

На правах рукописи

ШУЛЕПИНА Светлана Александровна

**ДОХОДЫ И РАСХОДЫ
В УПРАВЛЯЮЩИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ
ЖИЛИЩНО-КОММУНАЛЬНОГО ХОЗЯЙСТВА:
МЕТОДИКА УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

Специальность 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика

Автореферат

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Краснодар – 2013

Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета ФГБОУ ВПО «Кубанский государственный аграрный университет»

Научный руководитель - кандидат экономических наук, профессор
Дегальцева Жанна Владимировна

Официальные оппоненты: **Сигидов Юрий Иванович -**
доктор экономических наук, профессор,
заведующий кафедрой теории бухгалтерского
учета ФГБОУ ВПО «Кубанский государственный
аграрный университет»
Белова Марина Валентиновна -
кандидат экономических наук, доцент кафедры
бухгалтерского учета, анализа и аудита Красно-
дарский филиал ФГБОУ ВПО «Российский эко-
номический университет им. Плеханова Г. В.»

Ведущая организация - ФГБОУ ВПО «Ростовский государственный
экономический университет (РИНХ)»

Защита состоится 6 декабря 2013 г. в 11 часов в конференц-зале главного учебного корпуса на заседании диссертационного совета Д 220.038.02 при Кубанском государственном аграрном университете по адресу: 350044, г. Краснодар, ул. Калинина, 13

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Кубанского государственного аграрного университета по адресу: 350044, г. Краснодар, ул. Калинина, 13.

С авторефератом можно ознакомиться на официальном сайте Высшей аттестационной комиссии – <http://vak.ed.gov.ru>.

Автореферат разослан 30 октября 2013 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета

Бондаренко П. С.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Изучение научных основ и обобщение опыта применения нормативных актов, регулирующих деятельность экономических субъектов и финансовых отношений в сфере жилищно-коммунального хозяйства (ЖКХ), выявили их несовершенство. Поэтому для эффективного реформирования системы ЖКХ в России, направленного на устранение имеющихся недостатков и внедрение обязательного контроля за использованием ресурсов отрасли, возникла необходимость разработки нормативно-правового регулирования методологии учета и отчетности управляющих организаций, уточнения методики бухгалтерского и налогового учета и рекомендаций по ее практическому применению.

Степень научной обоснованности проблемы. В области методологии финансового и налогового учета автор исследования опирался на работы российских ученых и специалистов: А. С. Бакаева, В. Г. Гетьмана, В. В. Говдя, Е. В. Ермолаевой, С. И. Жминько, Е. А. Каменевой, С. Н. Козырева, Н. П. Кондракова, М. И. Кутера, З. И. Кругляк, О. Г. Лапиной, В. Д. Новодворского, В. Ф. Палий, П. Г. Паниной, В. В. Патрова, А. В. Петрова, Л. В. Поповой, Ю. И. Сигидова, О. Ю. Федосеевой, Л. И. Хоружий, Л. А. Чайковской, А. Д. Шеремета и др. Среди зарубежных авторов теорию финансового учета разрабатывали: Х. Андерсон, А. Апчерч, Э. А. Аткинсон, Дж. Блейк, Д. Колдуэлл, Б. Нидлз, Г. Мюллер, Ж. Ришар, и др. По достоинству оценивая существенный вклад ученых, следует отметить, что остаются противоречивыми и недостаточно разработанными вопросы рациональной взаимоувязки финансового и налогового учета фактов хозяйственной жизни, связанных с предоставлением жилищно-коммунальных услуг (ЖКУ). Несовершенными являются формы и содержание первичных учетных документов, регистров бухгалтерского и налогового учета, применяемых в жилищно-коммунальном хозяйстве. До настоящего времени недостаточно полно раскрыт процесс учета жилищно-коммунальных ресурсов и услуг.

Целью данного исследования является разработка методических положений и практических рекомендаций по совершенствованию финансового и налогового учета доходов и расходов в управляющих организациях жилищно-коммунального хозяйства, обеспечивающих повышение эффективности их деятельности.

Для достижения поставленной цели исследования в диссертации были определены и решались следующие научно-методические задачи:

- уточнить понятие дохода от обычных видов деятельности управляющих организаций ЖКХ;

- дать оценку действующим методике и практике организации бухгалтерского и налогового учета доходов и расходов с позиций современных требований к качеству информации с учетом специфики деятельности исследуемого объекта;
- изучить теоретические и методические инструментарины формирования учетной политики управляющих организаций ЖКХ с целью разработки адаптированной к современным условиям хозяйствования и интегрированной учетной политики по финансовому и налоговому учету;
- разработать учетно-аналитическое обеспечение формирования доходов и расходов на основе первичного документирования, регистров аналитического и синтетического учета, отражающих отраслевые особенности функционирования управляющих организаций ЖКХ;
- уточнить методические рекомендации по финансовому и налоговому учету в управляющих организациях ЖКХ, в том числе порядок отражения процесса продаж жилищно-коммунальных услуг.

Предмет исследования - совокупность теоретических, организационных и методических аспектов финансового и налогового учета управляющих организаций ЖКХ.

Объектами исследования являются управляющие организации жилищно-коммунального комплекса Краснодарского края. Углубленное исследование проводилось по данным организаций: ООО «ГУК-Краснодар», ООО ЖК «Территория комфорта» и МУ РЭП № 32.

Информационно-эмпирической основой исследования послужила законодательная база Российской Федерации в жилищно-коммунальном хозяйстве, нормативные и методические материалы по проблемам развития отрасли Краснодарского края и Муниципального образования г. Краснодар, статистические данные, материалы, опубликованные в научных изданиях, ресурсах сети Интернет.

Научная новизна. Разработанные в диссертации положения представляют собой научное обоснование организации, ведения финансового и налогового учета в управляющих организациях жилищно-коммунального хозяйства. Наиболее существенными результатами являются:

- уточнено понятие доходов от обычных видов деятельности для управляющих организаций ЖКХ, оказывающих услуги по управлению многоквартирными жилыми домами, в целях совершенствования контроля за состоянием их деятельности. Доходы от обычных видов деятельности управляющих организаций ЖКХ представляют собой выручку от продажи комплексной жилищно-коммунальной ус-

луги. Доказана необходимость использования определения комплексной жилищно-коммунальной услуги, размер платы за которую является объективной основой формирования доходов в управляющих организациях (п. 1.5, п. 1.7 паспорта ВАК специальности 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика);

- разработана методика взаимодействия финансового и налогового учета управляющих организаций ЖКХ, которая, в отличие от действующей, базируется на создании интегрированной системы учета доходов и параллельной системы учета расходов и основана на требовании рационального ведения учета (п. 1.7 паспорта ВАК специальности 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика);

- адаптирована для управляющих организаций ЖКХ, применяющих общий режим налогообложения, комплексная система организации учета доходов и расходов, отличающаяся от действующей применением разработанных оригинальных элементов учетной политики, форм учетных документов бухгалтерского и налогового учета. Сформулированные положения (обеспечение раздельного учета по видам жилищно-коммунальных услуг и ресурсов, по договорам управления и по формам собственности помещений в многоквартирных жилых домах, ведение количественного учета коммунальных ресурсов, особенности учета разниц, возникающих при предоставлении ЖКУ между стоимостью и (или) количеством поступившего и поставленного коммунального ресурса (жилищной услуги)) позволяют усовершенствовать существующие методики и практику организации и ведения учета. Разработанные формы учетных документов направлены на систематизацию данных по учету приобретения и предоставления жилищно-коммунальных услуг, увеличение информационной емкости учетных документов в целях составления финансовой и налоговой отчетности, повышение ее существенности (п. 1.7 паспорта ВАК специальности 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика);

- предложены модифицированные аналитические счета и схемы учетных записей к счету 20 «Основное производство» (по видам ЖКУ, назначению (на индивидуальное потребление, на общедомовые нужды, возникающие разницы), видам затрат, договорам управления) и к счету 90 «Продажи» (по видам ЖКУ с учетом их назначения), которые, в отличие от традиционного аналитического учета, обеспечивают контроль за движением коммунальных ресурсов и позволяют аккумулировать информацию для составления сметы доходов и расходов по эксплуатации многоквартирного жилого дома, бухгалтерской финансовой, налоговой и иной отчетности, предусмотренной жилищным законодательством РФ (п. 1.7 паспорта ВАК специальности 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика);

- уточнена методика распределения сумм «входного» НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), имущественным правам, используемым одновременно в облагаемых и не облагаемых НДС операциях. Уточнен механизм исчисления НДС при ведении раздельного учета управляющими организациями ЖКХ, состоящий в аккумулировании информации в разработанных форматах регистров, повышающий информативность отчетности хозяйствующего субъекта (п. 1.7, 1.8 паспорта ВАК специальности 08.00.12 - бухгалтерский учет, статистика).

Теоретическая значимость исследования заключается в приращении научного знания в сфере эволюции бухгалтерского учета, дифференциации и интеграции его видов, теоретическом обосновании новой учетной системы специфического экономического агента рынка услуг населению в сфере ЖКХ.

Практическая значимость представлена в диссертации описанием методик бухгалтерского и налогового учета доходов и расходов, исчисления НДС при ведении раздельного учета управляющими организациями, разработанными формами учетных документов. Это позволит в максимальной степени использовать учетно-аналитическую информацию для оптимизации налогообложения, избежать ведения «двойного» учета при сближении учетных систем, обеспечить контроль за движением коммунальных ресурсов с отражением возникающих разниц, синтезировать и типизировать данные по учету приобретения и предоставления жилищно-коммунальных услуг, достичь прозрачности и точности при исчислении показателей налоговых деклараций и бухгалтерской финансовой отчетности, удовлетворяющей потребностям всех заинтересованных пользователей.

Основные положения диссертации, выносимые на защиту:

- авторская трактовка понятия доходов от обычных видов деятельности для управляющих организаций ЖКХ;
- обоснование системы информационных потоков и усовершенствованная методика бухгалтерского финансового учета процесса предоставления жилищно-коммунальных услуг;
- модели интегрированной информационной системы бухгалтерского и налогового учета доходов и параллельной информационной системы налогового учета расходов; методика распределения прямых расходов на незавершенные работы в целях исчисления налогооблагаемой базы по налогу на прибыль;
- алгоритм формирования учетно-аналитической информации в целях расчета налогооблагаемой базы по НДС;

– разработанный конструктор формирования учетной политики в целях бухгалтерского и налогового учета управляющих организаций ЖКХ.

Апробация результатов диссертационного исследования. Основные положения, теоретические выводы и практические рекомендации, сформулированные в диссертации обсуждались и получили положительную оценку в тезисах, статьях и выступлениях на международных научных и научно-практических конференциях: международной научно-практической конференции к 50-летию экономического факультета Кубанского ГАУ (г. Краснодар, 2010 г.), международной научно-практической конференции (г. Нальчик – г. Краснодар, 2010 г.), 3-й международной научно-практической конференции (г. Курск, 2013 г.). Наиболее существенные положения и выводы, рекомендации опубликованы в восьми научных работах общим объемом 10,5 п. л., в т. ч. авторских - 6,95 п. л. Три статьи размещены в изданиях, рекомендованных ВАК Министерства образования РФ.

Внедрена в практику финансово-учетной работы управляющих организаций ЖКХ разработанная программа для ЭВМ «Автоматизированная обработка данных по учету НДС при ведении раздельного учета» после ее государственной регистрации (Свидетельство о государственной регистрации № 2013614425). Результаты выполненного исследования используются в учебном процессе и при подготовке учебно-методического обеспечения по дисциплине «Налоговый учет» в ФГБОУ ВПО «Кубанский ГАУ».

Соответствие темы диссертации требованиям паспорта специальностей ВАК. Диссертация соответствует паспорту специальности 08.00.12 - «Бухгалтерский учет, статистика»: п. 1.5. Регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учета при формировании отчетных данных, п. 1.7. Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей, п. 1.8. Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой и др.) отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности.

Логика и структура работы. Цель и задачи исследования предопределили логическую последовательность изложения материала и структуру работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения и списка использованных источников и пяти приложений, изложена на 201 странице машинописного текста, содержит 37 рисунков, 16 таблиц. Список использованной литературы состоит из 182 источников.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Управляющая организация ЖКХ в условиях современного рынка управления жилым фондом – наиболее сложная форма организации взаимоотношений по предоставлению жилищно-коммунальных услуг, деятельность которой направлена, прежде всего, на обеспечение условий проживания граждан в многоквартирных домах. Проанализировав динамику и структуру рынка управления многоквартирными жилыми домами на территории Краснодарского края за период 2006-2012 гг. (таблица 1), можно сделать вывод о преобладании доли жилых домов, в которых собственники помещений отдали предпочтение управляющим организациям.

Таблица 1 – Соотношение способов управления многоквартирными жилыми домами на территории Краснодарского края, %*

Показатель	Годы							Отклонение (±) 2012 г. от 2006 г.
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	
Доля многоквартирных домов, в которых собственники выбрали способ управления домом - всего	44,8	80,8	100,0	100,0	97,5	99,1	97,7	52,9
из них:								
- непосредственное управление	25,7	35,1	35,0	23,5	17,4	30,5	31,2	5,6
- ТСЖ, ЖСК, иной специализированный кооператив	5,9	6,1	7,0	11,5	17,2	12,7	13,6	7,7
- управляющая организация	13,2	39,6	58,0	65,0	62,9	55,9	52,9	39,7
в том числе:								
- муниципальной (государственной) формы собственности	-	11,8	5,0	2,5	1,5	1,2	0,9	0,9
- частной формы собственности	-	24,6	50,0	61,3	61,4	54,7	52,0	52,0
- хозяйственные общества с долей участия, не превышающей 25 процентов, находящейся в государственной (муниципальной) собственности	13,2	3,2	3	1,2	0	0	0	-13,2

* по данным Департамента ЖКХ Краснодарского края

Изучение теоретических и методических положений по бухгалтерскому учету в сфере жилищно-коммунального хозяйства позволило выявить различия в толковании сущности учетной категории «доходы от предоставления жилищно-коммунальных услуг»: выручка от оказания управленческих услуг (заключение агентского договора) или выручка от оказания всех предоставляемых жилищно-коммунальных услуг. Применение посреднической схемы управляющими организациями противоречит нормам жилищного законодательства РФ. В п. 13 «Правил предоставления коммунальных услуг собственникам и пользователям помещений в многоквартирных домах и жилых домов», утвержденных постановлением Правительства РФ от 06.05.2011 г. № 354 «О предоставлении коммунальных услуг

собственникам и пользователям помещений в многоквартирных домах и жилых домов» (далее – Правила) указывается, что предоставление коммунальных услуг обеспечивается управляющей организацией посредством заключения с ресурсоснабжающими организациями договоров о приобретении коммунальных ресурсов в целях использования таких ресурсов при предоставлении коммунальных услуг потребителям, с применением оборудования, входящего в состав общего имущества собственников помещений в многоквартирном доме, и надлежащего исполнения таких договоров.

С экономической точки зрения, при использовании общедомового имущества для создания коммунальной услуги должна увеличиваться себестоимость, и, следовательно, стоимость такой услуги. Несмотря на экономическую целесообразность, согласно положениям жилищного законодательства РФ при расчете размера платы за потребленные коммунальные ресурсы, приобретаемые управляющей организацией у поставщика ресурсов, используются тарифы поставщика ресурсов (п. 38 Правил). А расходы по предоставлению коммунальных услуг, связанные с применением общедомового оборудования, относятся к расходам по содержанию и ремонту общего имущества многоквартирного жилого дома, и, следовательно, учитываются при формировании себестоимости жилищных услуг. Таким образом, управляющая организация формирует не себестоимость отдельной услуги, а себестоимость комплексной жилищно-коммунальной услуги.

Предложено, в целях обеспечения контроля качества управленческих услуг, уточнения функциональной направленности деятельности управляющей организации ЖКХ, рассматривать всю совокупность оказываемых ею жилищно-коммунальных и иных, направленных на достижение целей управления жилыми домами, услуг как единую неделимую комплексную услугу.

На основании авторского определения комплексной жилищно-коммунальной услуги раскрыта сущность объекта бухгалтерского учета **доходы от обычных видов деятельности управляющих организаций ЖКХ**, которые представляют собой выручку от продажи комплексной жилищно-коммунальной услуги. Данная концепция позволила разработать бухгалтерскую модель формирования выручки управляющей организации ЖКХ (рисунок 1). Модель позволяет проследить логику и структуру формирования доходов от обычных видов деятельности при предоставлении жилищно-коммунальных услуг с учетом применения различных методик определения выручки управляющих организаций (реализация управленческих услуг или комплексной ЖКУ).

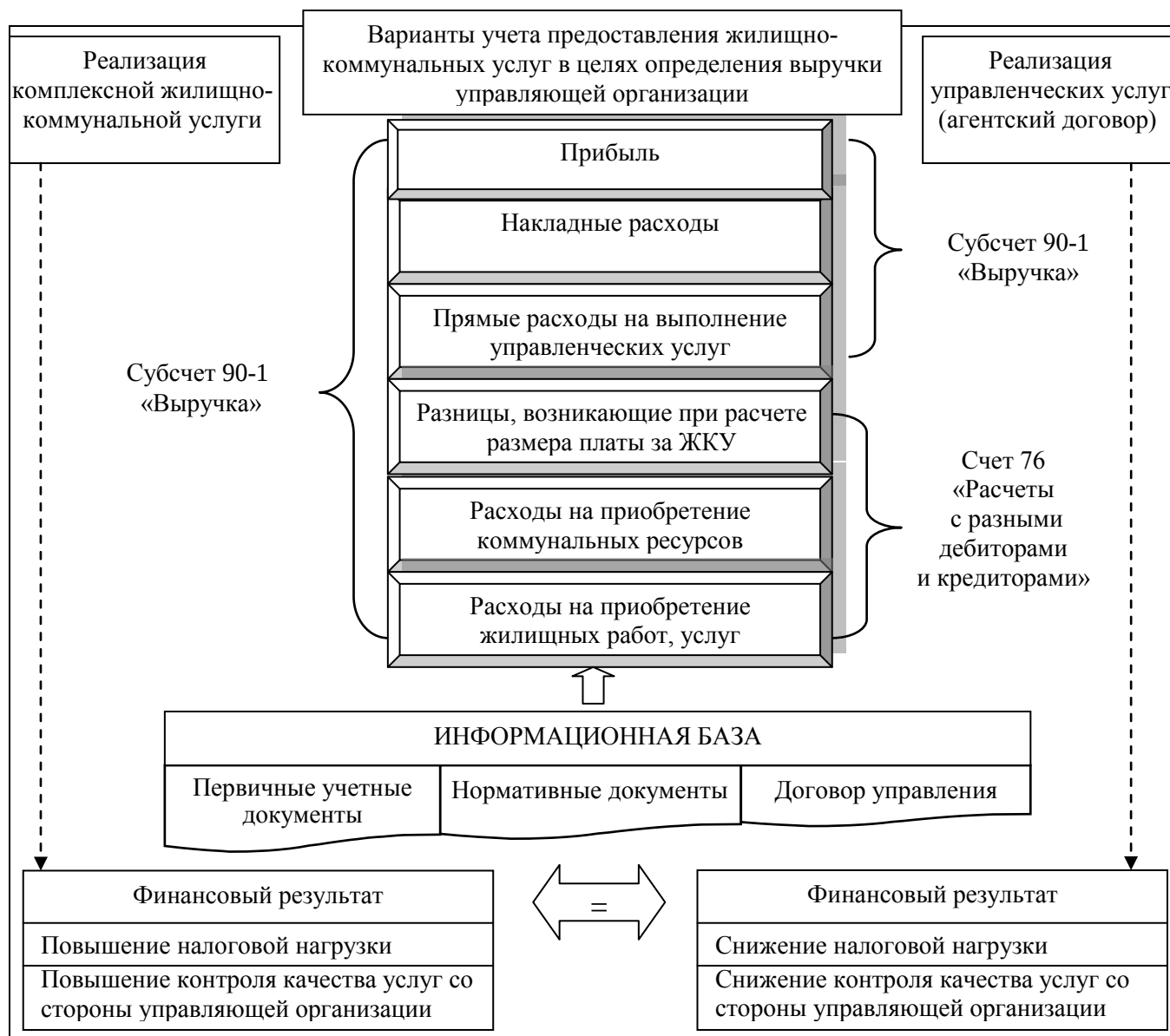


Рисунок 1 – Бухгалтерская модель формирования выручки управляющей организации ЖКХ

С учетом особенностей функционирования управляющих организаций, применение различных способов учета не оказывают влияние на величину финансового результата. Однако, при улучшении качества предоставляемых жилищно-коммунальных услуг в связи с усилением контроля со стороны управляющих организаций, последняя может рассчитывать на получение прибыли в будущем, в том числе за счет роста количества управляемых многоквартирных жилых домов.

При ведении бухгалтерского учета существующие особенности деятельности управляющей организации ЖКХ требуют разработки принципиально новых систем информационных потоков, позволяющих не только повысить информативность учетной документации в целях составления финансовой и налоговой отчетности, но и усовершенствовать механизм взаимоотношений между структурными

подразделениями, между управляющей организацией и собственниками помещений жилых домов. Рекомендуем использовать разработанный алгоритм обработки данных по учету расчетов за ЖКУ с применением модифицированных форматов документов (рисунок 2).



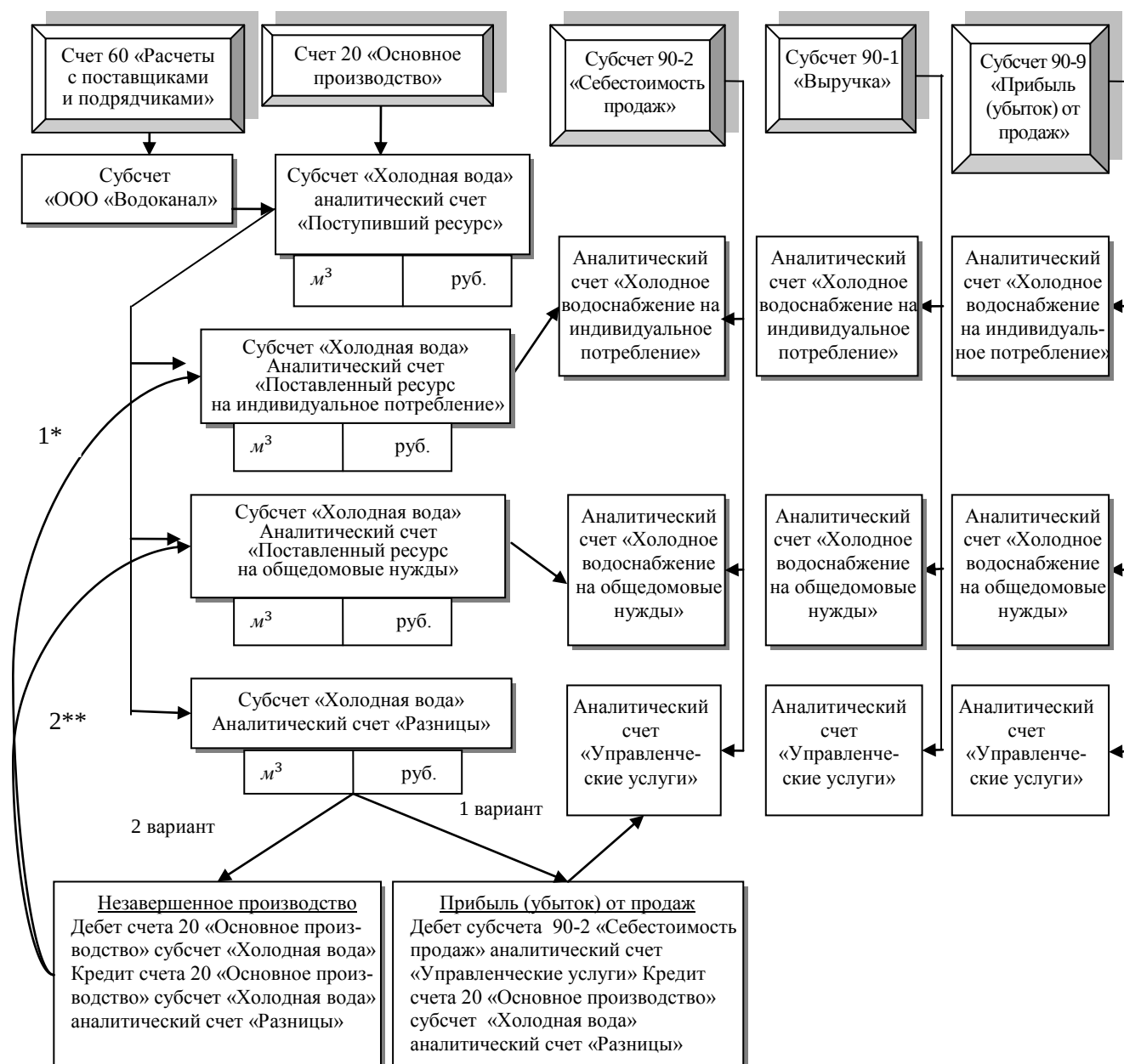
*предлагаемые регистры

Рисунок 2 - Алгоритм обработки данных по учету расчетов за ЖКУ в управляющих организациях ЖКХ

Предложенный алгоритм наглядно демонстрирует процесс накопления информации, ее систематизации и последующего участия в определении показателей финансовой и налоговой отчетности управляющих организаций, а также формирования информации для собственников помещений в многоквартирных жилых домах.

При расчете размера платы за коммунальные услуги управляющие организации ЖКХ сталкиваются с ситуацией, когда стоимость и объем приобретенного коммунального ресурса отличается от стоимости и объема поставленного ресурса. Причина возникновения таких разниц может заключаться в несовершенстве формул расчета размера платы при отсутствии индивидуального прибора учета расхода коммунального ресурса, временного отсутствия потребителей в занимаемом жилом помещении. Такие разницы возникают, когда коммунальная услуга поставляется ненадлежащего качества. Возникающие разницы необходимо отра-

жать в бухгалтерском и налоговом учете. Существенным недостатком учетной практики является непроработанность в бухгалтерском и налоговом законодательстве вопросов учета возникающих разниц. Управляющие организации ЖКХ, как правило, относят разницу на прибыль от деятельности по управлению многоквартирными жилыми домами, тем самым искажая финансовый результат от осуществления обычных видов деятельности (вариант 1, рисунок 3).



*1 – при возникновении разниц в связи с несовершенством установленных законодательством формул;
 **2 – при возникновении разниц в связи с проведением перерасчетов размера платы

Рисунок 3 – Усовершенствованная методика бухгалтерского финансового учета процесса предоставления жилищно-коммунальных услуг на примере холодного водоснабжения

В целях устранения имеющихся недостатков, предложено использовать

разработанную методику учета возникающих в процессе реализации жилищно-коммунальных услуг разниц. Разницы в случае их возникновения предлагаем учитывать в качестве незавершенного производства на счете 20 «Основное производство» на выделенном аналитическом счете по виду коммунальной услуги и по договору управления (вариант 2, рисунок 3).

С учетом необходимости дифференциации расходов и внедрения разработанной методики распределения возникающих в процессе продажи ЖКУ разниц, внесены предложения по адаптации существующей номенклатуры счетов бухгалтерского учета к условиям функционирования организаций, осуществляющих управление многоквартирными жилыми домами. При этом к счету 20 «Основное производство» предлагается открывать субсчета по видам ЖКУ с выделением факта предоставления услуги на индивидуальное потребление или на общедомовые нужды.

К субсчетам счета 20 «Основное производство» рекомендуем открыть аналитические счета первого порядка:

1) поступивший ресурс (работа, услуга) – учет ведется по стоимости и объему согласно первичным документам по покупке коммунального ресурса (жилищной услуги, работы);

2) поставленный коммунальный ресурс на индивидуальное потребление - учет реализованного коммунального ресурса осуществляется по расчетной (договорной) стоимости и объему в соответствии с законодательными актами РФ;

3) поставленный коммунальный ресурс (работа, услуга) на общедомовые нужды – учет реализованного коммунального ресурса (жилищной работы, услуги) ведется по расчетной (договорной) стоимости и объему в соответствии с законодательными актами РФ;

4) разница между поступившим и поставленным коммунальным ресурсом.

Аналитические счета второго порядка рекомендуем выделять по видам затрат. Информацию по аналитическим счетам третьего порядка предлагаем формировать по договорам управления. Использование предложенной структуры счета 20 «Основное производство» обеспечивает контроль за полнотой и правильностью исчисления размера платы за ЖКУ по видам, объектам и прочим элементам учета. К существующим субсчетам счета 90 «Продажи» рекомендуется открывать аналитические счета по видам ЖКУ с учетом выделения факта предоставления услуг на общедомовые нужды или на индивидуальное потребление.

Кроме того, на рисунке 3 изображена усовершенствованная методика бухгалтерского финансового учета процесса предоставления ЖКУ на примере холод-

ного водоснабжения. Предложенная методика апостериори обеспечивает достоверность формирования финансового результата по видам реализуемых ЖКУ, полной и прозрачной бухгалтерской отчетности, сокращение времени на формирование точной отчетности для собственников помещений многоквартирных домов.

Классифицировав возникающие в процессе управления многоквартирными жилыми домами доходы, был сделан вывод о единстве информационной базы при формировании доходов управляющей организации отрасли ЖКХ в целях бухгалтерского и налогового учета. Для сближения бухгалтерского и налогового учета обоснована модель интегрированной информационной системы доходов (рисунок 4). Она позволяет пошагово формировать информацию от первичных учетных документов до отчетности, использовать бухгалтерские регистры в целях налогообложения, и, следовательно, избежать ведения двойного учета. При этом сближение систем бухгалтерского и налогового учета происходит без роста налоговой нагрузки на организацию. В настоящее время практически невозможна интеграция бухгалтерского и налогового учета расходов управляющих организаций ЖКХ, прежде всего из-за различий в трактовках состава прямых и косвенных расходов для целей бухгалтерского учета и налогообложения.

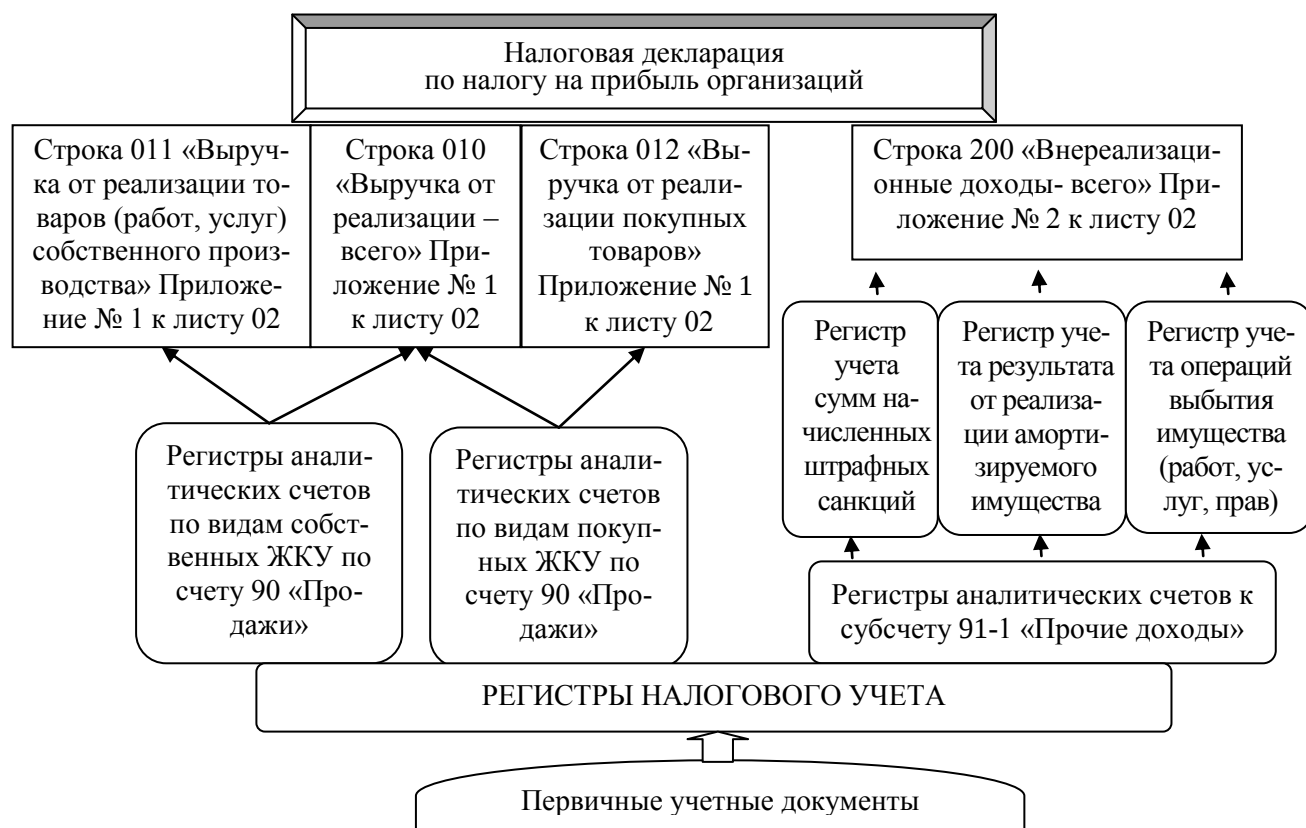


Рисунок 4 - Модель интегрированной информационной системы бухгалтерского и налогового учета доходов управляющей организации ЖКХ

Проведенное исследование приказов об учетной политике управляющих организаций ЖКХ Краснодарского края выявило, что перечень прямых и косвенных расходов в целях налогообложения максимально приближен к перечню, применяемому в бухгалтерском учете. Это позволяет управляющим организациям сократить трудозатраты на ведение учета и исчисление налогооблагаемой базы, но не оптимизировать налогообложение.

В целях анализа возможности налоговой оптимизации была рассчитана налоговая нагрузка для пилотных организаций (таблица 2).

Таблица 2 - Показатель налоговой нагрузки управляющих организаций ЖКХ МО г. Краснодар, применяющих общую систему налогообложения

Наименование организации	Год	Выручка от продаж, тыс. руб.		Чистая прибыль (убыток), тыс. руб.	Сумма уплаченных налогов, тыс. руб.	Налоговая нагрузка, %	
		итого	в т. ч. собственных работ, услуг			1 способ	2 способ
ООО «ГУК-Краснодар»	2009	759410	126568	10021	37467	4,93	29,60
	2010	2788039	282304	8653	91933	3,30	32,57
	2011	3369091	306281	6908	94645	2,81	30,90
	2012	3539513	339970	2962	93347	2,64	27,46
	Отклонение (±) 2012 г. от 2009 г.	2780103	213402	-7059	55880	-2,30	-2,14
ООО ЖК «Территория комфорта»	2009	39975	12895	8518	4054	10,14	31,44
	2010	50219	15802	2710	4477	8,91	28,33
	2011	59792	16203	-1554	4541	7,59	28,03
	2012	61051	17661	-9172	4674	7,66	26,47
	Отклонение (±) 2012 г. от 2009 г.	21076	4766	-17690	620	-2,49	-4,97
МУ РЭП № 32	2009	196578	59750	128	15529	7,90	25,99
	2010	247652	62602	232	16569	6,69	26,47
	2011	284144	71057	340	17700	6,23	24,91
	2012	284552	76812	341	18310	6,43	23,84
	Отклонение (±) 2012 г. от 2009 г.	87974	17062	213	2781	-1,47	-2,15

Особенности предоставления ЖКУ по утвержденным тарифам обусловили значительно более низкий уровень налоговой нагрузки (способ 1, таблица 2), чем среднеотраслевая величина, установленная ФНС России на 2011 г. в размере 22,2 %, что может служить основанием для проведения выездных налоговых проверок. Кроме того, низкий уровень налоговой нагрузки в данном случае свидетельствует не об эффективности деятельности управляющих организаций ЖКХ, а об отсутствии общепринятой методики определения выручки в таких организациях. И утвержденный среднеотраслевой уровень не может считаться достоверным параметром для сравнения как в управляющих организациях, применяющих посредническую схему, так и для управляющих организаций, оказывающих комплексную жилищно-коммунальную услугу.

В качестве сравнения, был рассчитан показатель налоговой нагрузки для управляющих организаций ЖКХ исходя из величины выручки от продажи работ, услуг, оказываемых собственными силами (способ 2, таблица 2). Указанная величина более сопоставима со среднеотраслевым показателем, что подтверждает факт применения большинством управляющих организаций посреднической схемы при предоставлении ЖКУ.

С учетом положений жилищного законодательства, авторского подхода к формированию доходов от обычных видов деятельности, предлагаем ФНС России уточнить методику расчета налоговой нагрузки для управляющих организаций в целях определения достоверной среднеотраслевой величины налоговой нагрузки на управляющие организации ЖКХ.

Фактически сложившийся уровень налоговой нагрузки, рассчитанной вторым способом, выше среднеотраслевого, что свидетельствует о возможности оптимизации налогообложения.

В связи с усилением роли ТСЖ, ЖСК, непосредственного управления на рынке предоставления жилищно-коммунальных услуг, с целью формирования экономически обоснованных и конкурентоспособных тарифов на управление многоквартирными жилыми домами предлагаем уменьшить величину налога на прибыль управляющих организаций за счет уточнения состава прямых и косвенных расходов для целей исчисления налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

В качестве прямых расходов в целях снижения величины налога на прибыль управляющих организаций с учетом особенностей их функционирования и в соответствии со ст. 318 НК РФ рекомендуем учитывать следующие:

- расходы на оплату труда (в том числе расходы на обязательное пенсионное страхование по финансированию страховой и накопительной частей трудовой пенсии, на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, которые начислены на указанные суммы расходов на оплату труда (ст. 255, п. 1 ст. 264 НК РФ)) основных сотрудников по управлению многоквартирным жилым домом;

- расходы на приобретение сырья и материалов, необходимых для осуществления деятельности по управлению многоквартирными жилыми домами;

- суммы начисленной амортизации по объектам, участвующим в осуществлении управленческих услуг;
- расходы по приобретению коммунальных ресурсов и жилищных работ, услуг.

В составе косвенных расходов для целей налогообложения нами рекомендовано учитывать все остальные расходы, связанные с оказанием комплексной услуги. Возросшая величина косвенных расходов позволит уменьшить налогооблагаемую базу по налогу на прибыль и, следовательно, снизить налоговую нагрузку на управляющие организации жилищно-коммунального хозяйства.

Специфика деятельности управляющих организаций ЖКХ заключается в том, что реализуемая услуга по содержанию жилищного фонда «включает в себя комплекс работ и услуг»(п. 2.1 «Методическое пособие по содержанию и ремонту жилищного фонда. МДК 2-04.2004», утвержденное Госстроем России).

Следовательно, происходит совмещение деятельности по оказанию услуг с выполнением работ. И в управляющих организациях складывается ситуация, когда расходы по выполнению работ осуществлены в одном отчетном периоде, а доходы получены в другом. Возникает необходимость распределения прямых расходов по выполненным, но не реализованным работам, на незавершенные. В качестве базы распределения таких расходов предложено использовать сметную стоимость работ, указанную в приложении к договору на управление многоквартирным жилым домом.

По результатам исследования предложены классификация расходов в целях исчисления налога на прибыль и методика расчета сумм прямых расходов по выполненным, но не реализованным работам, относимым на незавершенное производство (рисунок 5).

Разработанная методика расчета позволит управляющим организациям ЖКХ создать прозрачную систему исчисления расходов для целей налогообложения налогом на прибыль, обеспечить достоверность и доказуемость расчета суммы прямых затрат за счет использования в качестве базы распределения сметной стоимости работ, и, следовательно, избежать штрафных санкций со стороны налоговых органов и необходимости корректировок налогооблагаемой базы.

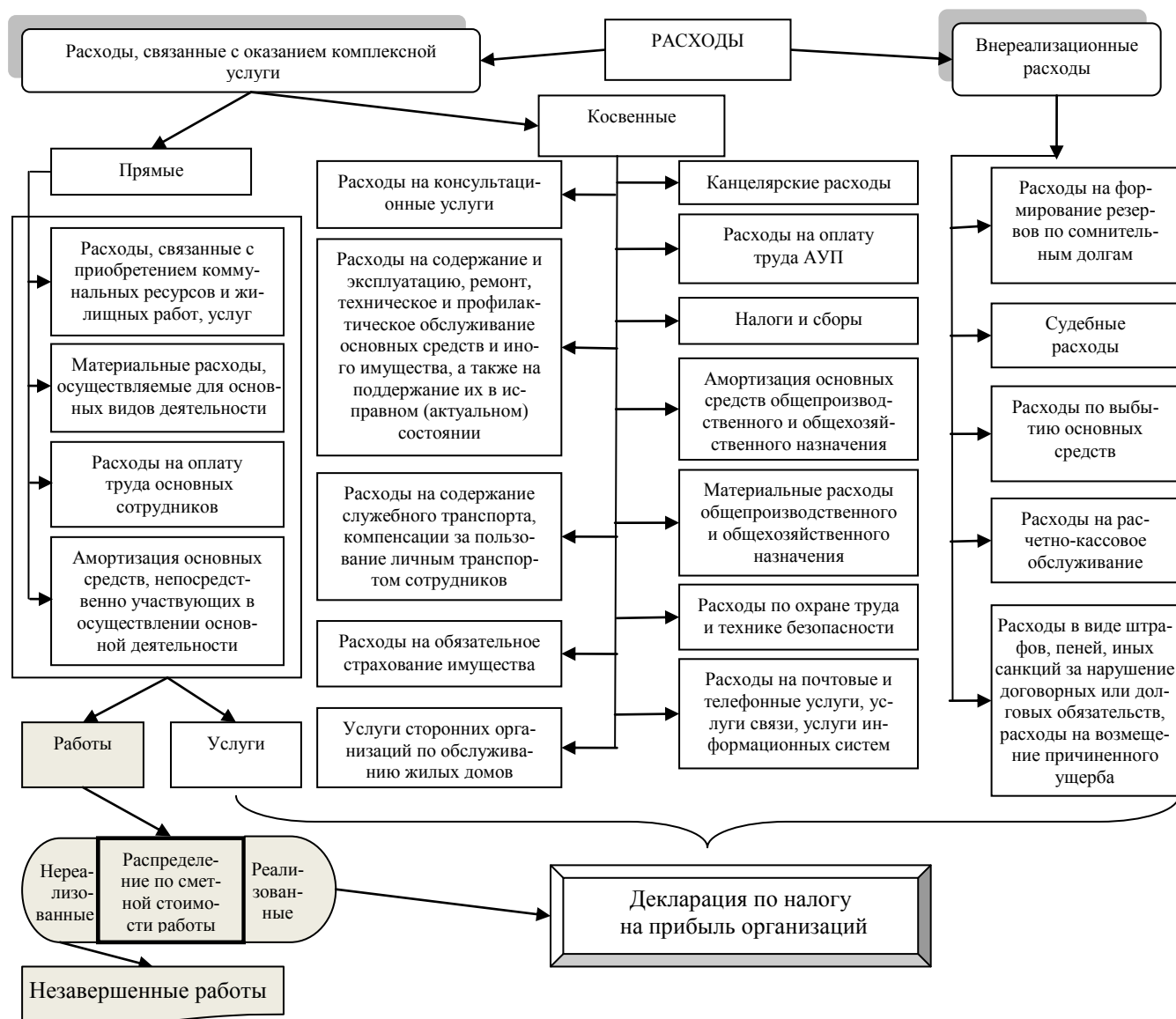
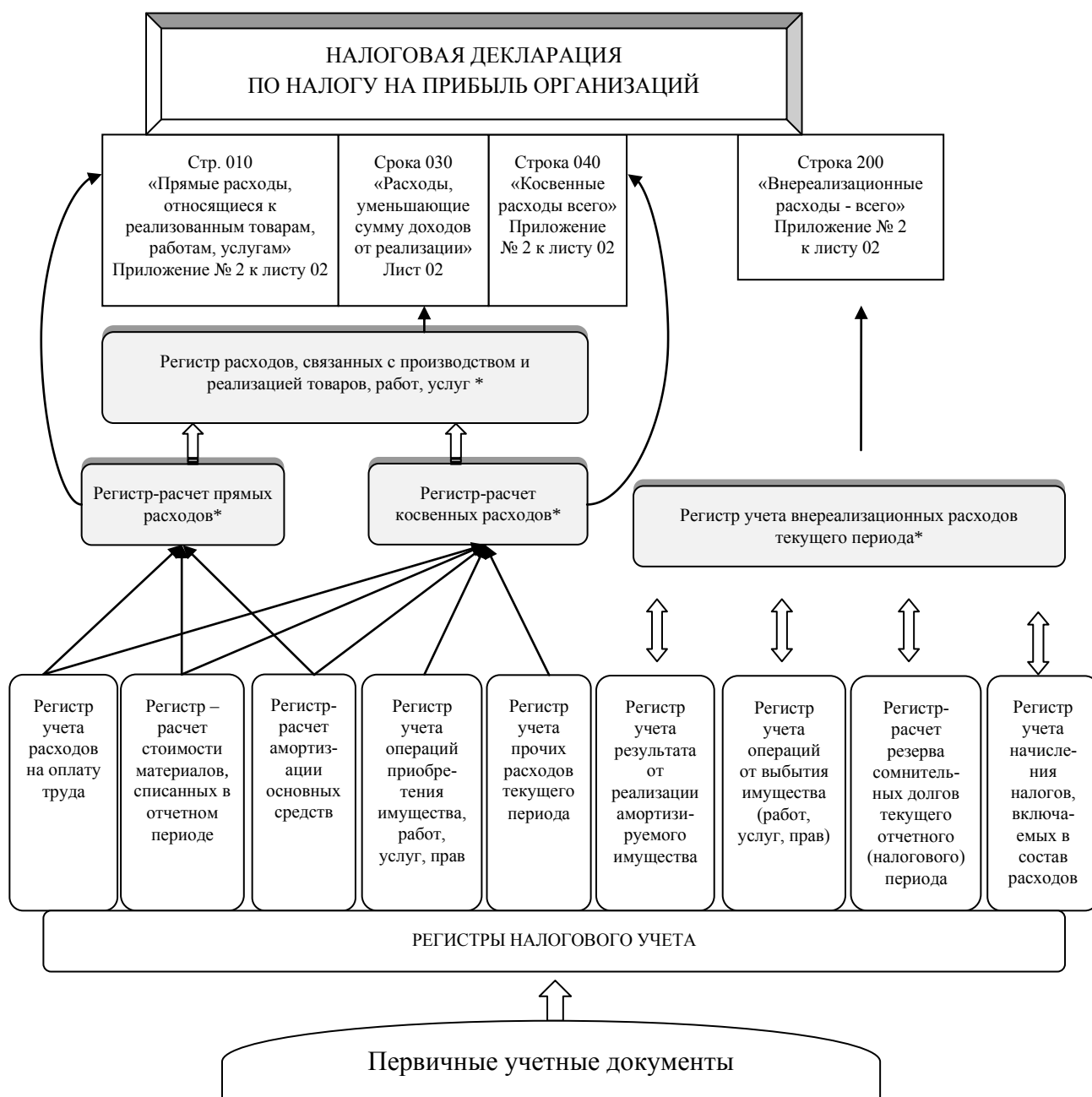


Рисунок 5 – Методика формирования расходов с учетом распределения прямых расходов на незавершенные работы в целях исчисления налога на прибыль

В целях сопоставимости показателей налогового учета и отчетности, снижения объема документации и трудозатрат, предлагаем применять разработанную модель параллельной информационной системы обработки данных по учету расходов, уменьшающих доходы при исчислении налога на прибыль, представляющую собой систему взаимосвязей предложенных и внедренных форматов регистров налогового учета и зависимость показателей налоговой отчетности от информации, содержащейся в них (рисунок 6). Параллельное ведение налогового учета расходов в управляющих организациях ЖКХ обосновано различиями в составе и порядке отнесения на расходы текущего периода прямых и косвенных расходов для целей бухгалтерского учета и налогообложения, наличия нормируемых для целей налогообложения прибыли расходов.

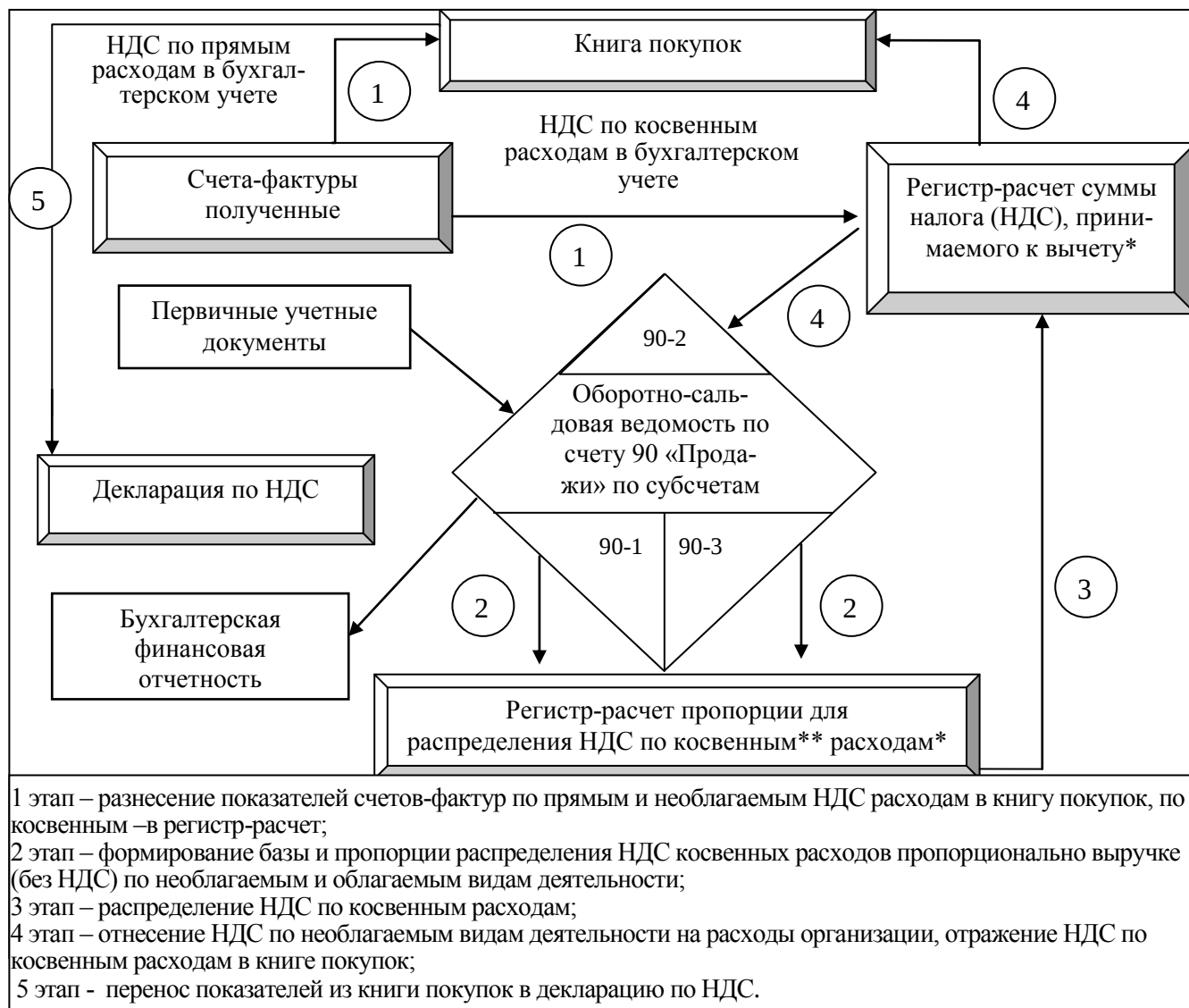


*- модифицированные регистры

Рисунок 6 – Модель параллельной информационной системы по учету расходов в целях налогообложения налогом на прибыль в управляющих организациях ЖКХ

Управляющие организации ЖКХ, применяющие основную систему налогообложения, являются плательщиками НДС. Поскольку реализация приобретаемых ЖКУ освобождается от уплаты НДС, а оказываемых собственными силами услуг – облагается НДС, возникает необходимость ведения раздельного учета. Созданный и обоснованный алгоритм формирования учетно-аналитической информации в целях расчета налогооблагаемой базы по НДС (рисунок 7) с применением разработанных форматов налоговых регистров (Регистр-расчет пропорции для распределения НДС

по косвенным расходам, Регистр-расчет суммы налога (НДС), принимаемого к вычету) позволяет точно формировать суммы налога при ведении управляющими организациями раздельного учета по облагаемым и необлагаемым НДС операциям, обеспечить прозрачность, достоверность информации для расчета сумм вычитаемого НДС, избежать споров с налоговыми органами и доначисления налога к уплате в бюджет.



* разработано автором

** НДС по косвенным расходам - суммы «входного» НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), имущественным правам, используемым одновременно в облагаемых и не облагаемых НДС операциях

Рисунок 7 – Алгоритм формирования учетно-аналитической информации в целях расчета налогооблагаемой базы по НДС

Внедрение разработанной программы для ЭВМ позволит в автоматическом режиме сформировать суммы НДС при ведении управляющими организациями раздельного учета по облагаемым и необлагаемым НДС операциям, обеспечит получение

ние полной и точной информации при расчете суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет.

В целях повышения качества бухгалтерского и налогового учета был проведен анализ существующих положений учетной политики в управляющих организациях ЖКХ, применяющих общий режим налогообложения, и разработан конструктор приказа об учетной политике, основанный на внедрении предложенных выше методик, моделей организации системы бухгалтерского и налогового учета. Фрагмент разработанного конструктора учетной политики в целях бухгалтерского и налогового учета доходов и расходов управляющих организаций ЖКХ представлен в таблице 3.

Таблица 3 - Фрагмент разработанного конструктора учетной политики в целях бухгалтерского и налогового учета доходов и расходов управляющих организаций ЖКХ

В целях бухгалтерского учета	В целях налогового учета (в части налога на прибыль и НДС)
Использовать субсчет 90-1 «Выручка» для учета начисления платы за ЖКУ, создать аналитические счета по видам ЖКУ с учетом выделения предоставления услуг на общедомовые нужды или на индивидуальное потребление. Аналогично выстроить структуру субсчетов 90-2 «Себестоимость продаж» и 90-3 «НДС»	Вести налоговый учет смешанным образом: использовать регистры бухгалтерского учета для формирования информации о доходах и самостоятельно разработанные организацией регистры по налоговому учету расходов
Использовать счет 20 «Основное производство» для количественного и стоимостного учета приобретенных коммунальных ресурсов, стоимостного учета жилищных работ, услуг. Открыть субсчета по видам жилищно-коммунальных услуг и ресурсам. Выделять на аналитических счетах первого порядка поступивший ресурс (услугу, работу), поставленный ресурс (услугу) на общедомовые нужды и на индивидуальное потребление, возникающие разницы. Формировать информацию по аналитическим счетам второго порядка по видам затрат, третьего порядка - по договорам управления жилыми домами	Учитывать поступления от предоставления жилищно-коммунальных и иных, направленных на достижение целей управления многоквартирным жилым домом, услуг в качестве доходов от реализации
Учитывать возникающие разницы при расчете размера платы за ЖКУ в составе незавершенного производства	Утвердить состав прямых и косвенных расходов с целью минимизации номенклатуры прямых расходов и снижения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль организаций
Использовать в качестве базы распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов заработную плату основных сотрудников	Использовать в качестве базы распределения сметную стоимость работ при исчислении сумм прямых расходов, приходящихся на незавершенные работы
Создавать резерв по сомнительным долгам. Отчисления в резерв производить ежеквартально, по результатам инвентаризации дебиторской задолженности. Порядок расчета отчислений в резерв установить в соответствии с порядком, утвержденным НК РФ.	Утвердить перечень необлагаемых НДС доходов и уточненные условия их освобождения от НДС, порядок раздельного учета НДС, подлежащего вычету по облагаемой деятельности, и включаемого в состав расходов по необлагаемым видам деятельности.

Предложенные в диссертации положения учетной политики будут способствовать повышению эффективности деятельности организаций и их конкурентоспособности на основе использования более структурированной и систематизированной информации.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

По результатам проведенного исследования сформулированы следующие выводы и предложения:

1. Изучение теоретических и методических положений по бухгалтерскому учету в сфере жилищно-коммунального хозяйства позволило выявить различия в толковании сущности учетной категории «доходы от предоставления жилищно-коммунальных услуг». Предложено, в целях обеспечения контроля качества жилищно-коммунальных услуг, уточнения функциональной направленности деятельности управляющей организации ЖКХ, рассматривать всю совокупность оказываемых ею жилищно-коммунальных и иных, направленных на достижение целей управления жилыми домами, услуг, как единую неделимую услугу. На основании авторского определения комплексной жилищно-коммунальной услуги раскрыта сущность объекта бухгалтерского учета «доходы от обычных видов деятельности управляющих организаций ЖКХ», которые представляют собой выручку от продажи комплексной жилищно-коммунальной услуги. По аналогии дано определение понятия «выручка от реализации» для целей исчисления налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

2. Обоснована бухгалтерская модель формирования выручки от предоставления жилищно-коммунальных услуг, наглядно демонстрирующая приоритеты использования в качестве выручки всей суммы жилищно-коммунальных платежей над применением посреднической схемы. Рекомендован алгоритм определения финансового результата на счетах бухгалтерского учета, обеспечивающий экономически и юридически обоснованный порядок формирования информации о доходах и расходах управляющей организации в целях составления бухгалтерской финансовой и налоговой отчетности.

3. Разработанный алгоритм обработки данных по учету расчетов за комплексную жилищно-коммунальную услугу с использованием модифицированных форматов документов представляет собой принципиально новую систему информационных потоков и наглядно демонстрирует процесс аккумулирования информации, ее систематизации, позволяет повысить информативность ученой документации в целях составления финансовой и налоговой отчетности, отчетности для собственников

помещений в жилых домах и усовершенствовать механизм взаимоотношений между структурными подразделениями управляющей организации ЖКХ.

4. Уточнены методические рекомендации по совершенствованию финансового и налогового учета в управляющих организациях ЖКХ. Предложена авторская методика бухгалтерского финансового учета процесса предоставления жилищно-коммунальных услуг, предусматривающая формирование информационной базы о количестве и стоимости приобретенных коммунальных ресурсов, жилищных работ, услуг и отпущенных ЖКУ на выделенных модифицированных аналитических счетах к счету 20 «Основное производство» в целях обеспечения контроля за полнотой и правильностью исчисления размера платы за жилищно-коммунальные услуги по видам, объектам и прочим элементам учета. В отличие от существующих методик, позволяет организовать учет разниц, возникающих между стоимостью и (или) количеством поступившего и поставленного коммунального ресурса (жилищной услуги), а также выделить информацию о факте предоставления ЖКУ на индивидуальное потребление или общедомовые нужды.

5. Обоснована интеграция данных бухгалтерского и налогового учета доходов с учетом особенностей функционирования управляющих организаций ЖКХ. Предложено ведение параллельного налогового учета расходов, а также разработан комплекс учетных документов, состоящий из четырех сводных аналитических налоговых регистров, группирующих информацию в соответствии с показателями налоговой декларации по налогу на прибыль, позволяющий систематизировать информационные потоки в целях контроля за формированием расходов и достоверностью показателей налоговой декларации по налогу на прибыль организаций. Разработана методика распределения прямых расходов на незавершенные работы в целях исчисления налогооблагаемой базы по налогу на прибыль в управляющих организациях ЖКХ, позволяющая избежать ведения двойного учета в хозяйствующих субъектах.

6. Уточнена методика распределения сумм «входного» НДС при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав, используемым при осуществлении облагаемых и необлагаемых НДС операций, разработан алгоритм формирования учетно-аналитической информации в целях расчета налогооблагаемой базы по НДС с учетом применения авторских форматов регистров налогового учета в части НДС, позволяющий выделить признаваемые и не признаваемые доходы в целях налогообложения, исключить возможность необоснованного возмещения налога из бюджета, а также избежать штрафных санкций со стороны налоговых органов.

7. Проведенное исследование позволило выявить возможность оптимизации налогообложения управляющих организаций ЖКХ путем совершенствования элементов учетной политики. Предлагаемый конструктор приказа об учетной политике учитывает существующие особенности функционирования объектов исследования, влияющие на организацию бухгалтерского и налогового учета, обеспечивает контроль за движением финансовых и коммунальных ресурсов, повышает полноту учетной информации.

ПУБЛИКАЦИЯ ОСНОВНЫХ ПОЛОЖЕНИЙ РАБОТЫ

Научные работы, опубликованные в изданиях, рекомендованных ВАК РФ:

1. Шулепина, С. А. Особенности бухгалтерского учета операций по проведению капитального ремонта жилого фонда / С. А. Шулепина // Научно-технические ведомости СПбГПУ. Экономические науки. - 2012. - № 1 (139)/2012. - С. 238-242 (авторских 0, 6 п. л.).

2. Шулепина, С. А. Некоторые аспекты бухгалтерского и налогового учета управляющих компаний в ЖКХ / С. А. Шулепина // Научно-технические ведомости СПбГПУ. Экономические науки. - 2011. - №1 (114) / 2011. - С. 200 - 203 (авторских 0,5 п. л.).

3. Шулепина, С. А. Особенности организации системы бухгалтерского учета управляющих компаний в ЖКХ / С. А. Шулепина // Научно-технические ведомости СПбГПУ. Экономические науки. - 2011. - №2 (119)/2011. - С.163-166 (авторских 0,6 п. л.).

Научные работы, опубликованные в других изданиях:

4. Шулепина, С. А. Роль иностранных инвестиций в экономике Краснодарского края / С. А. Шулепина // Проблемы функционирования экономики регионов Северного Кавказа и ЮФО: вызовы и решения: материалы междунар. науч.-практ. конф. ч. 1 (г. Нальчик - г. Краснодар, 2010 г.) - Краснодар, 2010. - С. 387-394 (авторских 0,4 п. л.).

5. Шулепина, С. А. Взыскание задолженности: экономико-правовые аспекты / С.А. Шулепина // Агропромышленный комплекс России: проблемы развития в условиях модернизации экономики: материалы междунар. науч.-практ. конф. ч. 2 (г. Краснодар, 2010 г.) – Краснодар, 2010. - С. 217 - 224 (авторских 0,4 п. л.).

6. Шулепина, С. А. Формирование отчета о движении денежных средств в соответствии с МСФО / С. А. Шулепина // Формирование толерантной экономики России в условиях ее инновационного развития и глобализации: материалы междунар. науч.-практ. конф. (г. Краснодар, 2010 г.) – Краснодар, 2010. - С. 271-282 (авторских 0,7 п. л.).

7. Шулепина, С. А. Моделирование системы налогового учета в управляющих организациях жилищно-коммунального хозяйства: монография / Ж. В. Дегальцева, С. А. Шулепина. – КубГАУ. - Краснодар, 2013. - 113 с. (авторских 3,55 п. л.)

8. Шулепина, С. А. Совершенствование методики распределения прямых и косвенных расходов для целей налогового учета в управляющих организациях / С. А. Шулепина // Тренды развития современного общества: управленческие, правовые, экономические и социальные аспекты: материалы 3-й междунар. науч.-практ. конф. (г. Курск, 2013 г.) – Курск, 2013. - С. 376-380 (авторских 0,2 п. л.).

Подписано в печать 28.10.2013 г.
Бумага офсетная
Печ. л. 1,0

Формат 60x84¹/₁₆
Офсетная печать
Заказ № _____

Тираж – 100 экз.

Отпечатано в типографии Кубанского государственного аграрного университета
350044, г. Краснодар, ул. Калинина, 13