необходимости изменения или облегчения условий труда выдает ВКК по направлению врача.

Несоответствие по квалификации должно быть доказано заключением аттестационной комиссии по результатам аттестации работника. Выводы этой комиссии о деловых качествах работника подлежат оценке в совокупности с другими доказательствами по делу.

Нельзя увольнять по несоответствию по квалификации лишь в связи с тем, что у работника нет диплома о специальном образовании, если по закону оно не требуется. Когда же

закон требует для данной работы наличие специального образования, а из-за его отсутствия работник недоброкачественно выполняет работу, он может быть уволен по несоответствию квалификации.

Нельзя увольнять по этому основанию работников, не имеющих достаточного опыта в работе из-за непродолжительного срока работы (молодых рабочих и молодых специалистов), а также несовершеннолетних. Кроме того, не подлежит увольнению работник, не прошедший аттестацию.

Пункт 4 ст. 81 ТК РФ предусматривает новое дополнительное основание увольнения только в отношении руководителя организации, его заместителей и главного бухгалтера – «смена собственника имущества организации». Новый собственник, вступив в свои права, может в течение трех месяцев уволить указанных лиц, всех или кого-то из них, заменив их новыми.

Пункт 5 ст. 81 ТК РФ содержит такое основание увольнения, как неоднократное неисполнение работником без уважительных причин трудовых обязанностей, если он имеет дисциплинарное взыскание, только слово «систематическое» заменено на «неоднократное». **Правомерным будет увольнение по этому основанию, если есть одновременно следующие обстоятельства:**

1) работник имеет дисциплинарное взыскание за последний рабочий год (наложенное более года назад уже не действует);

2) работник совершил дисциплинарный проступок, то есть трудовое правонарушение, – не исполнил свою трудовую обязанность без уважительных причин;

3) работодатель взял у него письменное объяснение о причинах трудового правонарушения не позднее месяца со дня обнаружения проступка и шести месяцев со дня его совершения;

4) работодатель учел все его предшествующее поведение, его долголетнюю добросовестную работу, обстоятельства проступка.

Данное основание содержит вину работника, поэтому при увольнении учитываются степень и форма вины.

Пункт 6 ст. 81 ТК РФ предусматривает пять грубых однократных нарушений работником своих трудовых обязанностей, если каждое из них является самостоятельным основанием увольнения даже при отсутствии у него дисциплинарных взысканий. Все они – крайние меры дисциплинарного взыскания. Поэтому по всем пяти подпунктам и. 6 ст. 81 ТК РФ должны быть соблюдены сроки и правила наложения дисциплинарных взысканий (ст. 192 и 193 ТК РФ). Статья 81 ТК РФ в и. 6 предусмотрела следующие основания увольнения.

Прогул (подп. «а»), то есть отсутствие на рабочем месте без уважительных причин более четырех часов подряд в течение рабочего дня. Таким образом, ТК РФ дал более жесткое, чем было раньше, понятие прогула. **Увольнение по этому основанию может быть произведено и за следующие нарушения:**

1) оставление работы без уважительной причины лицом, заключившим трудовой договор на неопределенный срок, без предупреждения администрации о расторжении трудового договора, а равно до истечения двухнедельного срока предупреждения (см. ст. 80 ТК РФ);

2) оставление без уважительной причины работы лицом, заключившим трудовой договор на определенный срок, до истечения срока договора.

Часто увольнение за прогул связано с отказом работника приступить к работе, на которую он переведен. Но если перевод был произведен с нарушением правил о переводе, такой отказ нельзя квалифицировать как прогул. При восстановлении судом работника, уволенного незаконно за прогул, оплата вынужденного прогула производится со дня издания приказа об увольнении, ибо только с этого времени прогул является вынужденным.

Подпункт «б» п. 6 ст. 81 ТК РФ предусматривает такое основание увольнения, как появление на работе в состоянии алкогольного, наркотического или иного токсического опьянения. Работника, появившегося в любое время рабочего дня (смены) в состоянии опьянения, администрация обязана отстранить от работы в этот день (смену). Но даже если он не был отстранен от работы, доказательствами данного основания служат медицинское заключение, составленный в это время акт, свидетельские показания и другие доказательства.

Подпунктом «в» п. 6 ст. 81 ТК РФ закреплено новое основание увольнения, отнесенное к грубым нарушениям, – разглашение охраняемой законом тайны (государственной, коммерческой, служебной и иной), ставшей известной работнику в связи с исполнением им трудовых обязанностей. Работодатель может уволить работника за однократный такой проступок. Так как абсолютное большинство работников не знают, что относится к коммерческой и служебной, а тем более иной тайне, этим основанием увольнения работодатели могут злоупотреблять. Поэтому по данному вопросу требуются обязательно дополнительные разъяснения, например, все ли работники организации отвечают за коммерческую или служебную тайну, ее разглашение или только те, в трудовых договорах которых указано соответствующее условие, является ли охраняемой законом тайной то, что указано в уставе организации, и т. д.

Подпункт «г» п. 6 ст. 81 ТК РФ содержит такое основание, как совершение по месту работы хищения (в том числе мелкого) чужого имущества, его растраты, умышленного уничтожения или повреждения, установленных вступившими в законную силу приговором суда или постановлением соответствующего административного органа (милиции, например). Если таких документов нет, а есть лишь, допустим, докладная вахтера о попытке вынести продукцию производства, работника по данному основанию уволить нельзя, иначе суд при рассмотрении спора об увольнении восстановит его на работе.

Пункт 7 ст. 81 ТК РФ содержит дополнительное основание – увольнение работника, непосредственно обслуживающего денежные или товарные ценности, за совершение виновных действий, дающих основание для утраты доверия к нему со стороны работодателей. По данному основанию может быть уволен только работник, непосредственно обслуживающий денежные или товарные ценности, независимо от того, какой вид материальной ответственности (ограниченной или полной) на него возложен. Это в абсолютном своем большинстве так называемые материально ответственные лица (по закону или по договору), то есть продавцы, кассиры, заведующие складами и другие (нельзя к ним относить сторожей, так как они охраняют материальные ценности, находящиеся под замком). Причем недоверие к работнику работодатель должен доказать фактами (акты об обсчете, обвешивании, недостаче и т. п.).

Пункт 8 ст. 81 ТК РФ тоже содержит дополнительное основание увольнения для воспитателей молодежи (учителей, педагогов вузов, воспитателей и т. д.). Имеется в виду совершение работником, выполняющим воспитательные функции, аморального проступка, несовместимого с продолжением данной работы. Аморальным является проступок, противоречащий общепринятой в обществе морали (появление в общественных местах в нетрезвом состоянии, нецензурная брань, драка, поведение, унижающее человеческое достоинство, и т. д.). Этот проступок может быть совершен и в быту (например, учитель бьет жену, истязает своих детей).

Пункт 9 ст. 81 ТК РФ предусмотрел дополнительное основание увольнения для руководителей организации (филиала, представительства), их заместителей и главных бухгалтеров. Это «принятие ими необоснованного решения, повлекшего за собой нарушение сохранности имущества, неправомерное его использование или иной ущерб имуществу организации». Однако «необоснованное решение» – понятие оценочное, и на практике его оценивает работодатель (единолично или коллегиально). Если указанный работник своим

решением предотвращает возможный больший вред имуществу организации, такое решение нельзя считать необоснованным. При возникновении указанной ситуации вину работника должен доказать при трудовом споре работодатель. Увольнение по указанному основанию является дисциплинарным, поэтому при нем должны соблюдаться правила наложения дисциплинарного взыскания (ст. 193 ТК РФ).

В п. 10 ст. 81 ТК РФ включено дополнительное основание увольнения для руководителей организаций (филиала, представительства), их заместителей – однократное грубое нарушение ими своих трудовых обязанностей. Оно также относится к дисциплинарным увольнениям, при которых соблюдаются правила ст. 193 ТК РФ.

Грубое нарушение – тоже понятие оценочное, и вопрос в этом случае решается работодателем.

Пунктом 11 ст. 81 ТК РФ предусмотрено общее новое основание увольнения, восполняющее имевшийся пробел в трудовом законодательстве. Это представление работником работодателю подложных документов или заведомо ложных сведений при заключении трудового договора. Конечно, подложность документов должна быть обоснована соответствующей их криминалистической экспертизой и другими доказательствами. Что касается заведомо ложных сведений, то, думается, такие сведения должны влиять на работу. Например, если при приеме на службу женщина на вопрос, есть ли у нее маленькие дети, ответила отрицательно, хотя имела таких детей, вряд ли будет справедливым увольнять ее по данному основанию, так как этот факт не влияет на ее деловые качества.

Пункт 12 ст. 81 ТК РФ закрепил такое основание, как прекращение допуска к государственной тайне, если выполняемая работа требует допуска.

Пункт 13 ст. 81 ТК РФ предусматривает дополнительное основание, распространив его не только на руководителей, но и на членов коллегиального исполнительного органа организации. Их можно уволить по основаниям, предусмотренным трудовыми договорами. При этом ссылки в трудовой книжке делаются на п. 13 ст. 81 ТК РФ[2].

[2] Комментарий к Трудовому кодексу РФ / Под ред. К. Н. Гусева). М: ТК Велби, Проспект, 2003. С – 103.

Глава 2.
Бухгалтерский учет

2.1. Основы законодательства

Все предприятия, осуществляющие финансово-хозяйственную деятельность на территории РФ, обязаны вести бухгалтерский учет своего имущества и обязательств. Ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета на предприятии несет руководитель организации.

Ведение бухгалтерского учета осуществляется в соответствии с действующим законодательством. Поэтому нам кажется целесообразным сделать обзор основных нормативно-правовых актов, определяющих порядок организации и ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации.

Основные нормативные документы, регулирующие организацию и ведение бухгалтерского учета в коммерческих организациях

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете», раскрывающий:
1) понятие бухгалтерского учета, его объекты и основные задачи;
2) порядок регулирования бухгалтерского учета;
3) принципы организации бухгалтерского учета в организациях;
4) права, обязанности и ответственность главного бухгалтера;
5) основные требования к ведению бухгалтерского учета;
6) определение, порядок обработки первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета;
7) правила оценки имущества и обязательств;
8) порядок и сроки проведения инвентаризации имущества и обязательств;
9) состав годовой бухгалтерской отчетности и понятие отчетного года;
10) адреса и сроки представления бухгалтерской отчетности;
11) публичность бухгалтерской отчетности;
12) порядок и сроки хранения документов бухгалтерского учета;
13) ответственность за несоблюдение требований законодательства в области бухгалтерского учета.

2. Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации (утв. постановлением Правительства РФ от 16 февраля 1992 г. № 89), определяющее:
1) порядок и формы ведения бухгалтерского учета и финансовой отчетности предприятия, вид и сроки их предоставления контролирующим организациям;
2) требования к ведению бухгалтерского учета и выбору учетной политики;
3) обязательные реквизиты первичных документов, сроки их обработки, правила хранения, порядок внесения исправлений и перечень лиц, имеющих право подписи;
4) права и обязанности руководителя и главного бухгалтера в сфере бухгалтерского учета и (или) уполномоченных лиц;
5) систему денежной оценки имущества и обязательств предприятия, а также приемы и методы проведения их инвентаризации;
6) правила составления и предоставления бухгалтерской отчетности;
7) приемы оценки статей бухгалтерской отчетности.

3. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98 (утв. Приказом Минфина РФ от 9 декабря 1998 г. № 60н) (с изм. и доп. от 30 декабря 1999 г.) ПБУ 1/98 устанавливает:

1) основы формирования (выбора и обоснования) учетной политики организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (кроме кредитных организаций и бюджетных учреждений);

2) основы раскрытия (придания гласности) учетной политики организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (кроме кредитных организаций и бюджетных учреждений);

3) основы порядка изменения учетной политики организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (кроме кредитных организаций и бюджетных учреждений).

Положение распространяется в части формирования учетной политики – на организации независимо от организационно-правовых форм; в части раскрытия учетной политики – на организации, публикующие свою бухгалтерскую отчетность полностью или частично согласно законодательству Российской Федерации, учредительным документам либо по собственной инициативе.

4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» ПБУ 2/94 (утв. Приказом Минфина РФ от 20 декабря 1994 г. № 167) ПБУ 2/94 устанавливает:

1) правила отражения в бухгалтерском учете и отчетности операций застройщиков и подрядчиков, связанных с выполнением договоров подряда (контрактов) на капитальное строительство;

2) перечень объектов бухгалтерского учета по договору на строительство;

3) порядок учета расчетов по договору на строительство;

4) порядок учета затрат по договорам на строительство;

5) методику определение дохода и финансового результата по договорам на строительство.

5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2000 (утв. Приказом Минфина РФ от 10 января 2000 г. № 2н).

ПБУ 3/2000 устанавливает:

1) для организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных и бюджетных организаций), особенности бухгалтерского учета и отражения в бухгалтерской отчетности активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, связанные с пересчетом стоимости этих активов и обязательств в валюту Российской Федерации – рубли;

2) для организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству

Российской Федерации (за исключением кредитных и бюджетных организаций), порядок пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств в рубли;

3) для организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству

Российской Федерации (за исключением кредитных и бюджетных организаций), порядок учета курсовой разницы;

4) для организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству

Российской Федерации (за исключением кредитных и бюджетных организаций), порядок учета активов и обязательств, используемых организацией для ведения деятельности за пределами Российской Федерации;

5) для организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству

Российской Федерации (за исключением кредитных и бюджетных организаций), порядок формирования учетной и отчетной информации об операциях в иностранной валюте;

6) для организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству

Российской Федерации (за исключением кредитных и бюджетных организаций), перечень дат совершения отдельных операций в иностранной валюте.

Положение не применяется при пересчете показателей бухгалтерской отчетности, составленной в рублях, в иностранные валюты в случаях требования таких пересчетов учредительными документами, при заключении кредитных договоров с иностранными юридическими лицами и так далее; при пересчете стоимости активов и обязательств, выраженной в иностранной валюте или в условных денежных единицах, но подлежащих оплате в рублях; при включении данных бухгалтерской отчетности дочерних (зависимых) обществ, находящихся за пределами Российской Федерации, в сводную бухгалтерскую отчетность, составляемую головной организацией.

6. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 (утв. Приказом Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н).

ПБУ 4/99 устанавливает:

1) состав бухгалтерской отчетности и общие требования к ней для организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, кроме кредитных организаций и бюджетных организаций;

2) типовые формы бухгалтерской отчетности и инструкции о порядке составления отчетности;

3) упрощенный порядок формирования бухгалтерской отчетности для субъектов малого предпринимательства и некоммерческих организаций;

4) особенности формирования сводной бухгалтерской отчетности;

5) особенности формирования бухгалтерской отчетности в случаях реорганизации или ликвидации организации;

6) особенности формирования бухгалтерской отчетности страховыми организациями, негосударственными пенсионными фондами, профессиональными участниками рынка ценных бумаг и иными организациями сферы финансового посредничества;

7) содержание и методические основы формирования бухгалтерского баланса организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской

Федерации, кроме кредитных организаций и бюджетных организаций;

8) содержание и методические основы формирования отчета о прибылях и убытках организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской

Федерации, кроме кредитных организаций и бюджетных организаций;

9) содержание и методические основы формирования пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, кроме кредитных организаций и бюджетных организаций;

10) правила оценки статей бухгалтерской отчетности организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, кроме кредитных организаций и бюджетных организаций;

11) состав информации, сопутствующей бухгалтерской отчетности;

12) критерии обязательности проведения аудита бухгалтерской отчетности;

13) порядок и сроки публикации бухгалтерской отчетности;

14) состав и сроки представления промежуточной бухгалтерской отчетности.

Положение не применяется при формировании отчетности, разрабатываемой организацией для внутренних целей; отчетности, составляемой для государственного статистиче-

ского наблюдения; отчетной информации, представляемой кредитной организации в соответствии с ее требованиями.

7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 (утв. Приказом Минфина РФ от 9 июня 2001 г. № 44н).

ПБУ 5/01 устанавливает:

1) правила формирования в бухгалтерском учете информации о материально-производственных запасах организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных и бюджетных организаций);

2) правила оценки материально-производственных запасов организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных и бюджетных организаций);

3) порядок отражения операций, связанных с отпуском материально-производственных запасов организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных и бюджетных организаций);

4) порядок раскрытия информации о материально-производственных запасах в бухгалтерской отчетности.

Положение не применяется в отношении активов, используемых при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев; активов, характеризуемых как незавершенное производство.

8. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (утв. Приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 г. № 26н) (с изм. и доп. от 18 мая 2002 г.).

ПБУ 6/01 устанавливает:

1) порядок формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных и бюджетных организаций);

2) правила оценки основных средств организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных и бюджетных организаций);

3) понятие и способы начисления амортизации основных средств организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных и бюджетных организаций);

4) порядок отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с восстановлением основных средств организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных и бюджетных организаций);

5) порядок отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с выбытием основных средств организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных и бюджетных организаций);

6) порядок раскрытия информации об основных средствах в бухгалтерской отчетности;

7) порядок формирования в бухгалтерском учете информации о доходных вложениях в материальные ценности.

Положение не применяется в отношении машин, оборудования и иных аналогичных предметов, числящихся как готовые изделия на складах организаций-изготовителей, как товары – на складах организаций, осуществляющих торговую деятельность; предметов, сданных в монтаж или подлежащих монтажу, находящихся в пути; капитальных и финансовых вложений.

9. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/98 (утв. Приказом Минфина РФ от 25 ноября 1998 г. № 56н).

ПБУ 7/98 устанавливает:

1) порядок отражения в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций (кроме кредитных организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, событий после отчетной даты;

2) понятие событий после отчетной даты;

3) определение даты подписания бухгалтерской отчетности;

4) порядок отражения событий после отчетной даты и их последствий в бухгалтерской отчетности;

5) примерный перечень фактов хозяйственной деятельности, которые могут быть признаны событиями после отчетной даты;

6) особенности раскрытия событий после отчетной даты в бухгалтерской отчетности субъектами малого предпринимательства.

10. Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/01 (утв. Приказом Минфина РФ от 28 ноября 2001 г. № 96н).

ПБУ 8/01 устанавливает:

1) порядок отражения условных фактов хозяйственной деятельности и их последствий в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций (кроме кредитных организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации;

2) порядок отражения последствий условных фактов в бухгалтерской отчетности организаций (кроме кредитных организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации;

3) правила оценки последствий условных фактов хозяйственной деятельности;

4) порядок раскрытия информации о последствиях условных фактов бухгалтерской отчетности организаций (кроме кредитных организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации;

5) примерную оценку вероятности последствий условного факта хозяйственной деятельности организаций (кроме кредитных организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации.

Положение не обязательно для субъектов малого предпринимательства, за исключением субъектов малого предпринимательства – эмитентов публично размещаемых ценных бумаг.

11. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 (утв. Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н) (с изм. и доп. от 30 марта 2001 г.).

ПБУ 9/99 устанавливает:

1) правила формирования в бухгалтерском учете информации о доходах коммерческих организаций (кроме кредитных и страховых организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации;

2) классификацию доходов организаций (кроме кредитных и страховых организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации;

3) понятие доходов от обычных видов деятельности организаций (кроме кредитных и страховых организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации;

4) условия принятия (признания) выручки от реализации к бухгалтерскому учету;

5) критерии признания поступлений операционными доходами организаций (кроме кредитных и страховых организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации;

6) критерии признания поступлений внереализационными доходами организаций (кроме кредитных и страховых организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации;

7) критерии признания поступлений чрезвычайными доходами организаций (кроме кредитных и страховых организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации;

8) порядок определения для целей бухгалтерского учета величины прочих поступлений;

9) порядок определения сумм, в рамках которых выручка признается в бухгалтерском учете;

10) порядок признания в бухгалтерском учете прочих поступлений организаций (кроме кредитных и страховых организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации;

11) порядок раскрытия информации о доходах организаций (кроме кредитных и страховых организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации о бухгалтерской отчетности.

12. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (утв. Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н) (с изм. и доп. от 30 марта 2001 г.).

ПБУ 10/99 устанавливает:

1) правила формирования в бухгалтерском учете информации о расходах коммерческих организаций (кроме кредитных и страховых организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации;

2) классификацию расходов организаций (кроме кредитных и страховых организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации;

3) порядок отнесения поступлений организаций (кроме кредитных и страховых организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, к расходам по обычным видам деятельности;

4) суммы, в пределах которых расходы по обычным видам деятельности организаций (кроме кредитных и страховых организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, принимаются к бухгалтерскому учету;

5) группировку расходов по обычным видам деятельности организаций (кроме кредитных и страховых организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, по элементам затрат;

6) порядок отнесения поступлений организаций (кроме кредитных и страховых организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, к операционным расходам;

7) порядок отнесения поступлений организаций (кроме кредитных и страховых организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации к внереализационным расходам;

8) состав чрезвычайных расходов организаций (кроме кредитных и страховых организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации;

9) условия признания расходов в бухгалтерском учете;

10) порядок раскрытия информации в бухгалтерской отчетности о расходах организации.

13. Положение по бухгалтерскому учету «Информация об аффилированных лицах» ПБУ 11/2000 (утв. Приказом Минфина РФ от 13 января 2000 г. № 5н) (с изм. и доп. от 30 марта 2001 г.).

ПБУ 11/2000 устанавливает:

1) понятие аффилированного лица;

2) данные, относимые в бухгалтерской отчетности к информации об аффилированных лицах;

3) порядок отнесения фактов хозяйственной деятельности к операциям с аффилированным лицом;

4) порядок раскрытия информации об аффилированных лицах коммерческими организациями;

5) порядок раскрытия информации об аффилированных лицах в бухгалтерской отчетности акционерных обществ (кроме кредитных организаций).

Положение применяется также акционерными обществами (в случае наличия у них дочерних и зависимых обществ) при составлении сводной бухгалтерской отчетности.

Положение не применяется при формировании отчетности, разрабатываемой акционерным обществом (далее – организацией) для внутренних целей (включая внутреннюю бухгалтерскую отчетность), отчетности, составляемой для государственного статистического наблюдения, отчетной информации, представляемой кредитной организации в соответствии с ее требованиями и для иных специальных целей; при формировании бухгалтерской отчетности субъектами малого предпринимательства.

14. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2000 (утв. Приказом Минфина РФ от 27 января 2000 г. № 11н).

ПБУ 12/2000 устанавливает:

1) правила формирования и представления информации по сегментам в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций (за исключением кредитных организаций);

2) порядок выделения информации по отчетным сегментам;

3) порядок формирования показателей, раскрываемых в информации по отчетному сегменту;

4) способ представления и состав информации по отчетным сегментам.

Положение не применяется при формировании отчетности, составляемой для государственного статистического наблюдения; отчетной информации, представляемой кредитной организации в соответствии с ее требованиями; бухгалтерской отчетности субъектами малого предпринимательства.

15. Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000 (утв. Приказом Минфина РФ от 16 октября 2000 г. № 92н).

ПБУ 13/2000 устанавливает:

1) правила формирования в бухгалтерском учете информации о получении и использовании государственной помощи, предоставляемой коммерческим организациям (кроме кредитных организаций), являющимся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, и признаваемой как увеличение экономической выгоды конкретной организации в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества);

2) порядок учета бюджетных средств;

3) порядок учета бюджетных кредитов и прочих форм государственной помощи;

4) порядок раскрытия информации о государственной помощи в бухгалтерской отчетности организаций (кроме кредитных и страховых организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации.

Положение не применяется в отношении экономической выгоды, связанной с государственным регулированием цен и тарифов; применением соответствующих правил налогообложения прибыли (как-то: предоставление налоговых льгот, отсрочки или рассрочки по уплате налогов и сборов, инвестиционных налоговых кредитов и др.); участием Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований в уставных (складочных) капиталах юридических лиц (бюджетных инвестиций юридическим лицам).

16. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000 (утв. Приказом Минфина РФ от 16 октября 2000 г. № 91н).

ПБУ 14/2000 устанавливает:

1) правила формирования в бухгалтерском учете информации о нематериальных активах коммерческих организаций (кроме кредитных), находящихся у них на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления;

2) правила оценки нематериальных активов организаций (кроме кредитных и страховых организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации;

3) способы амортизации нематериальных активов организаций (кроме кредитных и страховых организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации;

4) порядок списания нематериальных активов организаций (кроме кредитных и страховых организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации;

5) порядок учета операций, связанных с предоставлением права на использование нематериальных активов организаций (кроме кредитных и страховых организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации;

6) определение деловой репутации организации;

7) порядок раскрытия информации в бухгалтерской отчетности.

17. Положение по бухгалтерскому учету «Учет займов, кредитов и затрат по их обслуживанию» ПБУ 15/01 (утв. Приказом Минфина РФ от 2 августа 2001 г. № 60н).

ПБУ 15/01 устанавливает:

1) правила формирования в бухгалтерском учете информации о затратах, связанных с выполнением обязательств по полученным займам и кредитам для организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений);

2) порядок учета задолженности по полученным займам, кредитам, выданным заемным обязательствам;

3) состав и порядок признания затрат по займам и кредитам;

4) порядок раскрытия информации в бухгалтерской отчетности организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений);

5) порядок расчета средневзвешенной ставки затрат по займам и кредитам и сумм, подлежащих включению в первоначальную стоимость инвестиционных активов организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений).

Положение не применяется к беспроцентным договорам займа и договорам государственного займа.

18. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02 (утв. Приказом Минфина РФ от 2 июля 2002 г. № 66н).

ПБУ 16/02 устанавливает:

1) порядок раскрытия информации по прекращаемой деятельности в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций (кроме кредитных организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации;

2) понятие прекращаемой деятельности, ее признание и оценку;

3) порядок раскрытия информации по прекращаемой деятельности в бухгалтерской отчетности;

4) требования по раскрытию информации по прекращаемой деятельности в бухгалтерской отчетности организации.

Положение не применяется при прекращении деятельности вследствие обстоятельств, носящих чрезвычайный характер (стихийного бедствия, пожара, аварии и т. и.); принуди-

тельного изъятия имущества по основаниям, предусмотренным законодательством; обращения имущества в государственную собственность (национализации).

19. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02 (утв. Приказом Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. № 115н).

ПБУ 17/02 устанавливает:

1) правила формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности коммерческих организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных организаций) информации о расходах, связанных с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ;

2) условия признания расходов по научно-исследовательским, опытно конструкторским и технологическим работам;

3) состав расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам;

4) порядок списания расходов по научно-исследовательским, опытно конструкторским и технологическим работам;

5) порядок раскрытия информации в бухгалтерской отчетности.

20. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02 (утв. Приказом Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. № 114н).

ПБУ 18/02 устанавливает:

1) правила формирования в бухгалтерском учете и порядок раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о расчетах по налогу на прибыль для организаций, признаваемых налогоплательщиками налога на прибыль;

2) определяет взаимосвязь показателя, отражающего прибыль (убыток), и налоговой базы по налогу на прибыль за отчетный период (далее – налогооблагаемая прибыль (убыток);

3) порядок учета постоянных разниц, временных разниц и постоянных налоговых обязательств;

4) определение отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, их признание и отражение в бухгалтерском учете;

5) порядок учета налога на прибыль;

6) прядок раскрытия информации в бухгалтерской отчетности.

Положение может не применяться субъектами малого предпринимательства.

21. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02 (утв. Приказом Минфина РФ от 10 декабря 2002 г. № 126н).

ПБУ 19/02 устанавливает:

1) правила формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о финансовых вложениях организации;

2) правила первоначальной оценки финансовых вложений;

3) правила последующей оценки финансовых вложений;

4) порядок отражения в бухгалтерском учете выбытия финансовых вложений;

5) признание доходов и расходов по финансовым вложениям;

6) порядок обесценения финансовых вложений;

7) порядок раскрытия информации в бухгалтерской отчетности;

8) порядок использования способов оценки при выбытии финансовых вложений;

9) особенности учета финансовых вложений для профессиональных участников рынка ценных бумаг, страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов.

22. Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03 (утв. Приказом Минфина РФ от 24 ноября 2003 г. № 105н).

ПБУ 20/03 устанавливает:

1) правила и порядок раскрытия информации об участии в совместной деятельности в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций (кроме кредитных организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации;

2) понятие и правила отражения в учете совместно осуществляемых операций;

3) понятие и правила отражения в учете совместно используемых активов;

4) порядок отражения операций, связанных с совместной деятельностью;

5) порядок раскрытия информации в бухгалтерской отчетности.

Положение не применяется организацией в случаях заключения учредительного договора или договора о создании финансово-промышленной группы, результатом которого является образование юридического лица или финансово-промышленной группы, а также внесение вкладов в уставный, складочный капитал, паевой фонд другой организации; заключения договора об участии в совместной деятельности, которым не предусмотрено извлечение экономических выгод или дохода.

23. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению (утв. Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н) (с изм. и доп. от 7 мая 2003 г.).

2.2. Принципы бухгалтерского учета

Принципами бухгалтерского учета являются следующие:

1) принцип сохранения информации, т. е. сделанная в документах запись окажет свое влияние на дальнейший ход событий и на баланс предприятия;

2) принцип взаимосвязи событий и явлений, т. е. бухгалтерская запись в виде проводки всегда затрагивает две статьи. Если какая-то сумма из одной статьи выбыла, то она обязательно появится в другой статье, записанной в этой проводке;

3) принцип сопоставления ценностей и операций, т. е. записи на счетах бухгалтерского учета производятся с использованием общепринятых единиц измерения;

4) принцип остановки, т. е. в определенные моменты времени предприятию необходимо подвести итоги деятельности в виде баланса и отчетности, которые бухгалтерия обязана представить руководству, а также контролирующим органам. Отчетные периоды делятся на внутренние и внешние. Внутренние определяются административно-хозяйственным аппаратом и собственниками предприятия, а внешние устанавливаются государством. Внутренние отчетные периоды могут быть произвольными. Внешние отчетные периоды строго регламентированы законодательством – это I квартал финансового года, первое полугодие, 9 месяцев года и год. Финансовый год в России устанавливается в соответствии с календарным годом. Внешняя отчетность представляется следующим контролирующим органам:

а) налоговой инспекции;

б) органам статистики;

в) внебюджетным фондам;

г) банкам и другим кредитным организациям;

д) налоговой полиции (по требованию);

5) принцип минимальности, т. е. предприятие в лице главного бухгалтера имеет право применять минимальное количество показателей и измерителей при учете (например количество счетов, регистров, типовых бланков, единиц измерения и т. п.). Единственное условие при этом заключается в том, чтобы по этим показателям можно было бы провести проверку финансовой деятельности предприятия.

Формирование учетной политики

С целью соблюдения принципов бухгалтерского учета каждая организация формирует учетную политику.

Под учетной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

К способам ведения бухгалтерского учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, применения счетов бухгалтерского учета, системы регистров бухгалтерского учета, обработки информации и иные соответствующие способы и приемы.

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером (бухгалтером) организации на основе ПБУ 1/98 и утверждается руководителем организации.

При этом утверждаются:

1) рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;

2) формы первичных учетных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

3) порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;

4) методы оценки активов и обязательств;

5) правила документооборота и технология обработки учетной информации;

6) порядок контроля над хозяйственными операциями;

7) другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

При формировании учетной политики предполагается, что:

1) активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации, а также активов и обязательств других организаций (допущение имущественной обособленности);

2) организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем, и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности, и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке (допущение непрерывности деятельности);

3) принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому (допущение последовательности применения учетной политики);

4) факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами (допущение временной определенности факторов хозяйственной деятельности).

При формировании учетной политики организации по конкретному направлению ведения и организации бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учету. Если по конкретному вопросу в нормативных документах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа самостоятельно.

Принятая организацией учетная политика подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказами, распоряжениями и т. и.) организации.

Способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с 1 января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно-распорядительного документа. При этом они применяются всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс) независимо от их местонахождения.

Вновь созданная организация оформляет избранную учетную политику в соответствии с и. 10 ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» до первой публикации бухгалтерской отчетности, но не позднее 90 дней со дня приобретения прав юридического лица (государственной регистрации). Принятая вновь созданной организацией учетная политика считается применяемой со дня приобретения прав юридического лица (государственной регистрации).

Организация должна раскрывать принятые при формировании учетной политики способы бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности.

Существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения, движения денежных средств или финансовых результатов деятельности организации.

Существенные способы ведения бухгалтерского учета подлежат раскрытию в пояснительной записке, входящей в состав бухгалтерской отчетности организации за отчетный год.

Промежуточная бухгалтерская отчетность может не содержать информацию об учетной политике организации, если в последней не произошли изменения со времени составления годовой бухгалтерской отчетности за предшествующий год, раскрывшей учетную политику.

Изменение учетной политики организации может производиться в случаях:

1) изменения законодательства Российской Федерации или нормативных актов по бухгалтерскому учету;

2) разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета. Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;

3) существенного изменения условий деятельности. Существенное изменение условий деятельности организации может быть связано с реорганизацией, сменой собственников, изменением видов деятельности и т. п.

Изменение учетной политики должно быть обоснованным.

Изменение учетной политики вводится с 1 января года (начала финансового года), следующего за годом его утверждения соответствующим организационно-распорядительным документом.

Последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации, оцениваются в денежном выражении. Оценка в денежном выражении последствий изменений учетной политики производится на основании выверенных организацией данных на дату, с которой применяется измененный способ ведения бухгалтерского учета.

Последствия изменения учетной политики, вызванного изменением законодательства Российской Федерации или нормативными актами по бухгалтерскому учету, отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в порядке, предусмотренном соответствующим законодательством или нормативным актом.

Отражение последствий изменения учетной политики заключается в корректировке включенных в бухгалтерскую отчетность за отчетный период соответствующих данных за периоды, предшествующие отчетному.

Указанные корректировки отражаются лишь в бухгалтерской отчетности. При этом никакие учетные записи не производятся.

В случаях, когда оценка в денежном выражении последствий изменения учетной политики в отношении периодов, предшествовавших отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью, измененный способ ведения бухгалтерского учета применяется к соответствующим фактам хозяйственной деятельности, свершившимся только после введения такого способа.

Изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации подлежат обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности. Информация о них должна включать:

1) причину изменения учетной политики;

2) оценку последствий изменений в денежном выражении (в отношении отчетного года и каждого иного периода, данные за который включены в бухгалтерскую отчетность за отчетный год);

3) указание на то, что включенные в бухгалтерскую отчетность за отчетный год соответствующие данные периодов, предшествовавших отчетному, скорректированы.

Изменения учетной политики на год, следующий за отчетным, объявляются в пояснительной записке в бухгалтерской отчетности организации.

Формирование учетной политики предполагает выбор способов (вариантов) ведения бухгалтерского учета.

По основным средствам в составе информации, формируемой в учетной политике, раскрытию подлежат сведения:

1) о выбранных способах начисления амортизации основных средств;

2) о порядке списания затрат по ремонту основных средств;

3) о способах оценки основных средств, приобретенных в обмен на другое имущество, отличное от денежных средств;

4) об изменениях стоимости основных средств, в которой не приняты к бухгалтерскому учету, включая случаи достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации, переоценку основных средств;

5) о принятых сроках полезной эксплуатации основных средств;

6) об объектах основных средств, стоимость которых не погашается;

7) об объектах основных средств, предоставленных и полученных по договору аренды.

При осуществлении лизинговых операций в составе информации об учетной политике подлежат раскрытию данные:

1) о выбранных условиях постановки лизингового имущества на баланс;

2) о порядке лизинговых платежей в периоде, следующем за отчетным, и до конца действия договора лизинга.

Начисление амортизации объектов основных средств производится одним из следующих способов:

1) линейным способом;

2) способом уменьшаемого остатка;

3) способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;

4) способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных

объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу.

Объекты основных средств стоимостью не более 10 000 руб. за единицу или иного лимита, установленного в учетной политике исходя из технологических особенностей, а также приобретенные книги, брошюры и тому подобные издания разрешается списывать на затраты на производство (расходы на продажу) по мере отпуска их в производство или эксплуатацию. В целях обеспечения сохранности этих объектов в производстве или при эксплуатации в организации должен быть организован надлежащий контроль над их движением.

Годовая сумма амортизационных отчислений определяется:

1) при линейном способе – исходя из первоначальной стоимости или (текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;

2) при способе уменьшаемого остатка – исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента ускорения, установленного в соответствии с законодательством Российской Федерации;

3) при способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования – исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости

(в случае проведения переоценки) объекта основных средств и соотношения, в числителе которого число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет срока полезного использования объекта.

В течение отчетного года амортизационные отчисления по объектам основных средств начисляются ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере 1/12 годовой суммы.

По основным средствам, используемым в организациях с сезонным характером производства, годовая сумма амортизационных отчислений по основным средствам начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году;

4) при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) – исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств.

Срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету самостоятельно.

Определение срока полезного использования объекта основных средств производится исходя из:

1) ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;

2) ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;

3) нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например срока аренды).

В случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной реконструкции или модернизации организацией пересматривается срок полезного использования по этому объекту.

Затраты на ремонт основных средств могут быть отнесены на себестоимость продукции (работ, услуг) путем:

1) или списания фактических затрат по ремонту объектов на счета издержек производства или обращения. В данном случае затраты по ремонту основных средств отражают в себестоимости продукции в разрезе элементов затрат (материальные, трудовые и т. д.). В сезонных отраслях производства неравномерно проводимые ремонтные работы могут вызвать существенные колебания в себестоимости продукции;

2) или создания ремонтного фонда с последующим списанием на него фактических затрат по ремонту объектов основных средств. Данный способ целесообразно применять в отраслях, где основная часть расходов по ремонту основных средств приходится на второе полугодие;

3) или первоначального учета всех качеств расходов будущих периодов в фактических затратах по ремонту основных средств, а затем равномерного списания их на издержки производства или обращения.

Последние два способа позволяют равномерно относить затраты, отражаемые комплексной статьей, по ремонту объектов основных средств на себестоимость продукции.

Учетной политикой может быть предусмотрено создание переходящего ремонтного фонда по годам.

По нематериальным активам в составе информации об учетной политике предприятия в бухгалтерской отчетности подлежат раскрытию сведения:

1) о выбранных способах начисления амортизации по отдельным группам нематериальных активов;

2) о способах отражения в бухгалтерском учете амортизационных отчислений;

3) о способах оценки нематериальных активов, приобретенных в обмен на другое имущество, отличное от денежных средств;

4) о принятых сроках полезной эксплуатации нематериальных активов.

Амортизация нематериальных активов производится одним из следующих способов начисления амортизационных отчислений:

1) линейным способом;

2) способом уменьшаемого остатка;

3) способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применение одного из способов по группе однородных нематериальных активов производится в течение всего их срока полезного использования.

Годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется:

1) при линейном способе – исходя из первоначальной стоимости нематериальных активов и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;

2) при способе уменьшаемого остатка – исходя из остаточной стоимости нематериальных активов на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

В течение отчетного года амортизационные отчисления по нематериальным активам начисляются ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере 1/12 годовой суммы.

В сезонных производствах годовая сумма амортизационных отчислений по нематериальным активам начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году;

3) при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) – исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости нематериального актива и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования нематериального актива.

Срок полезного использования нематериальных активов определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

Определение срока полезного использования нематериальных активов производится исходя из:

1) срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности согласно законодательству Российской Федерации;

2) ожидаемого срока использования этого объекта, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход).

Для отдельных групп нематериальных активов срок полезного использования определяется исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.

По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на 20 лет (но не более срока деятельности организации).

По материально-непроизводственным запасам элементами учетной политики являются:

1) выбор варианта синтетического учета материально-непроизводственных запасов;

2) выбор метода оценки материально-непроизводственных запасов;

3) стоимость материально-непроизводственных запасов, переданных в залог;

4) выбор способа отнесения разницы между фактической себестоимостью материально-непроизводственных запасов и стоимостью их возможной реализации на финансовые результаты организации.

По материально-производственным запасам в составе информации об учетной политике раскрытию подлежат сведения:

1) о выбранном варианте синтетического учета производственных запасов;

2) о методе оценки производственных запасов при отпуске их в производство.

Синтетический учет производственных запасов может осуществляться:

1) по фактической стоимости приобретения (заготовления);

2) по учетным ценам (по плановой или нормативной себестоимости, по покупным ценам и т. д.).

При отпуске материально-производственных запасов (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) в производство и ином выбытии их оценка производится одним из следующих способов:

1) по себестоимости каждой единицы;

2) по средней себестоимости.

Оценка материально-производственных запасов по средней себестоимости производится по каждой группе (виду) запасов путем деления общей себестоимости группы (вида) запасов на их количество, складывающихся соответственно из себестоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших запасов в течение данного месяца;

3) по себестоимости первых по времени приобретения материально производственных запасов (способ ФИФО).

Оценка по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО) основана на допущении, что материально-производственные запасы используются в течение месяца и иного периода в последовательности их приобретения (поступления), т. е. запасы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретений с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало месяца. При применении этого способа оценка материально-производственных запасов, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической себестоимости последних по времени приобретений, а в себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг учитывается себестоимость ранних по времени приобретений;

4) по себестоимости последних по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ЛИФО).

Оценка по себестоимости последних по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ЛИФО) основана на допущении, что материально-производственные запасы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости последних в последовательности приобретения. При применении этого способа оценка материально-производственных запасов, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической себестоимости ранних по времени приобретения, а в себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг учитывается себестоимость поздних по времени приобретения.

Применение одного из указанных способов по группе (виду) материально-производственных запасов производится исходя из допущения последовательности применения учетной политики.

Материально-производственные запасы, используемые организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т. и.), или запасы, которые не могут обычным образом заменять друг друга, могут оцениваться по себестоимости каждой единицы таких запасов.

По каждой группе (виду) материально-производственных запасов в течение отчетного года применяется один способ оценки.

В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом существенности, как минимум, следующая информация:

1) о способах оценки материально-производственных запасов по их группам (видам);

2) о последствиях изменений способов оценки материально-производственных запасов;

3) о стоимости материально-производственных запасов, переданных в залог;

4) о величине и движении резервов под снижение стоимости материальных ценностей.

По затратам на производство и учету готовой продукции в составе учетной политики раскрытию подлежит информация:

1) о выбранном способе группировки и списания затрат на производство продукции;

2) о выбранном способе учета готовой продукции.

Способы учета выпуска готовой продукции предопределяют точность и сроки подсчета затрат на изготавливаемую продукцию (выполняемые работы, оказываемые услуги). Они создают условия для определения момента перехода права собственности к покупателю при реализации данной продукции (работ, услуг);

3) о выбранном способе оценки готовой продукции;

4) о выбранном варианте сводного учета затрат на производство продукции;

5) о сроках погашения расходов будущих периодов;

6) о выбранном методе определения выручки от реализации продукции (работ, услуг);

7) о моменте признания реализации по работам долгосрочного характера;

8) о способах распределения косвенных расходов между отдельными объектами учета и калькулирования;

9) о методе учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

Готовая продукция и товары отгруженные могут оцениваться:

1) по полной фактической производственной себестоимости;

2) по неполной фактической производственной себестоимости;

3) по полной нормативной или плановой себестоимости;

4) по неполной нормативной или плановой себестоимости.

Незавершенное производство может оцениваться одним из трех способов:

1) по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости;

2) по прямым статьям расходов;

3) по стоимости израсходованных материалов, сырья, полуфабрикатов.

Проблема оценки незавершенного производства может быть упрощена при использовании нормативного метода.

Сводный учет затрат на производство продукции (работ, услуг) организуется по одному из двух вариантов, таких как:

1) бесполуфабрикатный.

В данном случае ограничиваются тем, что затраты учитывают по каждому цеху (переделу). Себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, а подсчитывают лишь себестоимость готовой продукции;

2) полуфабрикатный.

В данном случае движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляют бухгалтерскими записями и калькулируют себестоимость полуфабрикатов после каждого передела. Полуфабрикатный вариант сводного учета затрат на производство позволяет выявить себестоимость полуфабрикатов на различных стадиях их обработки.

Сроки погашения расходов будущих периодов организацией устанавливаются самостоятельно.

Организации могут применять один из двух методов определения выручки от реализации продукции для целей налогообложения:

1) по моменту оплаты отгруженной продукции, выполненных работ, оказанных услуг;

2) по моменту отгрузки продукции покупателям и предъявления им платежных документов.

При продаже продукции «по отгрузке» задолженность перед бюджетом по налогу на добавленную стоимость возникает в момент отгрузки продукции покупателям (заказчикам).

При продаже продукции «по оплате» задолженность предприятия перед бюджетом по налогу на добавленную стоимость возникает в момент оплаты продукции (работ, услуг) покупателями (заказчиками).

Организации, выполняющие работы долгосрочного характера, в своей учетной политике моментом продажи могут признать:

1) момент окончания работ;

2) отдельные этапы работ долгосрочного характера.

В процессе формирования учетной политики организация выбирает один из методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

1. Попроцессный метод, который заключается в том, что учет расходов ведется по технологическим процессам. Он используется на предприятиях с массовым производством однотипной продукции, в котором достаточно четко выделяются несколько стадий переработки. Себестоимость единицы продукции в этом методе определяется путем деления суммы затрат по отдельным процессам на число выпущенных изделий Разновидностью попроцессного метода калькуляции является простой попроцессный метод, используемый на предприятиях добывающих отраслей, на которых производится однотипная продукция, не требующая сложной переработки.

2. Позаказный метод, который заключается в том, что учет расходов ведется по отдельным типам изделий (по заказам). Он используется в производствах, в которых изготавливают разнообразную продукцию разными партиями. Этот метод может применяться также при изготовлении единичных заказов. Себестоимость единицы продукции определяется делением всех затрат, учтенных при изготовлении заказа, на количество изделий в данном заказе. При единичном заказе это будет вся сумма затрат на его изготовление. Частным случаем позаказного метода является поконтрактный метод. Это способ ведения работ по отдельному контракту, заключенному на долговременный проект создания конкретного объекта. В этом случае все совокупные затраты определяют себестоимость объекта, который может сдаваться заказчику по частям, по мере выполнения отдельных этапов работ.

3. Нормативный метод, который заключается в том, что учет затрат ведется путем определения отклонений реальных расходов от нормативных. Нормативные затраты на изготовление отдельных элементов, узлов, компонентов и изделия в целом устанавливаются расчетно-теоретическим или экспериментальным способами. Метод используется для изготовления сложных и дорогостоящих изделий в массовом производстве. Себестоимость единицы продукции вычисляется следующим образом. Расчетным путем определяются нормативные затраты на одно изделие и на партию в целом. В бухгалтерском учете по каждой изготавливаемой партии отслеживают отклонения реальных затрат в большую (плюс) и меньшую (минус) сторону от затрат, установленных нормативами. Прибавляя положительные отклонения и вычитая отрицательные, получают реальные затраты на партию. Поделив на число изделий в партии, вычисляют себестоимость единицы продукции.

Возможен и видоизмененный вариант, при котором увеличения и уменьшения затрат по сравнению с нормативными сразу относят к размеру партии изготовленных изделий, а затем прибавляют и вычитают из нормативной стоимости одного экземпляра продукции.

4. Комбинированный метод.

По учету государственной помощи в бухгалтерской отчетности организации подлежит раскрытию, как минимум, информация:

1) о характере и величине бюджетных средств, признанных в бухгалтерском учете в отчетном году;

2) о назначении и величине бюджетных кредитов;

3) о характере прочих формах государственной помощи, от которых организация прямо получает экономические выгоды;

4) о невыполненных по состоянию на отчетную дату условиях предоставления бюджетных средств и связанных с ними условных обязательствах и условных активах.

При формировании учетной политики организация может выбрать одну из следующих форм бухгалтерского учета:

1) журнально-ордерную;

2) мемориально-ордерную (и ее разновидность Журнал-Главная);

3) упрощенную форму для малых предприятий;

4) автоматизированную.

Бухгалтерский учет по журнально-ордерной форме заключается в следующем: полученные бухгалтерией первичные документы обрабатываются бухгалтером в течение двух дней с момента поступления. Обработка заключается в проверке подлинности документов, их соответствия законодательству и наличия необходимых реквизитов.

Кроме того, обработка включает внесение сведений из данных документов в соответствующие регистры, карточки, таблицы, ведомости и кодирование хозяйственных операций в виде бухгалтерских проводок. Сведения по ряду операций не заносятся во вспомогательные документы, а поступают сразу в журналы-ордера. Расчеты по кассе оформляются дополнительно в кассовой книге, а затем из нее переносятся в соответствующие журналы-ордера.

Основное отличие журнально-ордерной формы от других форм заключается в журналах-ордерах и в Главной книге. В журналах-ордерах проводится арифметическая обработка бухгалтерских проводок, вычисляются полные обороты по кредиту счетов и частичные обороты по дебету счетов. Затем сведения из журналов-ордеров переносятся в Главную книгу, где подсчитываются полные обороты по дебетам счетов и определяются сальдо конечные по всем счетам.

По сведениям из Главной книги составляется баланс и оформляется отчетность предприятия (месячная, квартальная и годовая).

Мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета имеет несколько модификаций. Наиболее прогрессивной следует считать модификацию с использованием Журнала хозяйственных операций. Это особенно важно для предприятий малого бизнеса и для бухгалтерий, планирующих перевод учета на персональный компьютер.

В Журнале хозяйственных операций отображается вся деятельность предприятия в хронологическом порядке со ссылками на первичные документы.

В начале каждого месяца открываются мемориальные ордера по всем используемым счетам. Полученные первичные документы обрабатываются бухгалтером в течение двух дней с момента поступления.

Учет кассовых операций дополнительно ведется в кассовой книге. Если предприятие ведет расчеты с населением через контрольно-кассовые машины (ККМ), то и в книгах кассиров-операционистов этих машин учет ведется в кассовой книге.

Разновидностью мемориально-ордерной формы является форма Журнал-Главная, которая в качестве основного документа имеет комбинацию мемориальных ордеров, Журнала хозяйственных операций и оборотно-сальдовой ведомости.

При форме «Журнал-Главной» все записи хозяйственных операций выделяются из ордеров и помещаются в журнал, подобный Журналу хозяйственных операций. С ним непосредственно стыкуются упрощенные мемориальные ордера.

Для малых предприятий часто применяется упрощенная форма бухгалтерского учета с использованием Журнала хозяйственных операций и шахматной ведомости.

Бухгалтерский учет по упрощенной форме проводится следующим образом. Первичные документы обрабатываются в течение двух дней с момента их получения. Обработка состоит в проверке подлинности документов, их соответствия законодательству и наличия в них необходимых реквизитов. Заканчивается она внесением сведений из первичных документов в журнал хозяйственных операций с одновременным кодированием этих операций в виде бухгалтерских проводок.

Операции по кассе дополнительно заносятся в кассовую книгу. Если на предприятии ведутся расчеты с населением с применением ККМ, то делаются записи также в кассовых книгах кассиров-операционистов.

В автоматизированной форме главным звеном является алгоритм обработки исходных данных, получения промежуточной информации, составления баланса и отчетности, а также анализа экономической деятельности. В алгоритм может быть заложена любая из представленных выше форм учета, в том числе их комбинации.

Первичные документы обрабатываются бухгалтером в течение 2 дней с момента их поступления. А затем их показатели вводятся в персональный компьютер на технические носители информации.

Также в состав элементов учетной политики предприятия входят:

1) организация документооборота;
2) система регистров;
3) метод реализации продукции и определения финансового результата;
4) нормы отчислений от прибыли в резервный капитал;
5) подход к оценке товаров в розничной торговле;
6) порядок списания реализуемых товаров на предприятиях торговли;
7) подход к созданию резервов по сомнительным долгам;
8) сроки списания доходов будущих периодов;
9) порядок списания ценных бумаг при их продаже;
10) способы признания доходов и расходов;
11) распорядок выплаты дивидендов учредителям;

12) порядок и сроки проведения инвентаризации;

13) применяемый рабочий план счетов предприятия.

Организация документооборота обеспечивает увязку управленческого, бухгалтерского и налогового учетов, закладывает основы налогового планирования и прогнозирования финансового результата деятельности предприятия.

Системы регистров определяют точность и оперативность приема и обработки финансовой информации, а также обеспечивают надежность ее хранения.

Метод реализации продукции устанавливает форму взаимоотношений с поставщиками, покупателями и с бюджетом.

Нормы отчислений от прибыли в резервный капитал определяют возможности по страхованию предпринимательских рисков.

Подход к оценке товаров в розничной торговле оказывает влияние на методологию бухгалтерского и налогового учета на предприятиях данного типа.

Порядок списания реализованных товаров на предприятии торговли позволяет обеспечить контроль продаж и расчетов с покупателями, а также подведения итогов деятельности.

Подход к созданию резервов по сомнительным долгам позволяет конкретизировать проблему страхования рисков, связанных с взаиморасчетами с покупателями.

Установленные сроки списания доходов будущих периодов дают возможность правильно соотносить доходы и расходы по конкретным видам продукции (работ, услуг), корректно определять базу по налогообложению прибыли, полученной при их реализации, и избегать необоснованных резервов.

Порядок списания ценных бумаг при их продаже создает предпосылки для своевременной и полной калькуляции их себестоимости и оперативного подведения финансовых итогов реализации.

Способы признания доходов и расходов упорядочивают взаимоотношения с налоговыми органами, облегчают контроль начисления и уплаты обязательных платежей в бюджет, позволяют избегать штрафных санкций за несвоевременность и неполноту перечислений.

Распорядок выплаты дивидендов отражает подходы распределения прибыли, остающейся у предприятия после уплаты налогов.

Порядок и сроки проведения инвентаризации определяют взаимоотношение бухгалтерии с материально ответственными лицами предприятия, уменьшая вероятность потерь и хищений ценностей.

Рабочий план счетов бухгалтерского учета, используемый предприятием, содержит перечень, описание и характеристики используемых счетов и субсчетов, расшифровывает специфику предприятия и особенности кодирования его типичных хозяйственных операций.

2.3. Типичные бухгалтерские ошибки и их последствия

Типичными бухгалтерскими ошибками являются следующие:

1) несоответствие формы оправдательного документа форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации;

2) полное или частичное отсутствие обязательных реквизитов в документах, форма которых не предусмотрена в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. К обязательным реквизитам относятся:

а) наименование документа;

б) дата составления документа;

в) наименование организации, от имени которой составлен документ;

г) содержание хозяйственной операции;

д) измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;

е) наименование должностей лиц, ответственных за нарушение хозяйственной операции и правильность ее оформления;

ж) личные подписи указанных лиц;

з) внесение исправлений в кассовые и банковские документы;

4) внесение исправлений в остальные первичные учетные документы без согласования с участниками хозяйственных операций, что должно быть подтверждено подписями тех же лиц, которые подписали документы, с указанием даты внесения исправлений;

5) отсутствие сводных учетных документов, составленных на основе первичных учетных документов. Первичные и сводные учетные документы могут составляться на бумажных и машинных носителях информации;

6) нарушения порядка и сроков хранения учетных документов.

Порядок хранения предусматривает соблюдение требований, установленных с целью сохранности учетных документов. Так при хранении регистров налогового учета должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений. Исправление ошибки в регистре налогового учета должно быть обосновано и подтверждено подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты и обоснованием внесенного исправления.

Срок хранения – временной отрезок, в течение которого организация обязана хранить учетные документы. Этот срок составляет не менее 5 лет;

7) нарушение хронологической последовательности отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета и группировки их по соответствующим счетам бухгалтерского учета. Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их. При хранении регистров бухгалтерского учета должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений. Исправление ошибки в регистре бухгалтерского учета должно быть обосновано и подтверждено подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты исправления;

8) несоблюдение Плана счетов бухгалтерского учета;

9) нарушение правил отражения фактов хозяйственной деятельности в регистрах бухгалтерского учета – документах, в которых содержатся систематизация и накопление информации на основе принятых к учету первичных документов для отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности. Регистры бухгалтерского учета ведутся в специальных книгах (журналах), на отдельных листах и карточках, в виде машинограмм, полученных при использовании вычислительной техники, а также на магнитных лентах, дискетах и иных машинных носителях;

10) нарушение правил учета обобщенных данных бухгалтерского учета о видах имущества, обязательств и хозяйственных операций по определенным экономическим признакам, который ведется на синтетических счетах бухгалтерского учета;

11) нарушение порядка ведения аналитического учета – учета, который ведется в лицевых, материальных и иных счетах бухгалтерского учета, группирующего детальную информацию об имуществе, обязательствах и о хозяйственных операциях внутри каждого синтетического счета;

12) отсутствие первичных учетных документов;

13) нарушение правил единообразного ведения учета имущества, обязательств и хозяйственных операций, осуществляемых организациями;

14) нарушение порядка составления и представления сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении организаций и их доходах и расходах, необходимой пользователям бухгалтерской отчетности, установленные Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. «О бухгалтерском учете», Налоговым кодексом Российской Федерации, иными нормативными актами;

15) нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, порядка и сроков хранения учетных документов;

16) нарушение порядка сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций;

17) искажение информации, содержащейся в учетных документах: бухгалтерской отчетности, регистрах бухгалтерского учета, регистрах налогового учета, плане счетов бухгалтерского учета, первичных учетных документах, других документах учетной политики;

18) искажение информации, содержащейся в единой системе данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемой на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам:

а) в бухгалтерском балансе;

б) в отчете о прибылях и убытках;

в) в приложениях к ним (в частности в отчете о движении денежных средств, приложениях к бухгалтерскому балансу и иных отчетах, предусмотренных нормативными актами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета);

г) в пояснительной записке;

д) в аудиторском заключении, подтверждающем достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту;

19) несоблюдение требований своевременного и правильного отражения на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика, т. е. несоставление первичного учетного документа в момент совершения операции, а если это не представляется возможным, – непосредственно после ее окончания, передача его в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в нем данных;

20) нарушение требования достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обеспечивается проведением инвентаризации имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка;

21) несоблюдение требований своевременного и качественного оформление первичных учетных документов, передачи их в установленные сроки для отражения в бухгалтер-

ском учете, а также достоверности содержащихся в них данных, которые обеспечивают лица, составившие и подписавшие эти документы.

Грубые нарушения правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности:

1) искажение сумм начисленных налогов и сборов не менее чем на 10 %;

2) искажение любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее чем на 10 %;

3) неприменение правил бухгалтерского учета, отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности заведомо неправильных, недостоверных данных.

Грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения является:

1) отсутствие первичных документов;

2) отсутствие счетов-фактур;

3) отсутствие регистров бухгалтерского учета;

4) систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика.

Последствия нарушения правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности

Ответственность за нарушение законодательства в области бухгалтерского учета несет руководитель организации, который привлекается к административной или уголовной ответственности в соответствии с законодательством Российской Федерации в случаях:

1) уклонения от ведения бухгалтерского учета;

2) заведомого искажения бухгалтерской отчетности и несоблюдения сроков ее представления и публикации.

Заведомо искаженными признаются специально измененные и ставшие фактически неверными данные о величине доходов, расходов, льгот, учитываемых при исчислении налогов.

Заведомо искаженные данные признаются включенными в бухгалтерские документы, если последние подготовлены и представлены в налоговые органы.

В соответствии с законодательством Российской Федерации для предприятий и должностных лиц предусматриваются 6 видов ответственности (в порядке возрастания тяжести) за нарушение правил ведения бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности:

1) финансовая;

2) гражданская;

3) материальная;

4) дисциплинарная;

5) административная;

6) уголовная.

Финансовая ответственность возникает, когда нарушаются правила обращения с денежными ресурсами и документами. Обычно она удовлетворяется путем взыскания штрафов или арестом банковских счетов.

Гражданская ответственность возникает, когда наносится имущественный вред участникам гражданско-правовых отношений. Она удовлетворяется возмещением причиненного имущественного вреда.

Материальная ответственность возникает, когда ущерб предприятию наносится его работником. Чаще всего работник возмещает ущерб из своей заработной платы и не в полном объеме при условии, что ущерб причинен по неосторожности.

Дисциплинарная ответственность возникает, когда предприятию наносится вред из-за пренебрежения работником своих служебных обязанностей. Возмещение вреда осуществляется путем воспитательных мер (как-то: лишение премии, понижение в должности, объявление выговора).

Административная ответственность возникает, когда грубо нарушаются законы и правила, следствием чего могут быть значительные убытки, нанесенные государственной казне. Возмещение вреда государству производится путем наложения штрафа, ареста, исправительных работ.

Уголовная ответственность возникает, когда имеет место грубое нарушение законов, имеющее характер преступлений. Уголовная ответственность устанавливается только законом, санкции применяются только по решению суда.

Работники бухгалтерии, отстаивая интересы своего предприятия во внешней предпринимательской среде, чаще всего имеют дело с финансовой, гражданской, административной и уголовной ответственностью.

Степень ответственности должностных лиц за несоблюдение установленных правил и законодательных норм нередко устанавливается кратной минимальному размеру оплаты труда (МРОТ). Законодательством Российской Федерации введены 2 разных значения МРОТ, используемые:

1) исключительно для регулирования оплаты труда, а также для определения размеров пособий по временной нетрудоспособности и выплат возмещения вреда, причиненного увечьем, профессиональным заболеванием или иным повреждением здоровья, связанным с исполнением трудовых обязанностей (МРОТ = 600 руб.);

2) в качестве базовой суммы, применяемой при исчислении стипендий, пособий и других обязательных социальных выплат, исчисления налогов, сборов, штрафов и иных платежей по гражданско-правовым обязательствам, размер которых установлен в МРОТ (МРОТ= 100 руб.).

Грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, порядка и сроков хранения учетных документов влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 20 до 30 МРОТ.

Грубые нарушения организацией правил учета доходов и (или) расходов (и (или) объектов налогообложения), если эти деяния совершены в течение одного налогового периода, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного НК РФ, влекут взыскание штрафа в размере 5000 руб.

Грубые нарушения организацией правил учета доходов и (или) расходов (и (или) объектов налогообложения), если эти деяния совершены в течение более одного налогового периода, влекут взыскание штрафа в размере 15 000 руб.

Грубые нарушения организацией правил учета доходов и (или) расходов (и (или) объектов налогообложения), если эти деяния совершены в течение более одного налогового периода и повлекли занижение налоговой базы, влекут взыскание штрафа в размере 10 % от суммы неуплаченного налога, но не менее 15 000 руб.

Глава 3.
Налоговый учет

3.1. Основы налогового законодательства

Налоговый учет представляет собой систему обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов.

Налоговый учет осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных предприятием в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля над правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога.

Ответственность за своевременность и полноту уплаты в бюджет налоговых платежей несет руководитель организации.

Основными нормативными документами, регулирующими налогообложение в РФ, является Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ) (с изм. и доп. от 6 июня 2005 г.), Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02 (утв. Приказом Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. № 114н).

НК РФ устанавливает систему налогов и сборов, взимаемых в федеральный бюджет, а также общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации, в том числе:

1) виды налогов и сборов, взимаемых в Российской Федерации;

2) основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов;

3) принципы установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных налогов и сборов субъектов Российской Федерации и местных налогов и сборов;

4) права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах;

5) формы и методы налогового контроля;

6) ответственность за совершение налоговых правонарушений;

7) порядок обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц;

8) перечень федеральных налогов;

9) порядок и условия применения специальных налоговых режимов;

10) перечень региональных налогов и сборов.

3.2. Принципы налогообложения

В современных условиях все более актуальными становятся вопросы оптимизации налоговых платежей. Это связано не только с возможностью экономии затрат за счет платежей в бюджет, но и с общей безопасностью как самого предприятия, так и его должностных лиц.

Оптимизация налогообложения предполагает проведение организационных мероприятий в рамках действующего законодательства, связанных с выбором времени, места и видов деятельности, созданием и сопровождением наиболее эффективных схем и договорных взаимоотношений, с целью увеличения денежных потоков компании за счет минимизации налоговых платежей.

Схема оптимизации налогообложения представляет собой определенный порядок взаимоотношений между несколькими субъектами хозяйственных отношений, направленных на уменьшение бюджетных платежей в рамках действующего законодательства.

Разрабатываемые схемы оптимизации налоговых платежей становятся в последнее время все более индивидуализированными, но все они должны оцениваться с точки зрения тех принципов, которые и позволяют в конечном итоге говорить о целесообразности выбора способа движения товарно-денежных потоков.

Принципами налогообложения являются:

1) принцип адекватности затрат, т. е. стоимость внедряемой схемы не должна превышать суммы уменьшаемых налогов.

Допустимое соотношение затрат на созданную схему и ее обслуживание к сумме экономии налоговых издержек имеет индивидуальный порог, который может зависеть и от степени риска, связанного с данной схемой, и от психологических факторов. На практике такой порог составляет 50—90 % от размера уменьшаемых налогов;

2) принцип юридического соответствия, т. е. схема оптимизации должна быть легитимной в отношении как отечественного, так и международного законодательства.

Суть данного принципа заключается в недопустимости построения таких схем оптимизации налогообложения, которые основаны на пробелах в нормативно-правовой документации;

3) принцип конфиденциальности, т. е. доступ к информации о фактическом предназначении и последствиях проводимых трансакций должен быть максимально ограничен.

На практике это означает, что, во-первых, отдельные исполнители и структурные единицы, участвующие в общей цепи оптимизации, не должны представлять себе картину в целом, а могут руководствоваться только определенными инструкциями локального характера. Во-вторых, должностные лица и собственники должны избегать отдавать распоряжения и хранить общие планы с использованием средств личной идентификации;

4) принцип подконтрольности, т. е. достижение желаемых результатов от использования схемы оптимизации налоговых платежей зависит от хорошо продуманного контроля и существования реальных рычагов воздействия на всех исполнителей и на всех этапах.

Особо актуальным является вопрос рационального соотношения в использовании принципов конфиденциальности и подконтрольности. Данные принципы хотя и действуют в противоположных направлениях, но не являются взаимоисключающими. Их разумное сочетание представляет собой одну из важнейших составляющих в системе обеспечения безопасности управления запланированным процессом;

5) принцип допустимого сочетания формы и содержания.

Синхронизация юридических и фактических действий важна не только для обеспечения защиты от недобросовестных участников процесса, но и для рассеивания возможных подозрений со стороны контролирующих органов. Это обусловлено прежде всего существованием в Гражданском кодексе таких понятий, как недействительная сделка, притворная сделка, мнимая сделка, недееспособный гражданин, а также с наличием в Уголовном кодексе статей, посвященных уклонению от налогов, фиктивному предпринимательству, фиктивному банкротству, отмыванию денежных средств и имущества и т. и.;

6) принцип нейтралитета, т. е. оптимизацию налоговых платежей необходимо производить за счет своих налоговых платежей, а не за счет увеличения отчисления независимых контрагентов;

7) принцип диверсификации.

Оптимизация обязательных отчисления как один из видов экономической деятельности, связанный с движением и хранением материальных ценностей, может быть подвержен влиянию различных внешних и внутренних факторов неблагоприятного характера. Это могут быть и постоянные изменения в законодательстве, и просчеты первоначальных планов, и форсмажорные обстоятельства;

8) принцип автономности, т. е. действия по оптимизации налогообложения должны как можно меньше зависеть от внешних факторов.

Таким образом, совершенствование системы налогообложения любого предприятия требует решения целого комплекса задач в сфере налоговых отношений. Для того чтобы решить поставленные задачи, необходимо проанализировать принципы обложения организации основными налогами.

Налог на добавленную стоимость (НДС)

Налогоплательщиками налога на добавленную стоимость являются:

1) предприятия и организации;

2) индивидуальные предприниматели;

3) лица, перемещающие товары через таможенную границу РФ.

Объектом налогообложения по НДС служат следующие операции:

1) реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ, в том числе предметов залога;

2) передача товаров (работ и услуг) по соглашениям о предоставлении отступного или новации. Под отступным в данном случае понимается прекращение обязательств должника по соответствующему договору путем передачи товаров (работ, услуг), а под новацией – их замена на передачу товаров (работ, услуг);

3) передача имущественных прав;

4) передача продукции, выполнение работ или оказание услуг для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при определении налогооблагаемой базы по прибыли предприятия;

5) выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;

6) ввоз товаров на таможенную территорию России.

Освобождается от обложения НДС реализация целого ряда социально значимых товаров, работ и услуг, определенных законодательством.

Налогооблагаемой базой по НДС является стоимость реализуемых товаров (работ, услуг) с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и за вычетом налога с продаж (при реализации за наличный расчет). Если предприятие продает товары в многооборотной таре, имеющей залоговую цену, то цена тары, указываемая отдельно в расчетных документах, в состав базы по НДС не включается.

Для ввозимых товаров базой исчисления НДС является таможенная стоимость товаров, увеличенная на сумму таможенной пошлины и сумму акцизов (для подакцизных товаров) (суммы таможенных сборов в налогооблагаемую базу по НДС не входят).

Налогооблагаемая база при реализации услуг по изготовлению продукции из давальческого сырья определяется как стоимость услуг по переработке (без стоимости сырья) за минусом налога, суммы акциза (для подакцизной продукции) и налога с продаж (при наличных расчетах).

При выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления налоговой базой по НДС является стоимость выполненных работ.

За налоговую базу по НДС при оказании предприятием услуг по договорам поручения, комиссии и другим подобным договорам принимается сумма дохода, полученного в виде вознаграждения.

При реализации имущества, в балансовую стоимость которого включена сумма НДС, налоговая база определяется как разница между ценой имущества с учетом налога и акцизов (для подакцизной продукции) за минусом налога с продаж и остаточной стоимостью реализуемого имущества.

При реализации продукции сельского хозяйства и продуктов ее переработки, закупленной у физических лиц (не являющихся плательщиками НДС), в качестве налоговой базы принимается разница между ценой продажи с включенной суммой НДС и без налога с продаж и ценой приобретения.

В настоящее время действуют следующие величины налоговой ставки по НДС:

1) 18 *%* – для всех товаров (работ, услуг), исключая некоторые продукты и товары социальной направленности и повседневного спроса, при исчислении налогооблагаемой базы в виде выручки без НДС (и без налога с продаж, если реализация производится за наличный расчет);

2) 10 % – для некоторых продуктов и товаров социальной направленности и повседневного спроса при исчислении налогооблагаемой базы в виде выручки без НДС (и без налога с продаж, если реализация производится за наличный расчет).

Перечень продуктов, товаров и услуг, облагаемых НДС по ставке 10 %, определен НК РФ.

Ряд товаров, работ и услуг, ввозимых на территорию России, в том числе для официального пользования дипломатических и приравненных к ним представительств, облагаются по нулевой ставке. Нулевая ставка определена только для взаимодействия с теми странами, у которых такие товары (работы и услуги) не облагаются НДС. К таким работам относятся также добыча и производство драгоценных металлов и драгоценных камней для реализации Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней РФ и Центральному банку РФ. Нулевая ставка определена только для участников договорных отношений с этими учреждениями.

Обложение по нулевой ставке отличается от случая освобождения от уплаты данного налога тем, что дает возможность осуществлять зачет с бюджетом по оплаченным суммам НДС при приобретении товаров, работ и услуг, облагаемых данным налогом.

Источником платежа НДС может быть выручка, ее доля в виде авансового платежа, различные доходы (от реализации имущества, проценты по векселям, от сдачи имущества в аренду ит. и.).

Налог на прибыль организаций

Налогоплательщиками налога на прибыль организаций признаются:

1) российские организации;

2) иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации.

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком.

Прибылью в целях настоящей главы признается:

1) для российских организаций – полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов;

2) для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, – полученные через эти постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов;

3) для иных иностранных организаций – доходы, полученные от источников в Российской Федерации.

Налоговая ставка устанавливается в размере 24 *%.* При этом:

1) сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 5 %, зачисляется в федеральный бюджет;

2) сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 17 %, зачисляется в бюджеты субъектов Российской Федерации;

3) сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 2 %, зачисляется в местные бюджеты.

Законами субъектов Российской Федерации налоговая ставка может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков в отношении налогов, зачисляемых в бюджеты субъектов Российской Федерации. При этом указанная налоговая ставка не может быть ниже 13 *%.*

Налоговым периодом по налогу признается календарный год.

Отчетными периодами по налогу признаются I квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года.

Отчетными периодами для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, признаются месяц, 2 месяца, 3 месяца и так далее до окончания календарного года.

Налог определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Сумма налога по итогам налогового периода определяется налогоплательщиком самостоятельно.

По итогам каждого отчетного (налогового) периода налогоплательщики исчисляют сумму авансового платежа исходя из ставки налога и прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного (налогового) периода. В течение отчетного периода налогоплательщики исчисляют сумму ежемесячного авансового платежа в порядке, установленном настоящей статьей.

Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в I квартале текущего налогового периода, принимается равной сумме ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате налогоплательщиком в последнем квартале предыдущего налогового периода. Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате во II квартале текущего налогового периода, принимается равной 1/3 суммы авансового платежа, исчисленного за первый отчетный период текущего года. Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в III квартале текущего налогового периода, принимается равной 1/3 разницы

между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам I квартала.

Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в IV квартале текущего налогового периода, принимается равной 1/3 разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам 9 месяцев и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия.

Если рассчитанная таким образом сумма ежемесячного авансового платежа отрицательна или равна 0, указанные платежи в соответствующем квартале не осуществляются.

Ежемесячные авансовые платежи, подлежащие уплате в течение отчетного периода, уплачиваются в срок не позднее 28-ого числа каждого месяца этого отчетного периода.

Единый социальный налог

Единый социальный налог (ЕСН) предназначен для накопления средств на государственное пенсионное обеспечение, социальное страхование и медицинскую помощь. Он является специфическим инструментом контроля и стабильного наполнения государственных внебюджетных социальных фондов: Пенсионного фонда, Фонда социального страхования и фондов обязательного медицинского страхования.

Налогоплательщиками единого социального налога признаются 2 категории юридических и физических лиц:

1) работодатели (юридические и физические лица):

а) организации;

б) индивидуальные предприниматели;

в) физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями;

2) предприниматели, ведущие хозяйство без привлечения наемной рабочей силы:

а) индивидуальные предприниматели;

б) адвокаты.

Объектом налогообложения для организаций и индивидуальных предпринимателей, выступающих в качестве работодателей, являются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые в пользу физических лиц по трудовым контрактам (договорам) и договорам гражданско-правового характера, предметом которых является выполнение работ и оказание услуг, а также по авторским договорам. Исключение составляют вознаграждения, выплачиваемые ими индивидуальным предпринимателям.

Выплаты и вознаграждения, осуществляемые организациями, не входят в состав объекта обложения ЕСН, если они в текущем налоговом периоде не включаются в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по прибыли. У индивидуальных предпринимателей и физических лиц не считаются объектом обложения ЕСН выплаты, не уменьшающие в текущем налоговом периоде налоговую базу по налогу на доходы физических лиц.

Налоговой базой у организаций и индивидуальных предпринимателей, выступающих в качестве работодателей, служит сумма всех выплат начисленных работникам в его пользу и в интересах членов его семьи в течение налогового периода. Исключение составляют выплаты, установленные НК РФ.

Организации исчисляют налогооблагаемую базу отдельно по каждому работнику с начала календарного года по истечении каждого месяца нарастающим итогом.

Доходы, получаемые физическими лицами в натуральной форме, учитываются в налогооблагаемой базе по ЕСН по рыночным ценам (включающим акцизы и НДС) на день выплаты.

От уплаты ЕСН освобождаются:

1) организации любых форм с сумм доходов, не превышающих 100 000 руб., начисленных работникам – инвалидам I, II и III групп;

2) общественные организации инвалидов и организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов организаций инвалидов, с сумм доходов, не превышающих 100 000 руб. в год на каждого отдельного работника (при условии определенного процента наличия инвалидов в их составе);

3) учреждения, созданные для оказания образовательной, культурной, оздоровительной и иной подобной помощи инвалидам с сумм доходов, не превышающих 100 000 руб. в календарный год на каждого отдельного работника;

4) индивидуальные предприниматели – инвалиды I, II и III групп в части доходов от предпринимательской и иной трудовой деятельности, не превышающих 100 000 руб. в календарный год;

5) российские фонды поддержки образования и науки с сумм выплат гражданам России в виде безвозмездной помощи учителям, школьникам, студентам, преподавателям, аспирантам государственных и муниципальных образовательных учреждений.

Дата осуществления выплат определяется как:

1) день начисления работникам организациями, индивидуальными предпринимателями и физическими лицами (не признаваемыми индивидуальными предпринимателями) причитающихся им сумм;

2) день выплаты вознаграждения физическому лицу от физического лица, не признаваемого индивидуальным предпринимателем;

3) день фактического получения дохода от предпринимательской или иной профессиональной деятельности.

Налоговый период по ЕСН определяется как календарный год, а отчетными периодами признаются I квартал, полугодие, 9 месяцев.

Хотя налог называется единым, суммы рассчитываются для каждого фонда отдельно. Пенсионный фонд находится под особым патронажем МНС РФ в связи с большой долей отчислений и введения обязательного пенсионного страхования. Для облегчения работы Пенсионного фонда налоговые органы обязаны представлять ему копии платежных поручений налогоплательщиков об уплате налога, а также иные сведения, необходимые для осуществления деятельности, включая сведения, составляющие налоговую тайну.

Органы Пенсионного фонда в свою очередь должны представлять в налоговые службы информацию о доходах физических лиц из индивидуальных лицевых счетов, открытых для ведения индивидуального (персонифицированного) учета.

Для Фонда социального страхования сохраняется условие использования части начисляемых сумм платежа на социальные цели организации с последующим перечислением остатка в данный Фонд.

Ставки ЕСН различны для различных категорий плательщиков. Они также дифференцированы по суммам налогооблагаемой базы.

Налоговые ставки для всех категорий налогоплательщиков имеют регрессивный характер: если налогооблагаемая база физического лица превысит сумму 100 000 руб., то величина ставки для него понижается. Механизм применения этого приема для работодателей имеет усредненный характер. Он начинает действовать для предприятия только тогда, когда среднемесячная налоговая база, рассчитанная на одного работника, достигнет определенной величины (2500 руб.). Цель этого приема состоит в том, чтобы на предприятии поднималась заработная плата всех категорий сотрудников. Для усиления воздействия на руководителей предприятий введен еще один рычаг. При определении усредненной налоговой базы из общей суммы начисленной оплаты труда по всем основаниям вычитаются

суммы выплат в пользу работников, имеющих самые большие доходы. Если средняя численность сотрудников предприятия превышает 30 человек, то не учитываются выплаты для 10 % самых высокооплачиваемых работников, если она равна или менее 30 человек, то не учитываются доходы 30 % наиболее высокооплачиваемых сотрудников. Расчет среднемесячной величины налоговой базы проводится в момент начисления авансовых платежей исходя из данных предыдущих месяцев.

Налогоплательщики-работодатели уплачивают ежемесячные авансовые платежи в срок, установленный предприятием для получения средств на оплату труда за истекший месяц, но не позднее 15-ого числа следующего месяца. Банк не вправе выдавать клиенту средства на оплату труда, если тот не представит платежные поручения на перечисление налога.

Налогоплательщики-работодатели ежеквартально не позднее 15-ого числа месяца, следующего за истекшим кварталом, обязаны представлять в региональные отделения Фонда социального страхования сведения о суммах:

1) начисленного налога в Фонд социального страхования;

2) использованных на выплату различных пособий;

3) направленных ими в установленном порядке на санаторно-курортное обслуживание работников и их детей;

4) расходов, подлежащих зачету;

5) уплачиваемых в Фонд социального страхования.

3.3. Типичные налоговые ошибки и их последствия

Типичными налоговыми ошибками являются следующие:

1) нарушение срока постановки на учет в налоговом органе;

2) уклонение от постановки на учет в налоговом органе;

3) нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке;

4) непредставление налоговой декларации;

5) грубое нарушение правил учета доходов и расходов, а также объектов налогообложения;

6) неуплата или неполная уплата сумм налога;

7) невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и перечислению налогов;

8) незаконное воспрепятствование доступу должностного лица налогового органа, таможенного органа, органа государственного внебюджетного фонда на территорию или в помещение;

9) несоблюдение порядка владения, пользования и распоряжения имуществом, на которое наложен арест;

10) непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля;

11) отказ от представления документов и предметов по запросу налогового органа;

12) неправомерный отказ свидетеля;

13) отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки, дача заведомо ложного заключения или осуществление заведомо ложного перевода;

14) неправомерное несообщение сведений налоговому органу.

Налоговым кодексом РФ предусмотрены штрафные санкции за каждое из перечисленных налоговых нарушений.

Последствия нарушения правил ведения налогового учета

При выявлении нарушений налогового законодательства применяют следующие меры ответственности:

1) финансовые (штрафные) санкции;

2) административные санкции;

3) уголовное наказание.

Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе возникает в случае несвоевременной подачи заявления о постановке на учет в налоговый орган.

Заявление организации о постановке на учет по местонахождению подлежащего налогообложению недвижимого имущества или транспортных средств подается в налоговый орган по местонахождению этого имущества в течение 30 дней со дня его регистрации.

Нарушение налогоплательщиком срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе влечет взыскание штрафа в размере 5000 руб. Если срок подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе просрочен более чем на 90 дней, то штраф взыскивается в двукратном размере.

Уклонение от постановки на учет в налоговом органе карается взысканием штрафа в размере 10 % доходов, полученных в результате ведения деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе, но не менее 20 000 руб.

Если такая деятельность осуществляется более 3 месяцев, то взыскивается штраф в размере 20 % от полученных доходов.

Нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке влечет взыскание штрафа в размере 5000 руб.

Налогоплательщики обязаны в 10-дневный срок письменно сообщить в налоговый орган по месту своего учета об открытии или закрытии банковского счета.

Непредставление налоговой декларации в налоговый орган по месту учета в установленный законодательством о налогах и сборах срок влечет взыскание штрафа в размере 5 % суммы налога, подлежащего уплате (доплате) на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня установленного для ее представления, но не более 30 % указанной суммы и не менее 100 руб.

Если налоговая декларация не представлена в налоговый орган в течение более 180 дней, то штраф взыскивается в размере 30 % суммы налога, подлежащего уплате на основе этой декларации, и 10 % суммы налога, подлежащего уплате, за каждый полный или неполный месяц начиная со 181-ого дня.

Наличие на дату уплаты налога на лицевом счете переплаты или факта уплаты налога не влияет на применение к налогоплательщику ответственности за нарушение им установленного законодательством о налогах и сборах срока представления налоговой декларации. Сумма налога, подлежащего уплате в бюджет налогоплательщиком – физическим лицом на основании подаваемой им декларации, исчисляется с учетом сумм налога, удержанных налоговыми агентами при выплате этому физическому лицу дохода, а также сумм авансовых платежей по налогу, фактически уплаченных в соответствующий бюджет.

Грубое нарушение правил учета доходов и расходов, а также и объектов налогообложения, совершенное в течение одного налогового периода, влечет взыскание штрафа в размере 5000 руб.

Если эти правила нарушены в течение более одного налогового периода, то взыскивается штраф в размере 15 000 руб.

Если грубое нарушение правил учета доходов и расходов, а также объектов налогообложения повлекло занижение налоговой базы, то штраф взыскивается в размере 10 % от суммы неуплаченного налога, но не менее 15 000 руб.

Грубыми нарушениями правил учета доходов и расходов, а также объектов налогообложения являются:

1) отсутствие первичных документов, счетов-фактур, регистров бухгалтерского учета;

2) систематическое (2 раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений организации.

Неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия) влечет взыскание штрафа в размере 20 % от неуплаченных сумм налога.

Неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога, подлежащего уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, влекут взыскание штрафа в размере 20 % неуплаченной суммы налога.

Если неуплата или неполная уплата сумм налога совершена умышленно, то штрафная санкция удваивается.

Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и перечислению налогов влечет взыскание штрафа в размере 20 % от суммы, подлежащей перечислению.

Указанное правонарушение может быть вменено налоговому агенту только в том случае, если он имел возможность удержать соответствующую сумму у налогоплательщика из выплачиваемых налогоплательщику денежных средств. Взыскание штрафа за неправомерное не перечисление или неполное перечисление сумм налога налоговым агентом производится независимо от того, была ли соответствующая сумма удержана им у налогоплательщика.

Незаконное воспрепятствование доступу должностного лица налогового органа, таможенного органа, органа государственного внебюджетного фонда, проводящего налоговую проверку, на территорию или в помещение налогоплательщика или налогового агента влечет взыскание штрафа в размере 5000 руб.

Несоблюдение порядка владения, пользования и распоряжения имуществом, на которое наложен арест, наказывается штрафом в размере 10 000 руб.

Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, влечет взыскание штрафа в размере 50 руб. за каждый не представленный документ. При применении указанной ответственности к налоговым агентам следует исходить из того, что каждый документ (справка), касающийся конкретного налогоплательщика, является отдельным документом независимо от способа его представления в налоговый орган (на бумажном или магнитном носителях).

Непредставление налоговому органу сведений о налогоплательщике по запросу налогового органа, отказ, уклонение от представления таких документов либо представление документов с заведомо недостоверными сведениями для налогоплательщиков-организаций (за исключением банков) влечет взыскание штрафа в размере 5000 руб., для физических лиц – 500 руб.

Ответственность свидетеля предусмотрена в случае неявки или уклонения от явки без уважительных причин лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля. В данном случае взыскивается штраф в размере 1000 руб.

Неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний, дача заведомо ложных показаний караются штрафом в размере 3000 руб.

Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки влечет взыскание штрафа в размере 500 руб. Дача экспертом заведомо ложного заключения или осуществление переводчиком заведомо ложного перевода наказываются штрафом в размере 1000 руб.

Неправомерное не сообщение сведений налоговому органу (или несвоевременное сообщение), за исключением сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, влечет взыскание штрафа в размере 1000 руб. Если это нарушение допущено повторно, то штраф взимается в пятикратном размере.

Если налогоплательщик не уплатил штраф добровольно и в срок, налоговый орган подает иск в арбитражный суд или суд общей юрисдикции о взыскании суммы штрафа. При принятии к рассмотрению исков налоговых органов о взыскании налоговых санкций суды должны учитывать, что действующим законодательством предусмотрена обязательная досудебная процедура урегулирования спора между налоговым органом и налогоплательщиком.

В некоторых случаях иски о взыскании штрафов могут быть предъявлены налоговыми органами, не принимавшими решений о привлечении налогоплательщика к ответственности.

Недоимки по налогам и пени взыскиваются в бесспорном порядке со всех счетов налогоплательщика, кроме ссудных и депозитных.

Взыскание налога или сбора в таком случае производится по решению налогового органа путем направления в банк, где открыты счета налогоплательщика, инкассовых пору-

чений на списание и перечисление в соответствующие бюджеты (внебюджетные фонды) денежных средств со счетов налогоплательщика.

Инкассовое поручение налогового органа на перечисление налога исполняется банком не позднее одного операционного дня, следующего за днем получения им указанного поручения, если взыскание производится с рублевых счетов, и не позднее двух операционных дней – с валютных счетов.

При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика-организации налоговый орган вправе взыскать налог за счет иного имущества.

Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика-организации производится последовательно в отношении:

1) наличных денежных средств;

2) ценных бумаг, валютных ценностей, непроизводственных помещений, легкового автотранспорта;

3) готовой продукции (товара);

4) сырья и материалов и другого имущества.

Обязанность по уплате налога считается исполненной с момента реализации имущества налогоплательщика-организации и погашения его задолженности за счет вырученных сумм.

При отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика, а также если есть основания полагать, что налогоплательщик принимает меры по сокрытию своего имущества, с санкции прокурора постановлением налогового органа может быть наложен полный или частичный арест на имущество налогоплательщика.

Частичный арест – это ограничение прав налогоплательщика в отношении его имущества, при котором владение, пользование и распоряжение этим имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа.

Полный арест имущества – это ограничение прав налогоплательщика в отношении его имущества, при котором он не вправе распоряжаться арестованным имуществом, а владение и пользование этим имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа.

В ряде случаев применяется презумпция налоговой невиновности. Лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана и установлена вступившим в законную силу решением суда. Налогоплательщик не обязан доказывать свою невиновность, бремя доказательств возложено на налоговые органы. Неустранимые сомнения в виновности налогоплательщика должны толковаться в его пользу. В качестве неустранимых могут рассматриваться те сомнения, противоречия и неясности, которые невозможно устранить, несмотря на использование всех известных методов толкования законов (грамматического, семантического, логического и исторического).

Налоговое законодательство предусматривает наличие обстоятельств, исключающих вину налогоплательщика в совершении налогового правонарушения, и обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения.

Обстоятельствами, исключающими вину лица в совершении налогового правонарушения, признаются:

1) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств (указанные обстоятельства устанавливаются наличием общеизвестных фактов, публикаций в средствах массовой информации и иными способами, не нуждающимися в специальных средствах доказательства);

2) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, налогоплательщиком – физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния;

3) выполнение налогоплательщиком или налоговым агентом письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных налоговым органом или другим уполномоченным государственным органом или их должностными лицами в пределах их компетенции. К разъяснениям такого рода правомерно относить письменные разъяснения, данные руководителем налогового органа, руководителями соответствующих федеральных министерств и ведомств, иных уполномоченных на то должностных лиц. При этом не имеет значения, адресовано ли разъяснение непосредственно налогоплательщику, являющемуся участником спора, или неопределенному кругу лиц.

Обстоятельствами, смягчающими ответственность за совершение налогового правонарушения, признаются:

1) совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств;

2) совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости;

3) иные обстоятельства, которые судом могут быть признаны смягчающими ответственность.

Обстоятельством, отягчающим ответственность, признается совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение.

При наличии смягчающих обстоятельств размер штрафа должен быть уменьшен не менее чем вдвое, а при наличии отягчающих обстоятельств он увеличивается на 100 %. Имеет место давность взыскания налоговых санкций. Лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения по истечении 3 лет.

Налоговые органы могут обратиться в суд с иском о взыскании налоговой санкции не позднее 6 месяцев со дня обнаружения нарушения и составления соответствующего акта.

К должностным лицам хозяйствующих субъектов могут быть применены административные санкции за налоговые нарушения в виде наложения административных штрафов. Административные штрафы налагаются в соответствии с Административным кодексом РФ и устанавливаются в кратности к минимальному размеру оплаты труда. Протокол об административных нарушениях составляется должностными лицами налоговых органов.

В случае, если налоговая и административная ответственность наступает в результате совершения одного и того же нарушения, нарушитель не может быть привлечен одновременно и к налоговой, и к административной ответственности.

Основными видами налоговых преступлений, предусмотренными УК РФ, являются:

1) уклонение от уплаты таможенных платежей в крупном или особо крупном размере;

2) уклонение от уплаты налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды.

Уклонение от уплаты таможенных платежей признается совершенным в крупном размере, если сумма неуплаченных таможенных платежей превысит 1000 МРОТ, а в особо крупном размере – 3000 МРОТ. Такое деяние наказывается штрафом.

Сумма штрафа установлена в размере от 200 до 700 МРОТ или в размере заработной платы либо иного дохода осужденного за период от 2 до 7 месяцев, либо обязательными работами на срок от 180 до 240 ч, либо лишением свободы на срок до 2 лет.

Если то же деяние совершенно группой лиц по предварительному сговору, лицом, ранее судимым за совершение аналогичных преступлений, совершенное неоднократно или в особо крупном размере, действующим законодательством предусмотрены следующие варианты наказания:

1) взимание штрафа в размере от 500 до 1000 МРОТ;

2) взимание штрафа в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 5 месяцев до 1 года;

3) лишение свободы на срок до 5 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет.

Уклонение от уплаты налогов с организации признается совершенным в крупном размере, если сумма неуплаченных налогов превышает 1000 МРОТ, а в особо крупном размере – 5000 МРОТ.

Уклонение от уплаты налогов и страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с организации, совершенное в крупном размере, наказывается лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 5 лет, либо арестом на срок от 4 до 6 месяцев, либо лишением свободы на срок до 4 лет.

Если то же деяние совершено неоднократно, группой лиц по предварительному сговору или лицом, ранее судимым за аналогичное преступление, либо в особо крупном размере, наказывается лишением свободы на срок от 2 до 7 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет.

Ответственность за нарушение налогового законодательства несут должностные лица организации.

Глава 4.
Организация и контроль

4.1. Система внутреннего контроля на предприятии

Система внутреннего контроля организуется руководством предприятия. Это основное отличие внутреннего контроля от прочих видов контроля. Если независимый аудит проводится независимым аудитором, формы и виды контрольных действий также определяются им. Если ревизия проводится штатным ревизором какого-либо ведомства, формы и виды контрольных действий также определяются этим ведомством.

Внутренний контроль – это система мер, организованных руководством предприятия и осуществляемых на предприятии с целью наиболее эффективного выполнения всеми работниками своих обязанностей при совершении хозяйственных операций. Внутренний контроль определяет законность этих операций и их экономическую целесообразность для предприятия.

Основными целями организации системы внутреннего контроля на предприятии являются:

1) осуществление упорядоченной и эффективной деятельности предприятия;

2) обеспечение соблюдения политики руководства каждым работником предприятия;

3) обеспечение сохранности имущества предприятия.

Для достижения перечисленных выше целей главным условием является согласованность системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля, так как система двойной записи, лежащая в основе любой системы бухгалтерского учета (в том числе автоматизированных систем бухгалтерского учета), определяет порядок регистрации хозяйственных операций и обеспечивает надлежащий контроль.

Для достижения целей организации системы внутреннего контроля необходимо решение отдельных задач. **Руководство предприятия обязано обеспечить организацию и поддержание на должном уровне такой системы внутреннего контроля, которая являлась бы достаточной для того, чтобы:**

1) в бухгалтерскую (финансовую) отчетность было включено все, что должно быть в нее включено, и не включено ничего из того, что не должно быть в нее включено, а то, что включено в отчетность, было бы правильно определено, классифицировано, оценено и зарегистрировано;

2) бухгалтерская (финансовая) отчетность давала верное и объективное представление о предприятии в целом;

3) компьютерные программы, контролирующие функционирование учетной системы, включающие формирование первичных документов, их анализ и разноску по счетам, не могли быть сфальсифицированы;

4) средства предприятия не могли быть незаконно присвоены или неэффективно использованы;

5) все отклонения от планов своевременно выявлялись, анализировались, а виновные несли ответственность;

6) внутренняя отчетность оперативно передавалась лицам, уполномоченным принимать управленческие решения, для ее оптимального использования.

Из перечисленных выше задач руководства предприятия по организации внутреннего контроля видна неразрывная связь системы внутреннего контроля с двумя видами бухгалтерского учета – бухгалтерским финансовым и бухгалтерским управленческим. В связи с этим различают:

1) систему внутреннего финансового контроля;

2) систему внутреннего управленческого контроля.

Создание системы внутреннего контроля – это достаточно сложный процесс, а непосредственно система внутреннего контроля – это очень сложный механизм, неотъемлемыми частями которого являются абсолютно все подразделения предприятия, все сферы его деятельности и деятельность каждого работника предприятия.

Степень сложности внутреннего контроля должна соответствовать организационной структуре предприятия, численности персонала, разветвленности сети филиалов и подразделений, степени централизации бухгалтерского учета и другим характеристикам предприятия в целом.

Важным аспектом, определяющим условия функционирования системы внутреннего контроля, является установка и характеристика тех принципов, которые предопределяют ее особенность и требования, предъявляемые к ней со стороны системы управления экономическим субъектом.

К таким принципам относят:

1) независимость;

2) честность;

3) добросовестность;

4) объективность;

5) конфиденциальность;

6) профессиональную компетентность;

7) профессиональное поведение.

Рассмотрим эти принципы.

Основополагающим принципом, на котором строится аудиторская деятельность, является принцип независимости.

Служба внутреннего аудита должна быть независимой от организационной структуры, деятельность которой подвергается проверке. Также необходимо исключить материальную зависимость внутренних аудиторов, проверяющих то или иное направление деятельности экономического субъекта, от результатов этой деятельности.

В то же время в задачи внутреннего аудита входит консультирование персонала экономического субъекта по всем аспектам, входящим в его компетенцию.

По этой причине наиболее приемлемым является участие в работе службы внутреннего аудита нескольких квалифицированных в этой области специалистов.

Принцип честности – это не честность в обычном понимании этого слова, а скорее соблюдение внутренним аудитором его профессионального долга и общих норм морали, а также истинности в выражении своих суждений. Соблюдение данного принципа предопределяет доверие окружающей среды к деятельности всей службы внутреннего аудита.

Принцип объективности – это принцип, который требует от службы внутреннего аудита беспристрастного и свободного от личных интересов и конфликтов сторон подхода к проведению аудита любого направления деятельности экономического субъекта. По этому принципу внутренний аудитор не должен умышленно искажать существующие факты и формировать свое мнение, учитывая мнение других лиц.

Принцип добросовестности – это обязательность проведения внутреннего аудита, основываясь на ответственном отношении аудитора к своим профессиональным обязанно-

стям и выполнении своих функций с должной тщательностью, внимательностью и оперативностью.

Принцип конфиденциальности – этот принцип внутренний аудитор должен соблюдать как при хранении им архива рабочих документов, так и при взаимоотношениях со штатными сотрудниками экономического субъекта и внешней окружающей средой. Другими словами, каждый сотрудник службы внутреннего аудита обязан сознавать все последствия несанкционированного разглашения какой-либо информации, связанной с деятельностью экономического субъекта.

Принцип профессиональной компетентности – это выполнение внутренним аудитором своих заданий на должном профессиональном уровне. При этом сама структура внутреннего аудита должна обладать в своей совокупности знаниями и навыками, необходимыми для осуществления своей роли в системе управления экономического субъекта.

Этот принцип определяет необходимость повышения профессионализма всех сотрудников службы, что обусловлено постоянным изменением условий финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта, а также нормативно-правовой базы, являющейся основой функционирования внутреннего аудита.

Принцип профессионального поведения – это получение от внутреннего аудита безошибочных результатов его деятельности, однако постоянно следует помнить, что внутренние аудиторы не могут гарантировать абсолютной точности своих выводов и рекомендаций.

Любой аудитор, а также и внутренний, должен соблюдать приоритет интересов той социально-экономической системы, которой он служит, и поддерживать высокую репутацию своей профессии.

При этом внутренний аудитор обязан исходить из принципа профессионального скептицизма, так как существует вероятность того, что вся информация, получаемая им из различных источников, может нести некоторый уровень недостоверности.

Объектами внутреннего контроля являются циклы деятельности организации – циклы снабжения, производства и реализации.

Важнейшей функцией внутреннего контроля является обеспечение соблюдения работниками предприятия своих должностных обязанностей.

Методы, используемые при осуществлении внутреннего контроля, весьма разнообразны и включают элементы таких методов, как:

1) бухгалтерский финансовый учет (счета и двойная запись, инвентаризация и документация, балансовое обобщение);

2) бухгалтерский управленческий учет (выделение центров ответственности, нормирование издержек);

3) ревизия, контроль, аудит (проверка документов, проверка арифметических расчетов, проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций, инвентаризация, устный опрос персонала, подтверждение и прослеживание);

4) теория управления.

Все вышеперечисленные методы интегрируются в единую систему и используются в целях управления предприятием.

В целом методы контроля принято подразделять на 2 группы:

1) методы фактической проверки;

2) методы документальной проверки.

К основным методам фактической проверки, которыми могут пользоваться проверяющие лица (исходя из права самостоятельно определять формы и методы проверки, руковод-

ствуясь требованиями нормативных актов и условий договора с субъектом или содержания поручения государственных органов), относятся:

1) осмотр;
2) обследование;
3) инвентаризация;
4) контрольный запуск сырья и материалов в производство;
5) лабораторный анализ качества материалов, товаров, сырья и готовой продукции;
6) экспертная оценка;
7) опрос;
8) проверка объемов выполненных работ.

Рассмотрим эти методы более подробно.

Осмотр

С помощью этого метода можно выяснить условия хранения имущества, документов; состояние производственных, складских, торговых помещений. Осмотру подлежат разнообразные объекты, а именно места хранения материальных активов, документов, производственное и торговое оборудование, готовая продукция, контрольно-кассовые машины. В процессе осмотра могут быть обнаружены доказательства, свидетельствующие о нарушениях или злоупотреблениях.

Обследование

Продолжением осмотра является обследование, но с одновременным ознакомлением с документами (как нормативными, так и оправдательными), получением объяснений от ответственных лиц. Эффективные результаты дает обследование при проверках технологии производства продукции в цехах, порядка приема, хранения, отпуска и реализации продукции, товаров.

Например, **в процессе проверки эксплуатации контрольно-кассовых машин типичными нарушениями являются следующие:**

1) контрольно-кассовые машины регистрируются в налоговых органах без указания показателей счетчиков;
2) в эксплуатации находятся контрольно-кассовые машины, которые разрешены с некоторыми ограничениями к регистрации или в которых к назначенному сроку не выполнена русификация текста чеков и не трансформирована фискальная память;
3) табличка с заводским номером имеется не на каждой контрольно-кассовой машине;
4) заводской номер контрольно-кассовой машины в кассовых чеках не указывается;
5) реквизиты клише с обозначением наименования предприятия в паспорте контрольно-кассовой машины отсутствуют;
6) показания секционных счетчиков, а также подписи сдавшего и принявшего выручку в книге кассира-операциониста отсутствуют;
7) обнуление секционных счетчиков не актируется и не согласовывается с контрольными органами;
8) места разрывов контрольной кассовой ленты не подписываются представителями администрации.

Инвентаризация

Все предприятия должны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в процессе которой необходимо проверить и документально подтвердить их наличие, состояние и оценку.

Основными целями инвентаризации в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств являются:

1) выявление фактического наличия имущества;

2) сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета;

3) проверка полноты отражения в учете обязательств.

В соответствии с Положением о ведении бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации проведение инвентаризаций обязательно:

1) при передаче имущества организации в аренду, его выкупе и продаже, а также в случаях, предусмотренных законодательством, при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;

2) перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года (инвентаризация основных средств может проводиться один раз в 3 года, а библиотечных фондов – один раз в 5 лет);

3) при обмене материально ответственных лиц (на день приемки-передачи дел);

4) при установлении фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей;

5) в случае стихийных бедствий, пожара, аварий или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;

6) при ликвидации (реорганизации) организации перед составлением ликвидационного (разделительного) баланса и в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации или нормативными актами Министерства финансов Российской Федерации.

При коллективной (бригадной) материальной ответственности инвентаризаии проводятся при смене руководителя коллектива (бригадира), при выбытии из коллектива (бригады) более 50 % его членов, а также по требованию одного или нескольких членов коллектива (бригады).

Количество инвентаризаций в отчетном году, дата их проведения, перечень имущества и финансовых обязательств, проверяемых при каждой из них, устанавливаются руководителем организации, кроме случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

Инвентаризация является наиболее эффективным методом фактической проверки достоверности показателей баланса, который является составной частью бухгалтерской отчетности.

Разновидностью выборочных инвентаризаций являются контрольные проверки с целью определения правильности включения инвентаризационной комиссией в опись фактических остатков материалов, денежных средств, товаров и иного имущества. К порядку проведения инвентаризации предъявляются определенные требования. Если хотя бы один член комиссии отсутствует при проведении инвентаризации это служит основанием для признания результатов инвентаризации недействительными. Также важно, чтобы к документам, представляемым для оформления описания недостачи ценностей и порчи сверх норм естественной убыли, были обязательно приложены решения следственных или судебных органов, подтверждающие отсутствие виновных лиц либо отказ на взыскание ущерба с виновных лиц, либо заключение о факте порчи ценностей, полученное от отдела технического контроля или соответствующих специализированных организаций (инспекций по качеству и др.).

Контрольный запуск сырья и материалов в производство

Если необходимо установить фактический расход сырья или материалов на производстве, выход полуфабрикатов, готовой продукции, количество отходов, то применяют контрольный запуск сырья и материалов в производство. Также этот метод применяют и для проверки действующих или ранее действовавших на предприятии норм расхода сырья и материалов, технологического процесса, производительности оборудования и т. и. Для этого проводят соответствующий производственный эксперимент (например, изготовление образцов изделий, выпечку кулинарной продукции и др.).

Необходимо определить, по каким видам выпускаемой продукции будет проведен эксперимент. При этом учитываются претензии к качеству изделий или сведения о перерасходе по отдельным видам материалов, завышенных нормах и т. д. Если ставят цель экспериментом проверить фактическое производство готовой продукции, то необходимо, чтобы экспериментальное производство осуществлялось в тех же условиях, в том же порядке, в каком оно осуществлялось ранее. Если будет установлено, что характер и условия производства не изменились, то в качестве контрольного может быть принят любой очередной запуск сырья в производство.

Согласно эксперименту уточняются нормы, усиливается контроль за списанием фактического расхода сырья и выходом продукции, могут быть выявлены недостатки в нормировании и технологии производства, искажения в качественных показателях продукции и другие нарушения.

Лабораторный анализ качества материалов, товаров, сырья и готовой продукции

Благодаря этому методу можно контролировать качество поступающих материалов, товаров, сырья, а также готовой продукции и полуфабрикатов. Лабораторный анализ качества материалов, товаров, сырья и готовой продукции также позволяет выявить факты использования некондиционного сырья, несоблюдение норм расхода. Все эти факты могут свидетельствовать о нарушении технологического режима, установленных норм и т. д. Анализ проводит отдел технического контроля или соответствующие специализированные организации, такие как инспекция по качеству.

Экспертная оценка

Использование данного метода необходимо при исследовании специальных вопросов. Эксперт – это специалист, не состоящий в штате проверяемой организации, который имеет достаточные знания и опыт в определенной области, отличной от бухгалтерского учета и аудита, и дающий заключение по вопросу, относящемуся к этой области. В качестве эксперта предприятия может выступать специализированная организация, являющаяся юридическим лицом. Так может быть использована работа оценщика, инженера, геолога, актуария и (или) другого эксперта.

Примерный перечень работ, для выполнения которых организации может потребоваться эксперт, включает:

1) оценку отдельных видов имущества (земли, зданий, машин, оборудования и др.);

2) определение количества и (или) состояния имущества (запасов полезных ископаемых в месторождениях, срока службы машин и оборудования и др.);

3) производство работы специальными приемами и способами (актуарные оценки и др);

4) измерение объемов выполненных работ и работ, подлежащих выполнению по неисполненным договорам (включая строительные, геологоразведочные, проектные и др.), для целей признания реализации;

5) юридическую оценку и интерпретацию договоров, учредительных документов, нормативных актов.

Результатами экспертной оценки являются заключения, а именно отчеты, расчеты и другие, в котором содержатся точные и ясные ответы на конкретные вопросы, предусмотренные и описанные в договоре оказания услуг, заключенном между аудиторской фирмой и экспертом или экономическим субъектом и экспертом. Сведения, которые содержатся в заключении эксперта, должны быть выражены так, чтобы были невозможны различные толкования. Заключение эксперта (согласно вышеназванному стандарту) подлежит включению в рабочую документацию проверяющего подразделения.

Наиболее часто встречаются нарушения и злоупотребления в результате проверок операций с денежными средствами (в отечественной и иностранной валюте), с имуществом во всех видах материальных и нематериальных активов.

В процессе таких проверок рекомендуется шире использовать методы фактической проверки (в том числе инвентаризацию, осмотр, обследование), а также встречную проверку, восстановление натурально-стоимостного учета и др.

Опрос

Благодаря этому методу аудиторам предоставляются права получить необходимые разъяснения и дополнительные сведения, а также необходимую информацию от третьих лиц (по письменному запросу).

К получению подобных объяснений и справок от должностных лиц прибегают в тех случаях, когда необходимо установить достоверность фактов в процессе проверки, реальность хозяйственной операции, достоверность данных, отраженных в документах. Опрос проводится как устно, так и письменно. Объяснения справочного характера не фиксируют, однако для выяснения достоверности факта можно предложить работникам предприятия дать объяснения в письменной форме.

Проверка объемов выполненных работ

С помощью этого метода проверяют:

1) законченность объектов, конструктивных элементов, этапов и видов работ или их частей;

2) соответствие характера, количества и стоимости выполненных работ тем, которые указаны в актах приемки и нарядах, а также в проектах и смете;

3) соответствие выполненных работ составу работ, предусмотренных сметными нормами, на основании которых составлены применяемые при расчетах единичные расценки, калькуляции и цены;

К основным способам проверки можно отнести следующие:

1) контрольный обмер фактически выполненных работ;

2) сопоставление объема работ, указанных в актах приемки и в актах инвентаризации незавершенного строительства, с объемом работ, указанных в оплаченных рабочих нарядах;

3) встречная проверка операций по расчетам с другими организациями;

4) проверка сопутствующих операций по расчетам за выполненные и сданные работы.

Наиболее распространенным является контрольный обмер фактически выполненных работ, который применяется для проверки выполнения работ по строительству, капитальному и текущему ремонту зданий и сооружений.

Методы документальной проверки можно разделить на 2 подгруппы:

1) методы формальной проверки;

2) методы проверки реальности отраженных в документах обстоятельств.

К методам формальной проверки документов относят:

1) проверку соблюдения правил составления, оформления, полноты и повинности оформления документов;

2) сопоставление учетных и отчетных показателей с установленными нормативами (нормативную проверку);

3) проверку соответствия отраженных в документах операций установленным правилам; счетный контроль.

К методам проверки реальности отраженных в документах обстоятельств относятся:

1) сопоставление данных документов, отражающих операции с данными документов, которые явились основанием для этих операций;

2) проверку записей в регистрах бухгалтерского учета;

3) сканирование;

4) встречную проверку;

5) взаимную проверку;

6) контрольное сличение;

7) восстановление натурально-стоимостного учета и др.

От правильности оформления документов зависит объективность всей последующей информации, так как первичные документы являются основанием для записи в регистры бухгалтерского учета. Именно поэтому при проверке надо обращать внимание на соблюдение правил по оформлению документов.

Сопоставление учетных и отчетных показателей с установленными нормативами (нормативная проверка) позволяет выявить отклонения себестоимости продукции, размера удержаний из заработной платы, в том числе подоходного налога, отчислений во внебюджетные фонды, ошибки в применении норм естественной убыли товаров, в исчислении и уплате налога на добавленную стоимость и других налогов.

В ходе внутренних проверок следует учитывать ограничения, установленные правительственными и ведомственными актами.

Проверка соответствия отраженных в документах операций установленным правилам дает возможность выяснить правомерность разнообразных хозяйственных операций. С ее помощью можно выяснить, например, выплату заработной платы другому лицу без предъявления доверенности и т. п.

Счетный контроль позволяет выяснить правильность сделанных в документах, бухгалтерских регистрах, формах отчетности вычислений (правильность таксировки, подсчета переходящих остатков ценностей в отчетах материально ответственных лиц, подсчета итогов и т. п.). Часто к этому методу прибегают для проверки правильности подсчета итогов

в горизонтальных и вертикальных графах расчетно-платежных ведомостей. Счетный контроль обычно сопровождается применением других методов документальной проверки.

Одним из методов проверки реальности отраженных в документах обстоятельств является сопоставление данных документов, отражающих операции, с данными документов, которые явились основанием для этих операций. Например, можно выявить несоответствие суммы начисленной заработной платы сотруднику, указанной в расчетно-платежной ведомости, данным табеля выхода на работу. Для использования этого метода надо знать, в каких производных документах отражают данные, фиксируемые в первичных документах.

Проверка записей в регистрах бухгалтерского учета и в формах отчетности позволяет определить достоверность и точность отчетных данных – первостепенное требование к бухгалтерской отчетности. Система отчетных показателей должна соответствовать записям в бухгалтерских регистрах, которые в свою очередь обосновываются документами.

С помощью средств внутреннего контроля можно вскрыть записи без ссылки и приложения оправдательных документов, необоснованную запись в регистре. Иногда путем сопоставления данных в регистрах аналитического и синтетического учета к одному и тому же счету удается выявить несоответствие занесенных в них сумм, хотя и оформленных одним документом. Возможно сокрытие недостач увеличением количества и суммы расхода товаров и тары в регистрах бухгалтерского учета.

Бухгалтерский баланс с прилагаемыми к нему формами отчетности проверяют путем взаимоконтролируемых показателей, содержащихся в них, затем с соответствующими данными регистров синтетического, аналитического учета, а затем первичных документов. При этом широко используется метод сканирования.

Непрерывный просмотр операций для выявления нетипичных является сканирование.

Наиболее эффективной является встречная проверка при изучении операций, связанных с получением товаров, денежных и других средств в одной организации и отпуском их другой. Этот метод состоит в сопоставлении различных экземпляров одного и того же документа. В бухгалтериях разных организаций могут находиться экземпляры соответствующих документов.

Установить тождество всех экземпляров одного и того же документа – это основная цель сопоставления. Можно привести такие случаи, когда подлинная накладная (или ее копия) заменялась подложной, причем по дате, номерам и даже итоговой сумме она не отличалась от подлинной. Это обстоятельство затрудняет обнаружение злоупотребления при сверке расчетов. Однако два экземпляра одной накладной содержали расхождения в наименованиях ценностей, их количестве и ценах, хотя другие реквизиты совпадали.

Взаимная проверка проводится по взаимосвязанным операциям в одной организации.

Пользуясь контрольным сличением, можно выяснить, не было ли приписок в инвентаризационных ведомостях, не было ли завоза товаров и других ценностей без документов. Часто этот метод применяют при проверке складских товарных операций.

4.2. Организация документооборота

Под документооборотом понимается движение документов с момента их получения или создания до завершения исполнения, отправки или сдачи в дело.

Основными этапами документооборота являются следующие:

1) первичная обработка;
2) предварительное рассмотрение;
3) регистрация;
4) рассмотрение руководством.

После этого входящие документы передаются конкретным исполнителям.

Общие правила оформления первичных документов для всех предприятий и организаций установлены Положением о документах и документообороте в бухгалтерском учете (утв. Минфином СССР от 29 июля 1983 г. № 105 по согласованию с ЦСУ СССР). Положением предусмотрено, что первичные документы должны содержать для придания им юридической силы обязательные реквизиты. Таковыми являются: наименование документа (формы), код формы; дата составления; содержание хозяйственной операции; измерители хозяйственной операции (в количественном и стоимостном выражении); наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, личные подписи и их расшифровки. Кроме того, наименование организации, от имени которой составлен документ. В необходимых случаях могут быть приведены дополнительные реквизиты: номер документа, название и адрес предприятия, основание для совершения хозяйственной операции, зафиксированной документом. Другие реквизиты определяются характером документируемых хозяйственных операций.

К первичным документам, фиксирующим денежные операции, операции с другими ценностями, предъявляются дополнительные требования. Они устанавливаются Центральным банком Российской Федерации. Законодательство о бухгалтерском учете обязывает принимать к учету первичные документы, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. Документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать названные обязательные реквизиты.

Служба документационного обеспечения управления (сокращенно ДОУ) может быть представлена на предприятии как самостоятельное структурное подразделение (это могут быть канцелярия, общий отдел, секретариат), так и отдельным сотрудником (секретарем-референтом), должна принимать к обработке только правильно оформленные документы, имеющие юридическую силу и присланные в полном комплекте (при наличии приложений). В противном случае присланные документы возвращаются автору с соответствующим сопроводительным письмом, где указываются причины возврата.

Предварительное рассмотрение документов проводится работником службы ДОУ с целью распределения поступивших документов на: направляемые на рассмотрение

руководителю предприятия; направляемые непосредственно в структурные подразделения или конкретным исполнителям.

Без предварительного рассмотрения передаются по назначению документы, адресованные непосредственно структурным подразделениям или должностным лицам. На рассмотрение руководства передаются документы, адресованные руководителю предприятия и документы, содержащие информацию по наиболее важным вопросам деятельности предприятия.

Обработка и передача документов исполнителям должна осуществляться в день их поступления в службу ДОУ. Если документ должен исполняться несколькими подразделениями или должностными лицами, его размножают в нужном количестве экземпляров.

Документы, которые подлежат отправке в другую организацию, сортируют, упаковывают, оформляют их как почтовое отправление и сдают в отделение связи. Перед упаковкой служба ДОУ обязана проверить правильность оформления документов, наличие всех приложений, соответствие количества экземпляров количеству адресатов и т. д. Документы, которые оформлены не правильно, подлежат возврату на доработку исполнителю. На заказную корреспонденцию составляется опись рассылки, которая подписывается работником службы ДОУ и датируется.

Исходящие документы должны обрабатываться и отправляться в день регистрации.

Внутренние документы предприятия передаются исполнителям под расписку в регистрационной форме.

Служба ДОУ должна систематически вести учет количества обрабатываемых документов, включая все их виды и размноженные экземпляры. Результаты учета документооборота обобщаются службой ДОУ и доводятся до сведения руководителя предприятия.

Регистрация документов

Под регистрацией документов понимается фиксация факта создания или поступления документа путем проставления на нем индекса с последующей записью необходимых сведений о документе в регистрационных формах. Регистрации подлежат все документы, требующие учета, исполнения и дальнейшего использования в справочных целях, а также входящие, исходящие и внутренние документы.

Но не все документы предприятия регистрирует служба ДОУ. Документы специальных (функциональных) систем документации (плановые, бухгалтерские, финансовые и др.) регистрируются в соответствующих подразделениях. В службе ДОУ на этих документах ставится только дата поступления.

Поступающие документы регистрируются в день поступления, отправляемые и внутренние – в день подписания или утверждения. При передаче зарегистрированного документа из одного подразделения в другое он не должен регистрироваться повторно.

Документы при регистрации делятся на группы, каждая из которых регистрируется отдельно – такими документами могут быть приказы по основной деятельности и по личному составу, акты ревизий, протоколы заседаний, отчеты, докладные записки и др. Порядковые регистрационные номера (индексы) присваиваются документам в пределах каждой регистрируемой группы. В состав индекса документа входят порядковый номер в пределах регистрируемого массива документов и индекс по номенклатуре дел.

Для внутренних документов применяется простая порядковая нумерация.

В качестве регистрационных форм, в зависимости от объемов регистрируемых массивов документов, используют регистрационные журналы или регистрационно-контрольные карточки (РКК). Журналы удобны при сравнительно небольшом количестве регистрируемых документов, так как поиск информации по журналу довольно продолжителен по времени. Кроме того, по журналу невозможно вести контроль над исполнением документов. Необходимо вторично регистрировать поставленные на контроль документы на контрольных карточках.

Этих недостатков лишены РКК, позволяющие более оперативно вести информационно-справочную работу и осуществлять контроль над исполнением документов без повторной регистрации. РКК печатается в нескольких экземплярах, что позволяет создать

несколько справочных (по вопросам деятельности, по корреспондентам и т. п.) и контрольную картотеку.

Приведем следующий обязательный состав реквизитов для регистрации документов:

1) автор (корреспондент);
2) название документа;
3) дата выписки документа;
4) индекс документа;
5) дата поступления документа (для входящих документов);
6) индекс поступления документа (для входящих документов);
7) заголовок документа или его краткое содержание;
8) резолюция (исполнитель, содержание поручения, автор, дата);
9) срок исполнения;
10) отметка об исполнении (краткая запись решения вопроса по существу, дата фактического исполнения и индекс документа-ответа);
11) номер дела.

В случае необходимости состав обязательных реквизитов может быть дополнен такими, как:

1) исполнители;
2) расписка исполнителя в получении документа;
3) ход исполнения;
4) приложения и др.

Порядок расположения реквизитов на регистрационных формах определяется самим предприятием.

Регистрация документов-ответов ведется на регистрационных формах инициативных документов. Документу-ответу присваивается самостоятельный порядковый регистрационный номер в пределах соответствующего регистрационного массива.

Систематизация документов

Для обеспечения правильного формирования и учета дел на предприятии составляется номенклатура дел.

Номенклатура дел представляет собой систематизированный перечень заголовков дел с указанием сроков их хранения, оформленный в установленном порядке. В номенклатуру дел включаются все документы, образующиеся в деятельности предприятия, кроме технической документации и печатных изданий. При составлении номенклатуры дел предприятиям необходимо учитывать требования к номенклатуре дел, содержащиеся в Государственной системе документационного обеспечения управления, основных правилах работы ведомственных архивов, перечнях документов с указанием сроков хранения. Номенклатура дел предприятия разрабатывается специалистом, ответственным за организацию работы с документами.

Номенклатура дел уточняется в конце каждого календарного года, перепечатывается, рассматривается и утверждается руководителем предприятия, вводится в действие с 1 января следующего календарного года.

Государственное предприятие, являющееся учредителем предприятия, которое сдает документальные материалы в Центральный государственный архив народного хозяйства РФ (ЦГАНХ), то номенклатура дел согласовывается с его ведомственным архивом и после одоб-

рения экспертной комиссией направляется на согласование с Центральной экспертно-проверочной комиссией ЦГАНХ. Пересогласование номенклатуры дел с ЦГАНХ РФ осуществляется раз в 5 лет. Ведомственный архив госпредприятия осуществляет контроль над составлением и использованием номенклатуры дел, формированием и оформлением дел в учрежденном им предприятии. Номенклатура дел дочернего предприятия визируется лицом, ответственным за организацию делопроизводства, подписывается заместителем директора, утверждается руководителем предприятия. Заголовками разделов номенклатуры дел являются наименования подразделений, расположенные в соответствии с утвержденной структурой и штатным расписанием предприятия.

При составлении заголовков дел следует учитывать, что:

1) заголовок должен полностью соответствовать смысловому содержанию документов, группируемых в данном деле;

2) заголовок должен быть кратким, четко сформулированным. Заголовки дел в процессе формирования дел могут уточняться. Состав заголовка дела образует следующие элементы:

а) название разновидности документов (приказы, указания, протоколы, решения и т.д);

б) название предприятия или его структурного подразделения;

в) адресат или корреспондент документа;

г) краткое содержание документов дела;

д) название территории (местности), с которой связано содержание документов дела;

е) даты (период), к которым относятся документы дела.

Название вида заводимого дела или разновидности документов указывается в начале заголовка, а слово «копии» – в конце.

В заголовках дел, предназначенных для группировки документов одной разновидности, эта разновидность указывается во множественном числе. В заголовках дел, содержащих переписку, указывается, с кем и по какому вопросу (вопросам) она ведется.

В заголовках дел, содержащих переписку с однородными корреспондентами, последние не перечисляются, а указывается их общее видовое название.

В заголовках дел, содержащих плановую или отчетную документацию, указывается период времени, за который составлены документы, вид документа и автор.

В наименованиях дел, содержащих организационно-распорядительные документы, указывается вид документа и автор.

В заголовках дел, содержащих документы разного вида по одному вопросу, не связанные последовательностью делопроизводственных операций, в качестве вида дела

употребляется термин «документы», а в конце заголовка в скобках указываются основные разновидности документов, которые должны быть сгруппированы в деле.

Дела по вопросам, не разрешенным в течение 1 года, являются переходящими и вносятся в номенклатуру дел следующего года с тем же индексом.

В номенклатуру дел предприятия также включаются справочные картотеки, журналы учета документов.

Номенклатура дел предприятия должна составляться в последнем квартале предшествующего года на новый календарный год по установленной форме.

4.3. Учет и контроль с помощью аудиторских компаний

Аудиторская деятельность, аудит – это предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей.

Целью аудита является выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. Под достоверностью понимается степень точности данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

Аудиторские организации и предприниматели, которые осуществляют свою деятельность без образования юридического лица, могут оказывать сопутствующие аудиту услуги.

Под сопутствующими аудиту услугами понимается оказание аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами таких услуг, как:

1) постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, бухгалтерское консультирование.

Постановка бухгалтерского учета – это залог успешной и стабильной деятельности бухгалтерии предприятия. Данный процесс включает в себя:

а) формирование учетной политики для целей бухгалтерского учета и налогообложения с приложениями рабочего плана счетов бухгалтерского учета, форм первичных учетных документов;

б) разработку подробных рекомендаций по ведению бухгалтерского учета в соответствии с деятельностью организации;

в) обучение бухгалтеров работе с операциями, внедренными сторонними специалистами в процессе постановки учета;

2) налоговое консультирование (по вопросам оптимизации налоговых платежей).

В настоящее время практикуют следующие направления работы по совершенствованию системы налогообложения предприятия:

а) экспертное заключение по эффективности применяемой схемы налогообложения;

б) экспертное заключение по схемам налогообложения, которые предприятие предполагает использовать;

в) комплекс мер по недопущению и минимизации налоговых санкций;

г) разработку схемы оптимизации налогообложения;

д) выработку для предприятия эффективной персональной системы налогообложения;

е) внедрение новых систем налогообложения;

ж) составление индивидуального налогового календаря;

3) анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование;

4) управленческое консультирование, в том числе связанное с реструктуризацией организаций;

5) правовое консультирование, а также представительство в судебных и налоговых органах по налоговым и таможенным спорам;

6) автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;

7) оценка стоимости имущества, оценка предприятий как имущественных комплексов, а также предпринимательских рисков;

8) разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;

9) проведение маркетинговых исследований;

10) проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в области, связанной с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;

11) обучение в установленном законодательством Российской Федерации порядке специалистов в областях, связанных с аудиторской деятельностью;

12) оказание других услуг, связанных с аудиторской деятельностью.

Глава 5. Привлечение персонала. Найм. Юридический анализ способов привлечения персонала

5.1. Формирование кадрового состава

Ориентация сегодняшней экономики на рыночные отношения коренным образом поменяла подходы к решению многих и многих проблем в этой отрасли и в первую очередь тех, которые связаны с человеческим фактором.

Любой руководитель, конечно, понимает, что успех его организации во многом обусловлен степенью квалификации ее сотрудников, сплоченности команды, работающей в этой организации. А, следовательно, делом первостепенной важности для любой фирмы является подбор персонала.

Понятие квалификации, а точнее, этот термин происходит от лат. qualis – «какой по качеству» и facio – «делаю». В трудовом праве различают квалификацию работы и квалификацию отдельных работников. **Квалификация работы** – характеристика данного вида работы, устанавливаемая по степени ее сложности, точности и ответственности. Обычно определяется разрядом, к которому данная работа отнесена тарифно-квалификационным справочником. Она имеет важное значение для установления тарифных ставок и должностных окладов. Квалификация работника – это степень и вид профессиональной обученности, необходимые для выполнения конкретного вида работы (Толковый словарь «Бизнес и право». Гарант – справочная правовая система).

Деятельность любого специалиста по работе с персоналом, будь то менеджер по персоналу либо инспектор в отделе кадров, направлена на создание необходимого человеческого потенциала организации, приведение кадровых возможностей организации в соответствие с кадровыми потребностями. Для этого ему необходимо продумать все возможные меры по формированию кадрового состава организации, а, кроме того, по поддержанию работоспособности персонала и оптимизации кадрового состава.

Одной из немаловажных частей процесса планирования в организации является планирование потребности в персонале. В конечном итоге именно с успешного кадрового планирования все и начинается, потому что именно кадровое планирование отвечает на вопросы, сколько работников, какой квалификации, когда и где требуется, и самое главное – каким образом можно привлечь нужный, наиболее квалифицированный, коммуникабельный персонал.

Важным моментом в оценке персонала является разработка организационного и финансового планов укомплектования кадров, включающая в себя разработку программы мероприятий по привлечению персонала, разработку и апробирование методов оценки кандидатов либо адаптацию уже существующих методов непосредственно к сложившейся ситуации. Немаловажным является **расчет финансовых затрат** на привлечение необходимого персонала и реализацию оценочных мероприятий.

Определить необходимую в организации численность рабочих и их профессиональный и квалификационный состав позволяют производственная программа, нормы выработки, планируемый рост повышения производительности труда и структура работ.

Для начала необходимо провести анализ кадровой ситуации в регионе. Он особенно важен на стадии формирования организации как таковой. Проводя анализ основных профессионально-возрастных групп, следует иметь в виду внутренне присущие им характер-

ные особенности. Например, для молодых работников характерны особенности, связанные с началом карьеры и готовностью овладевать современными профессиями. Конечно, начало карьеры, с одной стороны, – это недостаточность практических навыков, а с другой – большая эмоциональная вовлеченность в процесс работы. Огромным позитивом в ориентации на современные профессии является отсутствие стереотипов, тормозящих внедрение нового, однако это же может стать недостатком, если необходима реализация традиционных схем деятельности и поведения в организации. А вот именно руководителей имеет смысл подбирать среди работников среднего возраста.

Целью первичного набора персонала является создание определенного резерва кандидатов на все рабочие места с учетом будущих организационных и кадровых изменений, увольнений, перемещений, уходов на пенсию и т. д.

Для того чтобы начать поиск и отбор необходимых работников, служба персонала должна обладать информацией о стратегии организации, ее структуре, основных направлениях ее деятельности и приемлемой организационной культуре.

На процесс набора кандидатов влияют факторы внешней и внутренней среды. К примеру, факторами внешней среды могут стать определенные законодательные ограничения или качественный состав рабочей силы на рынке труда, а может быть, даже и месторасположение организации. К факторам внутренней среды обычно относят кадровую политику в организации, а также образ самой организации, т. е. то, насколько она считается привлекательной как место работы для кандидата. Под кадровой же политикой понимаются принципы работы с персоналом, стратегические кадровые программы.

Таким образом, вся процедура отбора персонала начинается с принятия решения самим соискателем в выборе той или иной организации. Этот выбор связан с его собственными целями, планами и особенностями. Четкое представление о том, каким образом человек ищет работу, может помочь менеджеру организовать наиболее эффективный процесс привлечения кандидата.

Итак, **первым** действием потенциального кандидата будет определение предполагаемого места в организации с точки зрения варианта окончательного или промежуточного рабочего мечта и конечной цели служебного продвижения. На этом этапе задачей менеджера по персоналу будет являться выделение исходя из анализа рынка рабочей силы возможных представителей, стремящихся к целям, адекватным корпоративной культуре организации.

Вторым шагом кандидата является определение информации о предполагаемых рабочих местах. А специалисту по персоналу необходимо анализировать способы получения информации и оценить влиятельность различных средств массовой информации на тот сегмент рынка труда, из которого возможно привлечение кандидата.

На следующем этапе предполагаемый кандидат формирует так называемый конкурентный лист и сравнивает предлагаемые разными организациями условия исходя из собственных мотивов, по объему вознаграждения, по возможности должностного роста, профессионального развития, определенных гарантий и т. д. Менеджеру по кадрам же на этом этапе необходимо анализировать предложения возможных конкурентов и разработать способы аргументации **за** свою компанию. Возможно, есть пути предложения дополнительных параметров, которые могут быть важны для потенциального кандидата.

Далее кандидату необходимо беспристрастно анализировать собственные возможности, что позволит построить наиболее удачную аргументацию при прохождении отборочных процедур. Менеджер должен выработать гибкий подход при переговорах с кандидатом и в случае его перспективности предусмотреть возможность изменения функциональных обязанностей, статуса, проектирования карьеры.

Если в организации возникает проблема, связанная с недостатком кадров, т. е. необходимо принять нового работника, возникает вопрос, где искать потенциальных кандидатов и каким образом их известить об имеющихся вакансиях.

Таким образом, **подбор персонала** – это метод выбора наиболее подходящего кандидата на имеющуюся в организации вакансию. В принципе, если говорить коротко, это делается следующим образом. Сперва создается должностная инструкция, где детально перечисляются важнейшие требования к кандидату в области квалификации, опыта работы и других основных параметров. Наличие должностной инструкции позволяет составить квалификационные требования, в которых объясняется, как данная должность вписывается в структуру организации, определяются уровень заработной платы и все предполагаемые дополнительные выплаты. После этого начинается поиск подходящей кандидатуры: публикуются объявления в общих и профессиональных газетах, даются заявки агентствам по найму. Затем осуществляется предварительный отбор – потенциальным кандидатам на должность рассылаются приглашения прислать автобиографию (резюме). При этом отбираются кандидаты, в наибольшей мере соответствующие описанию работы. По результатам проводится отборочное собеседование, которое может включать практические тесты, с тем чтобы в списке возможных кандидатов осталось всего несколько человек. Порой требуется провести повторные собеседования; при необходимости применяются психологические тесты. Количество собеседований и масштабы тестирования зависят от уровня вакантной должности. Собеседование может проводиться одним специалистом или их группой, с каждым кандидатом по отдельности или с несколькими сразу. Степень участия в подборе персонала отдела по работе с кадрами в различных организациях неодинакова. Теперь можно описать всю процедуру подбора кадров подробнее.

В первую очередь необходимо сказать, что источники привлечения кандидатов могут быть **внутренними и внешними.**

Внутренние источники – это люди, непосредственно работающие в данной организации. Методы набора персонала из внутреннего источника разнообразны. Одним таким методом является внутренний конкурс, когда служба персонала рассылает во все подразделения информацию об открывшихся вакансиях, проще говоря, извещает всех работающих. Может последовать просьба порекомендовать на работу своих друзей и знакомых. Преимущество такой практики состоит в том, что люди, занимающиеся отбором, могут заранее знать претендентов на вакантную должность, их качества как работников, а также личные качества. Впрочем, это может оказаться и значительным недостатком.

Следующий метод – это совмещение профессий. Если исполнитель требуется на короткое время, для выполнения небольшого объема работы, целесообразно использовать совмещение должностей самими работниками фирмы.

Весьма эффективным для некоторых организаций на стадии интенсивного роста считается такое использование внутренних источников комплектования управленческих кадров, как перемещение руководителей, т. е. ротация. Это неизменно приводит к расширению кругозора, повышению управленческой квалификации и сопровождается должностным ростом работников.

Сегодня практически повсеместно при появлении вакансий в аппарате управления принято вначале объявлять внутренний конкурс на замещение должности из своих сотрудников и только в случае отрицательных результатов приглашать к участию в конкурсе специалистов со стороны. Считается, что это является возможностью самореализации внутри организации и воспринимается как поощрение успешной работы, укрепляет веру сотрудников в свою организацию и улучшает моральный климат в коллективе и, что немаловажно, значительно сокращает затраты на найм. Но есть и отрицательные стороны этого источника: могут возникнуть так называемая семейственность, приводящая к застою в появлении

новых идей и изобретательской мысли, а то и риск накопления и осложнений личных взаимоотношений между сотрудниками организации.

К внешним источникам подбора персонала относятся все потенциальные кандидаты на замещение вакансии. Среди них люди из так называемого списка ожидания, т. е. те, с которыми руководители организации или работники службы персонала раньше уже встречались по вопросу трудоустройства, и кандидаты, с которыми встречи еще только предстоят.

Одним из методов поиска работников из внешних источников является обращение в государственную службу занятости или центры занятости. Многие фирмы и компании используют местные центры занятости в качестве источника для найма людей. Таким образом, часто выгодно подбирать сотрудников рабочих специальностей со средним специальным образованием, т. е. не слишком квалифицированный персонал. Как правило, через центры занятости устраиваются на работу специалисты, которые потеряли работу в связи с банкротством своих прежних работодателей.

Часто менеджеры по персоналу пользуются услугами агентств по найму, т. е. кадровых агентств, чтобы сэкономить время и избежать трудностей при поиске нового работника. Агентство по трудоустройству – это организация, которая представляет работодателям подходящих потенциальных работников, взимая за свои услуги с работодателя плату, обычно в размере первой заработной платы работника.

Обращение в эти так называемые рекрутинговые компании (которых в последнее время становится все больше и больше) часто не дает желаемого эффекта. Фирма платит за каждого подобранного сотрудника большие деньги, а через некоторое время выясняется, что он не подходит по целому ряду параметров: не способен гармонично вписаться в коллектив или реальные его возможности совершенно не соответствуют заявленным и т. и. Конечно, это совершенно не значит, что следует полностью отказаться от услуг рекрутинговых компаний, тем более что, как правило, хорошо работающее агентство представляет нескольких кандидатов, чтобы работодатель сделал свой выбор самостоятельно, а также на представляемых специалистов могут быть даны гарантии, которые вступают в силу в случае увольнения их по собственному желанию или некомпетентности. В таком случае рекрутинговая компания обязана бесплатно представить других кандидатов на данную должность. Но, безусловно, фирма (точнее, ее кадровики) должна сама знать методы отбора персонала, уметь применять их на практике, привлекать к этой работе психолога и т. д.

На сегодняшний день работодатель все чаще применяет такой достаточно новый и интересный способ отбора и найма персонала, как открытый рекрутинг, который представляет собой один из новейших инструментов кадровой политики современных компаний. В основном такая уникальная методика подбора персонала с использованием видеоинтервью и деловых игр применяется кадровыми агентствами, чтобы организовать наиболее быстрый и максимально полный поиск запрашиваемого кандидата.

Суть этой персонал-технологии состоит в том, что открытый рекрутинг не предлагает работодателю какого-то конкретного человека или нескольких соискателей на вакантную должность, а дает возможность увидеть всех потенциальных претендентов на нее (обычно число таких претендентов составляет от 50 до 250 человек).

По представленным видеоинтервью конкретные кандидатуры выбирает уже сам руководитель фирмы-работодателя, потому как только сам руководитель по-настоящему знает, какой именно человек нужен компании, и может увидеть необходимого специалиста среди многочисленных претендентов. Руководитель при формулировании задачи любой рекрутинговой фирме-посреднику обычно весь комплекс требований умещает в следующее: работник должен быть коммуникабельным, инициативным и ответственным. Но часто даже наличие этих качеств у соискателя не дает гарантии, что это именно тот работник, который нужен компании.

После выяснения формальных требований агентство разрабатывает и осуществляет определенные стратегию по привлечению необходимых кандидатов. В большинстве случаев это заключается в том, что агентство публикует объявления в газетах, стараясь по возможности максимально охватить потенциальный рынок труда.

Как правило, звонков в кадровое агентство бывает в два-три раза больше, чем то количество претендентов на должность, которое попадает на первый тур отбора персонала по данной методике. Дело в том, что для широты охвата контингента на рынке труда в объявлениях о вакансии указывается только часть формальных признаков требуемого специалиста, после чего широкая сеть диспетчеров агентства с большой пропускной способностью осуществляет предварительный отсев соискателей на вакантную должность.

Так как **целью работы любого кадрового агентства является** преподнести претендента на должность наиболее выгодно, существует опасение наличия некой предвзятости с их стороны. Таким образом, чтобы работодатель мог сделать правильный выбор, ему лучше, как говорится, один раз увидеть соискателя. Однако организовать личные встречи руководителя компании со всеми кандидатами довольно проблематично. Кроме того, столько персональной информации удержать в памяти без определенного искажения руководителю практически невозможно. А если исходить из того, что довольно скоро наступит утомление от количества поступающей информации от претендентов, часто руководитель, исходя из необходимости решения других неотложных деловых вопросов, выбирает практически первую попавшуюся кандидатуру на вакантную должность. Если же правильно использовать методику открытого рекрутинга, вся продолжительность процедуры знакомства с 100—150 кандидатами займет у руководителя совсем небольшой отрезок времени (от 1 до 1,5 ч).

Может возникнуть закономерный вопрос: как за такой небольшой период времени можно увидеть и оценить такое количество соискателей? На практике все достаточно просто. Дело в том, что руководитель просматривает только видеоматериалы, которые представляют собой короткие интервью с претендентами по 2—3 мин. Сами же встречи и беседы с соискателями проводит квалифицированный специалист-психолог. Именно на этом первом этапе при применении методики открытого рекрутинга происходит предварительный отбор соискателей. На второй этап, как правило, проходит не более 30 % всех участников конкурса.

Достоинство такого способа предварительного знакомства с соискателями на должность заключается в том, что просмотр видеоматериалов проходит в спокойной обстановке, где руководителю не надо напрягаться, выступая в непривычной для него роли интервьюера.

Вторым этапом конкурса является проведение деловых игр, которые также необходимо снимать на видеокамеру. В ходе проведения деловой игры, которая длится обычно 30—45 мин, соискатели раскрываются и с человеческой, и с деловой стороны. С помощью этого приема можно четко отследить их коммуникативный потенциал, способы достижения поставленных перед ними целей, стиль в принятии решений, поведение в сложившихся конфликтных ситуациях и многое другое.

Процесс проведения деловой игры также контролирует психолог. Именно он дает конкурсантам психологические задания. Возможен, например, такой вариант деловой игры: каждый из претендентов должен составить список из 5 качеств, которые необходимы представителю определенной профессии. После этого в ходе совместного обсуждения участники деловой игры вырабатывают такой список качеств, с которым были бы все согласны, на его основе каждый проводит самопрезентацию, т. е. доказывает, что у него есть все необходимые качества. Как уже было сказано, все это фиксируется и затем анализируется специалистом. Обсуждение результатов этого этапа – самый ответственный момент для специалистов-психологов и заказчиков, потому что за ним следует личная встреча отобранных претендентов с работодателем, т. е. непосредственно собеседование. Но принятие окончательного решения

о приеме на работу остается, конечно, за самим работодателем, потому что он здесь выступает главным экспертом.

Данная методика применяется довольно активно в Российской Федерации уже около 7 лет и достаточно хорошо себя зарекомендовала.

Следующий вариант подбора сотрудников – поиск среди выпускников школ, колледжей, высших учебных заведений, коммерческих школ. Обычно большинство учебных заведений (высших уж точно) имеют службы по трудоустройству своих студентов и выпускников. Преподаватели этих и других учебных заведений тоже заинтересованы в том, чтобы выпускники получили подходящую работу. Сотрудничать с такими студенческими кадровыми агентствами (СКА) очень и очень полезно для организации.

На сегодняшний день многие хозяйствующие субъекты предпочитают самостоятельно искать и подбирать претендентов на работу. **Методами, которые они используют при наборе персонала, являются** размещение объявлений об имеющихся вакансиях на радио и телевидении либо самостоятельный поиск кандидатов по объявлениям в средствах массовой информации. В данном случае работодателю очень важно ясно представлять себе, к каким средствам массовой информации необходимо обращаться. Кроме того, нужно правильно построить информационное сообщение, которое призвано привлечь внимание именно наиболее подходящих соискателей на должность. Для этого необходимо в объявлении отметить профессиональные и личностные особенности интересующего персонала. В качестве таковых, например, могут выступать специальное образование, особый опыт работы определенной продолжительности или же наоборот – отсутствие практического опыта по данной специальности. К сожалению, практически еще не используется работодателями Интернет, и все тематические серверы такого типа принадлежат рекрутинговым фирмам, которые таким образом просто переносят часть своей работы в Сеть. Объявления в средствах массовой информации могут выступать как основным источником поиска, отбора и найма персонала, так и дополнять все иные существующие способы отбора требуемых в компании специалистов.

Основным и неоспоримым преимуществом набора персонала из внешних источников является возможность выбора из большого числа кандидатов. Как правило, новые люди, вливаясь, приносят с собой новые идеи, свежие решения. Меньше угроза возникновения интриг внутри организации. Но есть и отрицательные моменты, недостатки набора из этого источника. Во-первых, это всегда связано с адаптацией нового работника в коллективе, что происходит не всегда гладко. На практике очень часто возникает ситуация, которую можно назвать кризисом при введении в работу. Это по сути стресс, переживаемый новым работником, если оказывается, что в реальности новая работа сильно отличается от его ожиданий. Этот феномен обычно следует из неумения руководителя точно объяснить работу и структуру организации на стадии отбора и найма персонала, а также из-за игнорирования процесса первоначальной подготовки, профессионального обучения и ознакомления. Кризис при введении в должность обычно кончается решением об увольнении.

Самыми популярными источниками привлечения персонала на вакантные должности являются сотрудники собственного предприятия и специалисты, самостоятельно ищущие работу, т. е. случайные претенденты, сведения о которых должны вноситься в картотеку или базу данных о внешних кандидатах. Это резерв, которым нельзя пренебрегать. Эти источники используют большинство компаний.

Используемые организациями методы отбора персонала различаются в зависимости от того, к какой «волне» принадлежит та или иная из них. Если говорить о давно сложившихся предприятиях (а это большинство, но все-таки далеко не все государственные предприятия), части акционерных обществ, то для отбора и найма персонала используются преимущественно стандартные, общепринятые и давно проверенные варианты. Наибольшее значение

в таких организациях уделяется формальным подтверждениям необходимой квалификации и опыта работы соискателей, которые организации черпают из трудовых книжек, дипломов и свидетельств о полученном образовании, анализа автобиографий того или иного соискателя. **Автобиография** – это описание жизни человека, отчет о полученном образовании, квалификации и прежней работе, подготавливаемый кандидатом на рабочее место и представляемый вероятному нанимателю. Автобиография должна быть отпечатана на машинке или на принтере. В США, да и в России сейчас тоже автобиографию часто называют резюме (resume). Сегодня большинство работодателей требуют выслать резюме, которое в дальнейшем будет рассмотрено, и, если оно покажется работодателю привлекательным, вполне может последовать приглашение на собеседование. Но для большинства соискателей именно на этом этапе все заканчивается. Так как же писать и оформлять резюме при приеме на работу правильно, а что вовсе не стоит упоминать ни в резюме, ни на собеседовании?

Как уже упоминалось выше, резюме, или C. V. (curriculum vitae), представляет собой письменный документ, где кратко излагаются анкетные данные и профессиональная биография. При помощи этого письменного документа работодатель заочно знакомится с претендентом на вакантную должность. Кроме того, если грамотно организовать работу со всеми поступающими резюме, то можно оптимизировать предварительный отбор кандидатов, сделать его более эффективным и, самое главное, значительно сократить временные затраты на поиск необходимого специалиста.

Представление работодателю резюме – это первый и наиболее важный момент общения с ним. Необходимо помнить, что резюме – еще и важный элемент самопрезентации соискателя. Опытному менеджеру по кадрам достаточно мимолетного просмотра основных позиций, чтобы определить, насколько показанные в резюме данные соответствуют требованиям, предъявляемым к кандидату на вакантную должность.

Резюме необходимо оформить таким образом, чтобы у потенциального работодателя возникло желание с ним ознакомиться. Оно не должно быть слишком объемным, т. е. оно не должно превышать одного, в самом крайнем случае двух листов (если это резюме опытного специалиста с большим стажем работы). Кроме того, после пересылки по факсу резюме должно быть по крайней мере читабельным.

Стиль написания резюме во многом будет зависеть от тех целей и задач, которые претендент ставит перед собой при написании. От этого будут зависеть конкретные сведения, которые войдут в резюме и порядок их размещения.

Несмотря на то что форма резюме более или менее свободна, все-таки в нем должны присутствовать определенная структура и последовательность изложения информации.

Первым пунктом обычно указываются личные сведения. Хотя они и не должны быть определяющими при отборе, но все же, как правило, очень интересуют работодателя. **К личным сведениям относятся** год, место рождения, семейное положение, дети. **О** детях необходимо написать их количество, возраст и пол.

По такого рода библиографическим сведениям, как фамилия, имя, отчество, дата и место рождения, сведения о семье, специалист по подбору кадров, обладающий навыками психодиагностики, вполне может представить обстановку, в которой рос человек. Так, например, сделать некоторые предположения о личностных свойствах соискателя позволяют наличие или отсутствие братьев или сестер, а также их возрастные категории. Младшие дети, как правило, более целеустремленны и ориентированы на достижения и успех. А у старших детей лучше сформированы качества лидера, они свободнее находят взаимопонимание с другими людьми. Также о многом сообщает порядок перечисления в резюме членов семьи. Если женатый мужчина 30 лет в первую очередь преподносит сведения о родителях, а лишь потом указывает свою жену, это может свидетельствовать о его несамостоятельности, зависимости, бесхарактерности.

Многие организации разрабатывают свои собственные кадровые анкеты. Под анкетой понимается опросный лист для получения каких-либо сведений о том, кто его заполняет; составляемый исследователем список вопросов обследуемому лицу, ответы на которые служат исходным материалом для обобщения.

Существует такая разновидность анкет, как **анкета-вопросник:** это структурированный список вопросов, используемый для получения информации. При подготовке, разработке и опробовании анкеты, т. е. на стадии, предшествующей использованию, необходимо проявлять осторожность и привлекать высококвалифицированных работников. Обработкой результатов также должны заниматься профессионалы.

Можно разработать анкеты с четкой структурой, т. е. детальными вопросами, требующими ответа либо «да», либо «нет», или анкеты с системой выбора из нескольких возможных ответов или со шкалой градации. Подобные вопросники часто используются для получения простой информации. Также возможно использование полуструктурированных анкет. Они позволяют проявить больше гибкости при ответах на стандартные вопросы, дать развернутые ответы на дополнительные вопросы. В некоторых случаях возможно использование неструктурированного вопросника.

Следующим пунктом резюме должна быть его **цель.** Под ней понимается должность или работа, на которую соискатель претендует или которой хочет заниматься, т. е. чего он хочет достичь в ходе предстоящего собеседования. Какому работодателю нужен сотрудник, который в принципе и сам не может достаточно четко определиться в выборе, сам не знает, чего он хочет в этой жизни. Подобная забывчивость может быть истолкована и как проявление некоторого неуважения не только к фирме, но и конкретно к специалисту по кадрам.

Если же резюме пишется для кадрового агентства, рекрутинговой компании, которые специализируются на работе с определенными специальностями, то вполне имеет смысл не указывать конкретную должность, так как в этом случае целью будет попасть в базу данных этой фирмы для того, чтобы они сами нашли подходящее место. В таком случае упор в резюме должен быть сделан на профессиональные навыки и опыт работы соискателя, а в остальном может быть сделано указание на возможные направления работы.

Следующим пунктом рекомендуется указать **сведения об образовании.** Особое внимание следует уделить хронологии в образовании. Наиболее часто используется так называемая прямая хронология событий: изложение следует по хронологическому порядку. Но если работа, на которую претендует соискатель, напрямую не связана с базовым образованием, рекомендуется использовать обратную хронологию событий, когда первым указывается учебное заведение, наиболее близко связанное с предполагаемым местом работы. Таким образом, в резюме нужно указать годы учебы, город, название учебного заведения, специальность и степень или звание.

После этого следует разместить **информацию о дополнительном образовании и повышении квалификации.** Эти сведения могут быть выделены в отдельный пункт (если список довольно внушителен) либо размещены вместе со сведениями об основном образовании (в том случае, если он небольшой).

Одним из самых основных разделов резюме является пункт, посвященный **опыту работы,** потому что именно он показывает, насколько квалификация соискателя соответствует той должности, на которую он претендует. Хронология сведений здесь предпочтительна обратная, так как за годы работы можно неоднократно поменять свою квалификацию или приобрести новую специальность (и не одну). Не нужно слишком растягивать описание на одном месте работы и слишком скудно освещать свою деятельность на другом месте. Это может привести к недоверию, зародить сомнение, что представленные сведения являются истинными. Неблагоприятное впечатление производят необоснованно длительный перерыв в работе (промежуток времени между уходом с одного места работы и устройством на сле-

дующие), а также резкие смены сфер деятельности и значительное различие в уровне занимаемых соискателем позиций (слишком частая смена фирм с коротким сроком работы в каждой тоже характеризует не с лучшей стороны).

Далее следует раздел резюме, который напрямую связан с профессиональным опытом, – это **профессиональные навыки соискателя.** При написании резюме бывает так, что оба этих раздела совмещают, а порой их разделяют. Именно здесь соискателю необходимо быть наиболее конкретным и последовательным в изложении информации. Недопустимы путаница в специальных терминах и уж тем более ошибки в них.

Следующим пунктом можно указать **дополнительные сведения.** Это может быть, например, информация о владении иностранными языками, персональным компьютером, даже увлечения или хобби. «Увлечение футболом, хоккеем, волейболом свидетельствует об умении работать в команде. Рыбалка, фотография, коллекционирование говорят о склонности к уединению, выдержке в сложных ситуациях, о необходимости подумать перед принятием решения. Экстремальные виды спорта привлекают стрессоустойчивых, склонных к рискованным ситуациям и достаточно самостоятельных людей. Читая анкету, можно еще обратить внимание на разные мелочи, отметить, как человек отвечает на вопросы – полно или ограничивается минимумом, следует инструкциям или вносит в нее собственные изменения. Такие детали – это тоже штрихи к портрету». (Информация с сайта Департамента федеральной государственной службы занятости населения по Красноярскому краю)

Последним, но достаточно важным разделом резюме замечательно будет представление **рекомендаций с прежних мест работы.** Необязательно в заголовке писать слово «резюме». И так любому кадровику ясно, что перед ним за документ. Желательно в качестве заголовка крупно написать фамилию, имя, отчество. Целесообразно также указывать адрес фактического проживания, а не формальной регистрации, и контактные координаты (телефон, факс, e-mail, пейджер). Несмотря на то что дату и тем более место рождения в резюме указывать необязательно, многие российские кадровики и работодатели считают это достаточно важным.

Описывать ожидания в области оплаты труда также необязательно. Но если соискатель уверен в своей конкурентоспособности на рынке труда, то требование по ожидаемому уровню оплаты его труда будет служить своеобразным фильтром. Естественно, что откликов на такое резюме будет меньше, но они в большей степени будут соответствовать ожиданиям претендента.

Наиболее часто встречающаяся ошибка составителей резюме заключается в том, что раздел «Опыт работы» является всего лишь выпиской из трудовой книжки соискателя. Соответственно, в этом разделе желательно указать, чем занималась компания, в которой ранее работал соискатель (особенно если эта информация не может быть почерпнута из названия или если организация не является общеизвестной). Также желательно поместить краткое описание того, в чем заключались конкретные функции соискателя, каковы были результаты и достижения в его трудовой деятельности. Даже если необходимо придерживаться соблюдения коммерческой тайны, можно найти возможность отразить это без нарушения обязательств.

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, купив полную легальную версию на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.