

УЧЕТ

АНАЛИЗ

АУДИТ

**ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ
И ПРАКТИКИ**

ПРОБЛЕМЫ
ТЕОРИИ
И ПРАКТИКИ

КРАСНОЯРСК • 2018

21



Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Инженерно-экономический институт

УЧЕТ, АНАЛИЗ, АУДИТ: ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ

Сборник научных трудов

№ 21

Красноярск 2018

УЧЕТ, АНАЛИЗ, АУДИТ: ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ

Научное, производственно-практическое издание

Издается с 24 апреля 2009 года ♦ № 21. 2018

Главный редакторкандидат экономических наук,
доцент Г. И. Золотарева**Заместитель главного редактора**кандидат экономических наук,
доцент И. В. Федоренко**Редакционная коллегия**кандидат экономических наук,
доцент М. В. Полубелова,
кандидат экономических наук,
доцент Г. В. Денисенко,
кандидат экономических наук,
доцент С. В. Филько**Редакционный совет**доктор экономических наук,
профессор Л. В. Ерыгина,
доктор экономических наук,
профессор Н. А. Каморджанова,
доктор экономических наук,
профессор Т. А. Конопляник,
доктор экономических наук,
профессор Г. В. Максимова,
доктор экономических наук,
профессор М. В. Мельник,
доктор экономических наук,
профессор А. Т. Петрова**Учредитель и издатель**ФГБОУ ВО «Сибирский государственный
университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева»
(СибГУ им. М. Ф. Решетнева)Адрес: 660037, г. Красноярск, проспект
имени газеты «Красноярский рабочий», 31

Периодичность издания – 2 раза в год.

Сборник зарегистрирован Енисейским
управлением Федеральной службы
по надзору в сфере связи, информационных
технологий и массовых коммуникаций.Свидетельство о регистрации
средства массовой информации
ПИ № ТУ24-01055 от 07 июля 2017 г.**Адрес редакции, издателя**Сибирский государственный университет науки
и технологий имени академика М. Ф. Решетнева
660037, г. Красноярск, проспект
имени газеты «Красноярский рабочий», 31,
каб. Н-703. Тел. (391) 291-92-94**К СВЕДЕНИЮ ЧИТАТЕЛЕЙ**

«Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики» – сборник научных трудов в области бухгалтерского учета, экономического анализа, аудита и смежных вопросов. В частности, в сборнике рассматриваются актуальные вопросы налогообложения и налогового учета, управленческого учета, информационных систем.

Представленные в сборнике статьи и тезисы публикуются после обязательного рецензирования и при оформлении их в соответствии с требованиями редакции.

Ответственность за достоверность и содержание информационных материалов несут авторы. Редакция вправе вносить в представленные тексты стилистические правки и сокращения.

Электронная версия сборника представлена на сайте СибГУ им. М. Ф. Решетнева (раздел «Наука и инновации» > «Научные мероприятия и публикации» > «Научные труды») <https://www.sibsau.ru/scientific-publication/>.

При перепечатке или цитировании материалов из сборника «Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики» ссылка обязательна.

Редактор *Т. Л. Патюкова*.

Оригинал-макет и верстка *М. А. Светлаковой*.

Подписано в печать: 25.12.2018.

Дата выхода в свет: 13.05.2019.

Формат 70×108/8. Бумага офисная.

Печать плоская. Усл. печ. л. 26,7. Уч.-изд. л. 22,0.

Тираж 100 экз. С 307/18. Заказ 2831.

Бесплатно.

Редакционно-издательский отдел

СибГУ им. М. Ф. Решетнева.

Отпечатано в редакционно-издательском центре

СибГУ им. М. Ф. Решетнева.

660037, г. Красноярск, проспект

имени газеты «Красноярский рабочий», 31

СОДЕРЖАНИЕ

Предисловие	7
Алексеева А. В., Золотарева Г. И. Инструменты учета и контроля рабочего времени и условий труда при исчислении «льготного» стажа	8
Бантеева П. В., Филько И. В. Методические аспекты учета экспортных операций	15
Бычкова Р. Ю., Ивакина И. И. Особенности аудита собственного капитала	20
Денисенко Г. В., Баценко М. В. Особенности учета расчетов с персоналом по оплате труда в сельскохозяйственных организациях	27
Долгих А. С. Порядок учета производственных затрат	33
Еремеева С. В., Мальцева А. М., Разя А. Н. Изменения в бухгалтерском учете, вступающие в силу с 1 января 2019 года	39
Захарова Л. Н., Хребтова Т. М., Акинфиев К. С. Тенденции коэффициентов финансовой устойчивости	46
Золотарева Г. И., Золотарев А. В., Видеман Ю. В. Аудит целевого использования государственных субсидий на капитальные вложения предприятиями строительной отрасли	53
Зыкова Т. Б. Информационная основа управленческой отчетности	60
Казанская Н. Н. Перспективы развития платежных систем Китая в условиях российской экономики	67
Киселева В. В. Риски осуществления деятельности в строительной отрасли	73
Козеева О. И. Проблемы оценки рисков защиты информации по расчетам с персоналом по оплате труда	83
Кузнецова В. А. Управление денежными потоками предприятия	91
Куприянова Т. А. Особенности внедрения управленческого учета в систему управления вузом	97
Мальцева О. С., Золотарева Г. И. Рекомендации по учетно-аналитическому обеспечению движения основных средств на предприятиях железнодорожного транспорта	102
Марчук Т. А., Дьяченко П. А. Криптовалюта как новый вид актива	108
Мельман И. В., Турукало А. И. Проблемы конкурентоспособности организаций, осуществляющих авиаперевозки в Красноярском крае	114
Меркушева И. К., Еремеева С. В. Учет затрат на автотранспортных предприятиях	119
Мурников И. В. Проблема определения надежности контрагента	125
Полубелова М. В., Пьянкова К. А. Контроллинг: определение, цели и задачи	133
Попова Н. И. Бюджетирование как универсальный инструмент планирования денежных потоков	138
Попова Н. И., Шум К. О. Управление основным капиталом предприятия	144
Разя А. Н., Саакян А. М. Влияние изменений налогового законодательства на размер налоговых обязательств предприятия	149
Сафронова Ю. А. Особенности финансово-хозяйственной деятельности учреждений высшего образования и их влияние на учет затрат	154

Сыромятникова Р. И., Зыкова Т. Б. Проблемы в учете дебиторской задолженности	165
Ташина Т. В., Филько И. В. Особенности учета материалов в строительных организациях	173
Томко С. А., Федоренко И. В. Оценка рисков экономической безопасности предприятий по торговле нефтепродуктами	179
Федорова И. Ю. Особенности аудита раскрытия учетной политики коммерческих организаций	188
Филько С. В., Филько И. В. Контроллинг информационных рисков	195
Хартанович Е. А., Ултургашева Е. В. Некоторые аспекты развития экологического учета на промышленных предприятиях России	200
Цыркунова Т. А., Потылицына Е. В. Критерии оценки эффективности службы внутреннего аудита	205
Чижевская А. А., Ивакина И. И. Особенности бухгалтерского и налогового учета сомнительной и просроченной дебиторской задолженности	212
Шипицына К. Ф., Елгина Е. А. Последствия ошибок в оформлении первичных документов	221

CONTENTS

Introduction	7
Alekseeva A. V., Zolotareva G. I. Tools of the account and control of working hours and working conditions at calculations of a «preferential» experience	8
Banteeva P. V., Filko I. V. Methodical aspects of export operations accounting	15
Bychkova R. Yu., Ivakina I. I. Equity audit features	20
Denisenko G. V., Batsenko M. V. Features of accounting of calculations with personnel for payment of labor in agricultural organizations	27
Dolgikh A. S. Production cost accounting	33
Eremeeva S. V., Maltseva A. M., Razya A. N. Changes in accounting coming into effect on January 1, 2019	39
Zakharova L. N., Hrebtova T. M., Akinfiyev K. S. Trends financial stability ratios	46
Zolotareva G. I., Zolotarev A. V., Videman Y. V. Audit of target use of the state subsidies on capital investments enterprises of construction branch	53
Zykova T. B. Information basis of management reporting	60
Kazanskaya N. N. Payment systems of China and their development prospects in the Russian economy	67
Kiseleva V. V. Risks of the implementation of activities in the construction industry	73
Kozeeva O. I. Problems of risk assessment of information security according to calculations with the personnel on payment	83
Kuznetsova V. A. Management of cash flows of the holding	91
Kupriyanova T. A. Features of introduction of management accounting in the system of University management	97
Maltseva O. S., Zolotareva G. I. Recommendations about registration analytically ensuring the movement of fixed assets at the enterprises of railway transport	102
Marchuk T. A., Dyachenko P. A. Crypto currency as a new active type	108
Mel'man I. V., Turukalo A. I. Problems of competitiveness of organizations engaged in air transportation in the Krasnoyarsk region	114
Merkusheva I. K., Eremeeva S. V. Accounting of costs at motor transport enterprises	119
Murnikov I. V. The problem of determining the reliability of the counterparty	125
Polubelova M. V., Pyankova K. A. Controlling: definition, goals and tasks	133
Popova N. I. Budgeting as an universal tool for cash flows planning	138
Popova N. I., Shum K. O. Management of the main capital of the enterprise	144
Razya A. N., Saakyan A. M. The effect of changes in tax legislation on the tax obligations of the company	149
Safronova Y. A. Features of financial and economic activity higher educational institutions and their impact on cost accounting	154

Syromyatnikova R. I., Zykova T. B. Problems in receivables accounting	165
Tashina T. V., Filko I. V. Features of accounting materials in construction organizations	173
Tomko S. A., Fedorenko I. V. Risk assessment of economic security of oil products trading companies	179
Fedorova I. Yu. Features of audit of the disclosure of the accounting policies of commercial organizations	188
Filko S. V., Filko I. V. Controlling of information risk	195
Hartanovich E. A., Ulturgasheva E. V. Some aspects of development of environmental accounting at the industrial enterprises of Russia	200
Tsyrkunova T. A., Potylicyna E. V. Criteria for evaluating the effectiveness of the internal audit service	205
Chizhevskaya A. A., Ivakina I. I. Especially accounting and tax records doubtful receivables and overdue receivables	212
Shipitsyna K. F., Elgina E. A. The consequences of mistakes in the design of primary documents	221

ПРЕДИСЛОВИЕ

Вашему вниманию представлен сборник научных трудов, который является результатом проводимых исследований в области учета, анализа и аудита как на конкретных предприятиях, так и в различных отраслях экономики. Практика осуществления бухгалтерского учета, налогообложения, а вместе с ними и аудита, постоянно развиваются. Многочисленные изменения в бухгалтерском и налоговом законодательстве, расширяющиеся возможности IT-технологий заставляют практикующих бухгалтеров искать новые, более эффективные способы учета информации. Исследования имеют в основном прикладной характер, но, в то же время, много внимания уделяется и общетеоретическим вопросам учета, анализа и аудита, в том числе учетно-аналитическому обеспечению управленческих решений. Предлагаемый Вашему вниманию сборник дает возможность опубликовать результаты данных исследований.

Сборник «Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики» является периодическим научным, научно-практическим изданием. Первый выпуск сборника состоялся в 2009 г. В 2013 году сборник зарегистрирован Енисейским управлением Федеральной службы по надзору в сфере связи, информационных технологий и массовых коммуникаций как периодическое научно-практическое издание. В 2017 году он прошел процедуру перерегистрации, что подтверждается свидетельством ПИ № ТУ24-01055 от 7 июля 2017 года.

Материалы сборника включены в базу Российского индекса научного цитирования (РИНЦ), начиная с № 6 за 2011 год.

География публикаций сборника достаточно широкая. В сборник включены наиболее интересные решения в области организации бухгалтерского учета, анализа и аудита на современных предприятиях, предлагаемые преподавателями, аспирантами, магистрантами, студентами вузов Красноярска и других городов, в том числе обсужденные в рамках конференции «Современные аспекты учета, анализа и аудита», проводимой кафедрой бухгалтерского учета СибГУ им. М. Ф. Решетнева.

Надеемся, что предлагаемые авторами решения будут интересны и полезны практикующим бухгалтерам и аудиторам и позволят обеспечить должный уровень контроля за наличием и движением имущества, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с действующим законодательством и передовым опытом государственного и корпоративного управления.

**ИНСТРУМЕНТЫ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ РАБОЧЕГО ВРЕМЕНИ
И УСЛОВИЙ ТРУДА ПРИ ИСЧИСЛЕНИИ «ЛЬГОТНОГО» СТАЖА**

А. В. Алексеева, Г. И. Золотарева

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Деятельность производственных предприятий Росатома имеет характерные особенности, определяющие специфику условий труда персонала. Работники, выполняющие работы в условиях вредного воздействия, имеют право на получение определенных льгот и компенсаций. В представленной статье выделены особенности деятельности предприятий атомной отрасли, описаны реализуемые корпоративные социальные программы. При этом отмечено, что существуют определенные проблемы, связанные с установленными правилами исчисления трудового стажа, достаточного для выхода на пенсию, формированием вновь введенных в практику учета видов отчетности. Особо отмечено, что постоянный точный учет трудового времени и контроль условий труда работников атомной отрасли имеет очень важное значение для исчисления страховых взносов, формирования отчетности в государственные внебюджетные фонды и учета «льготного» трудового стажа, дающего право на досрочный выход на пенсию. Для этой цели авторами разработаны специальные требования к системе оплаты труда, проведены исследования существующей практики учета и контроля трудового времени, порядка начисления и документирования страховых взносов. Представлены результаты данного анализа.

Ключевые слова: учет рабочего времени, страховой стаж, льготный стаж, страховые взносы, атомная отрасль.

**TOOLS OF THE ACCOUNT AND CONTROL OF WORKING HOURS
AND WORKING CONDITIONS AT CALCULATIONS
OF A “PREFERENTIAL” EXPERIENCE**

A. V. Alekseeva, G. I. Zolotareva

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The activity of industrial enterprises of Rosatom has the profile features that define specifics of working conditions of staff. Employees, who are working in condition of harmful effects, have a right to certain privileges and compensations. The article describes that specifics of activity on nuclear branch enterprises, and the running corporate social programs on them. Also the article notes that there are certain problems connected with the established rules for determining the retirement, and with types of the reporting, which are now entering

again into accounting practice. The article especially notes that the regular exact accounting of labor time and controlling of working conditions of nuclear branch employees has much importance for the calculation of insurance premiums, for the reporting to state off-budget funds, and for the accounting of “preferential” experience, which is granting the right for early retirement. For that purpose the authors developed special requirements for wage system, and analyzed the existing practices of accounting and controlling of working time, charge order, and documenting of insurance premiums. This article presents the results of this analysis.

Keywords: accounting of working hours, insurance experience, preferential experience, insurance premiums, nuclear branch.

В энергетической стратегии России на период до 2030 года, утвержденной Распоряжением Правительства РФ от 13.11.2009 № 1715-р, определены основные задачи и направления государственной политики в сфере развития энергетического сектора страны. Одним из стратегически важных направлений развития энергетики страны является развитие ядерно-топливного цикла и атомной энергетики. С развитием ядерной энергетики атомная энергетика в перспективе может стать приоритетным направлением, так как ядерная энергетика обладает способностью к воспроизводству собственной топливной базы. Эта особенность ядерной энергетики делает атомную отрасль объектом повышенного внимания со стороны политики государства и одним из перспективных современных производств. Долгосрочная политика направлена на освоение и развитие ядерных энергетических технологий: реакторов на быстрых нейтронах и технологии замкнутого ядерного топливного цикла [1].

Атомная отрасль России включает в себя 346 предприятий и организаций, которые входят в состав российского государственного холдинга – государственной корпорации «Росатом». В составе данного мощнейшего комплекса – предприятия ядерного топливного цикла, атомного машиностроения, ядерного оружейного комплекса, отраслевые научно-исследовательские институты, а также единственный в мире атомный ледокольный флот. Корпорация является одним из лидеров мировой атомной промышленности [2].

Деятельность производственных предприятий Росатома имеет специфические особенности, определяющие специфику условий труда. В первую очередь, атомная промышленность связана с наличием в сырье, в процессе его переработки и в готовой продукции радиоактивных изотопов, ионизирующие излучения которых могут нанести вред здоровью работников.

На предприятиях атомной отрасли России занято более 246 тысяч человек.

Можно выделить ряд особенностей деятельности предприятий атомной отрасли, влияющих на организацию системы оплаты труда и учет рабочего времени:

- многочисленность состава работников;
- наличие вредных условия труда различного класса вредности в значительной части производственных подразделений;
- наличие специальной отраслевой кадровой политики, устанавливающей и регулирующей социальные программы по предоставлению льгот и компенсаций работникам;
- наличие особых условий и интенсивности труда (многосменность работы, работы различной квалификации, совмещение профессий (должностей), сверхурочная работа и другие условия, отклоняющиеся от нормальных) в связи с важными и опасными работами, наличием непрерывных технических процессов на производствах и стратегически значимыми задачами атомной отрасли.

Работники, выполняющие работы в условиях вредного воздействия, имеют право на получение определенных льгот и компенсаций.

В Госкорпорации «Росатом» на основании Соглашения по атомной энергетике разработана и реализуется Единая отраслевая социальная политика в целях установления единых подходов к формированию социальной защиты работников [3].

Данная политика реализуется через корпоративные социальные программы:

- добровольного медицинского страхования работников;
- добровольного страхования от несчастных случаев и болезней;
- санаторно-курортного лечения работников и их детей, детского отдыха;
- оказания помощи работникам в улучшении жилищных условий;
- оказания помощи работникам в определенных жизненных ситуациях;
- поддержки неработающих пенсионеров;
- организации спортивных и культурных мероприятий;
- организации питания работников;
- негосударственного пенсионного обеспечения.

Для обеспечения единства отраслевой политики в этом вопросе, в том числе в области материального стимулирования, в 2010 году в Госкорпорации началось внедрение Единой унифицированной системы оплаты труда (ЕУСОТ) [4]. Механизм ЕУСОТ предусматривает расчет заработной платы и всех видов выплат, предусмотренных законодательством и корпоративным соглашением.

Наличие вредных производственных факторов и компенсации работникам, списки производств, работ, профессий и должностей с вредными и тяжелыми условиями труда, дающие право на льготы и досрочный выход на пенсию, регулируются законодательно на основании ряда нормативных актов. Отношение рабочих мест к данным спискам определяется специальной оценкой условий труда. Специфика деятельности атомной промышленности обуславливает многочисленность трудового состава, наличие сложных производств с различными условиями труда и разной классностью вредности. Также ядерноопасные производства требуют постоянного контроля и мониторинга, что оказывает влияние на организацию режимов работ. Наличие большого количества работников, выполняющих работы во вредных условиях труда, требует особого учета труда и организации системы оплаты.

Порядок начисления и перечисления оплаты труда, как правило, не вызывает больших вопросов. Проблемы чаще всего возникают при изменениях законодательства в части начисления страховых взносов, исчисления страхового либо «льготного» стажа для начисления пенсии при формировании относительно новых форм отчетности (например, ОДВ-1 к СЗВ-СТАЖ) у организаций, осуществляющих деятельность с опасными для человека условиями труда.

Для уточнения процедуры учета и контроля рабочего времени при осуществлении трудовой деятельности работников предприятий атомной отрасли на основе особенностей их деятельности (многочисленность работников, выполняющих работы в различных условиях и режимах труда, а также с особо вредными, тяжелыми и опасными условиями труда, наличие специальных социальных программ льгот и компенсаций отраслевой социальной политики и т. п.) авторами были разработаны требования, предъявляемые к данным инструментам (табл. 1).

С учетом того, что нормативные документы, регламентирующие порядок начисления страховых взносов либо исчисления страхового и «льготного» стажа, зачастую содержат неоднозначно трактуемые положения, которые и вызывают данные вопросы, а предлагаемые рекомендации не всегда могут быть использованы в особых условиях деятельности предприятий с вредными, тяжелыми и опасными условиями труда, к которым относятся предприятия атомной отрасли, авторами данной работы были прове-

дены исследования рекомендуемых в данных условиях инструментов учета и контроля рабочего времени и специального стажа, дающего право на досрочную пенсию.

Таблица 1

Требования к инструментам учета и контроля системы оплаты труда

Функционал инструментов	Требования к инструментам
Учет и контроль периодов работ в льготных условиях и начисления дополнительных страховых взносов занятых во вредных условиях на видах работ, перечисленных в пп. 1–18 ч. 1 ст. 30 Федерального закона № 400-ФЗ	<ul style="list-style-type: none"> – учет периодов работ в различных условиях в течение одного периода; – контроль периодов работ в различных условиях в течение одного периода; – контроль наличия начисленных дополнительных страховых взносов при наличии льготного стажа; – учет и контроль страховых взносов и классов условий труда
Учет и контроль суммарного стажа работников, в том числе имеющих право на досрочное пенсионное обеспечение	<ul style="list-style-type: none"> – автоматический учет суммарного стажа по Спискам 1, 2 по периодам работ на соответствующих профессиях на предприятии; – учет суммарного стажа по Спискам 1, 2 по работнику по всем периодам работ на соответствующих профессиях в периоды всех трудовой деятельности работника
Учет и контроль оснований на дополнительное материальное обеспечение (ДМО) по периодам осуществления видов деятельности, предусмотренных Перечнем, утверждённым Указом Президента РФ от 23.08.2000 № 1563 и в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 01.09.2005 № 549	<ul style="list-style-type: none"> – учет суммарного стажа по периодам работ по Спискам 1, 2 при осуществлении ими предусмотренных Перечнем видов деятельности; – особый порядок подготовки справок о среднемесячной заработной плате для исчисления ДМО; – учет и контроль расчетов и справок по среднемесячной заработной плате для исчисления ДМО; – учет заявлений на получение ДМО; – учет и контроль получателей ДМО
Контроль отчетности по периодам работ и начисленных дополнительных страховых взносов	<ul style="list-style-type: none"> – поквартальная сверка наличия дополнительных страховых взносов при наличии льготного стажа

Так, например, Т. А. Короткова в своей статье «К вопросу о дополнительных тарифах страховых взносов в системе досрочного пенсионного обеспечения» [5] на основе анализа законодательной базы и судебной практики в отношении работников, занятых на работах во вредных условиях труда, отмечает наличие определенных особенностей и проблем при исчислении и уплате страховых взносов в различных ситуациях, при включении периодов работы в стаж, дающий право на досрочную пенсию, а также противоречивость в судебной практике по данным вопросам.

Короткова Т. А. даёт рекомендации по начислению и уплате страховых взносов по дифференцированным дополнительным тарифам и отмечает, что для работников, выработавших льготный стаж для досрочного назначения трудовой пенсии по старости, но продолжающих работать на работах с особыми условиями труда, страховые взносы по дополнительным тарифам на выплаты в пользу работников необходимо начислять в общеустановленном порядке [5]. Однако автор не предлагает рекомендаций по учету периодов работ в особых условиях труда и контролю суммарного специального стажа работников в условиях его многочисленности, что является критичным для будущего обеспечения права работников на льготное пенсионное обеспечение.

Будакова Н. И., эксперт журнала «Оплата труда: бухгалтерский учет и налогообложение» [6], также рекомендует в отношении работников, занятых на работах с вред-

ными, тяжелыми и опасными условиями труда, исчислять дополнительные страховые взносы со всех начисленных в месяце в пользу данного работника выплат и вознаграждений, включаемых в базу для начисления страховых взносов, независимо от того, за какие периоды производятся данные выплаты, пропорционально количеству фактически отработанных дней (часов) на соответствующих видах работ с вредными, тяжелыми и опасными условиями труда, ситуациях частичной занятости и в периоды временной нетрудоспособности и периоды ежегодных основного и дополнительных оплачиваемых отпусков. При этом автор не дает рекомендаций по контролю исчисленных взносов по дополнительным тарифам, учету периодов работ во вредных и тяжелых условиях труда и отражению льготного стажа в отчетности, подаваемой в ПФР, а также не рассматривает учет по суммарному стажу работников по периодам работ, дающим право на льготное пенсионное обеспечение.

Семенихин В. В. рекомендует применять дополнительные тарифы страховых взносов в отношении выплат и вознаграждений в пользу физических лиц, занятых на подземных работах, на работах с вредными условиями труда и в горячих цехах и т. п. [7]. Однако он не рассматривает особенности уплаты дополнительных страховых взносов в различных ситуациях, при разных режимах и условиях труда.

Тресков В. И. подробно описывает рекомендации по вопросам, связанным с пенсионным обеспечением, и основания для льготного пенсионного обеспечения, в том числе при работе во вредных и тяжелых условиях труда в разных ситуациях для досрочного назначения пенсий [8, с. 21–25]. В частности, рассматривая порядок назначения досрочной пенсии, он рекомендует предприятиям при учете специального стажа контролировать возможность пропорционального снижения возраста для выхода на пенсию, если отработано не меньше половины требуемого стажа – в первом случае один год за год работы, во втором случае один год снижения за два года шесть месяцев работы для мужчин и за два года для женщин. Кроме того, при учете суммарного специального стажа рекомендуется принимать во внимание период работы с такими же условиями или дающий большие преимущества.

В то же время в статье В. И. Трескова не представлены рекомендации по учету периодов таких работ с учетом различных режимов работ и отвлечений от работы.

Много внимания вопросам учета периодов работ в особых условиях и начислений дополнительных страховых выплат уделяется автором Е. В. Воробьевой в ежегодном издании «Заработная плата».

В своей работе «Заработная плата в 2018 году» [9] Воробьева Е. В. предлагает для правильного начисления заработной платы и документального подтверждения страхового стажа, необходимого для назначения пенсии (в том числе досрочной), использовать в качестве первичных учетных документов для табельного учета рабочего времени усовершенствованные формы табелей. Автор отмечает, что база для начисления страховых взносов по соответствующим дополнительным тарифам определяется пропорционально количеству дней (часов), в течение которых работник числился занятым на вредных и опасных работах. При совмещении работ в рамках разных трудовых договоров страховые взносы по дополнительным тарифам необходимо начислять только на ту часть выплат в пользу работника, которые относятся к трудовому договору, период работы по которому включается в льготный стаж. В то же время, рассматривая обязательную отчетность в рамках обязательного пенсионного страхования, автор не рассматривает вопросы учета суммарного специального стажа и контроля условий на реализацию права на досрочное пенсионное обеспечения.

Сводная таблица результатов анализа описанных инструментов представлена ниже (табл. 2).

Сводная таблица результатов анализа описанных инструментов

Требования к инструментам	Автор				
	Т. А. Короткова	Н. И. Будакова	В. В. Семенихин	В. И. Тресков	Е. В. Воробьева
Учет периодов работ в различных условиях в течение одного периода	+	-	-	+	+
Контроль периодов работ в различных условиях в течение одного периода	-	-	-	-	+
Контроль наличия начисленных дополнительных страховых взносов при наличии льготного стажа	-	-	-	-	-
Учет и контроль страховых взносов и классов условий труда	-	+	-	-	+
Автоматический учет суммарного стажа по Спискам 1, 2 по периодам работ на соответствующих профессиях	-	-	-	-	-
Учет суммарного стажа по Спискам 1, 2 по работнику по всем периодам работ на соответствующих профессиях в периоды всех трудовой деятельности работника	-	-	-	+	+
Учет суммарного стажа по периодам работ по Спискам 1, 2 при осуществлении ими предусмотренных Перечнем видов деятельности	-	-	-	-	-
Особый порядок подготовки справок о среднемесячной заработной плате для исчисления ДМО	-	-	-	-	-
Учет и контроль по расчету и справок по среднемесячной заработной плате для исчисления ДМО	-	-	-	-	-
Учет заявлений на получение ДМО	-	-	-	-	-
Учет и контроль получателей ДМО	-	-	-	-	-
Поквартальная сверка наличия дополнительных страховых взносов при наличии льготного стажа	-	-	-	-	-

Анализ практических рекомендаций по учету и контролю условий труда и уплате страховых взносов во внебюджетные фонды показал, что многие авторы ограничиваются рассмотрением вопросов по учету дополнительных страховых взносов при различных условиях и режимах труда (следует особо отметить: очень важных!), однако практически никто из них не предлагает углубить механизм внутреннего контроля в системе оплаты труда предприятий процедурами учета и контроля трудового стажа для досрочного начисления пенсии, считая это работой кадровой службы. В то же время наличие специализированной отчетности, включающей данные по общему и специальному стажу, дающему право на досрочный выход на пенсию, и начисление страховых взносов по дополнительному тарифу говорит о необходимости включения данного вида учета и контроля в качестве одного из обязательных элементов системы оплаты труда предприятий, особенно если их работники полностью или частично работают во вредных и тяжелых условиях труда. Таким образом, для предприятий атомной отрасли требуются специальные инструменты учета и контроля рабочего времени и условий труда, отвечающие выделенным требованиям.

Библиографические ссылки

1. Об Энергетической стратегии России на период до 2030 года: распоряжение Правительства РФ от 13.11.2009 № 1715-р [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 21.03.2018).
2. О Росатоме // Официальный сайт Госкорпорации «Росатом» [Электронный ресурс]. URL: <http://www.rosatom.ru> (дата обращения: 21.03.2018).
3. Об утверждении Единой отраслевой социальной политики Госкорпорации «Росатом» и ее организаций : приказ Госкорпорации «Росатом» от 24.09.2015 № 1/925-П [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 20.07.2018).
4. Стратегия управления персоналом. Публичный годовой отчет 2010 // Официальный сайт Госкорпорации «Росатом» [Электронный ресурс]. URL: <http://www.rosatom.ru> (дата обращения: 02.03.2018).
5. Короткова Т. А. К вопросу о дополнительных тарифах страховых взносов в системе досрочного пенсионного обеспечения // Аллея науки : науч.-практ. электрон. журнал [Электронный ресурс]. 2018. № 6(22). URL: Alley-science.ru (дата обращения: 02.09.2018).
6. Будакова Н. И. Исчисление страховых взносов по дополнительным тарифам // Оплата труда: бухгалтерский учет и налогообложение [Электронный ресурс]. 2014. № 3. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 15.08.2018).
7. Семенихин В. В. Страховые взносы : учеб. пособие. 4-е изд., перераб. и доп. М. : ГроссМедиа : РОСБУХ, 2017. 949 с.
8. Тресков В. И. Пенсионное обеспечение граждан: основные вопросы. М. : Редакция «Российской газеты», 2016. Вып. 5. 176 с.
9. Воробьева Е. В. Заработная плата в 2018 году. М. : АйСи Групп, 2018. 848 с.

МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА ЭКСПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

П. В. Бантеева, И. В. Филько

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Большинство российских предприятий вовлечены во внешнеэкономическую деятельность, значительную часть которой занимает экспорт товаров и услуг. Учет экспортных операций является одной из наиболее сложных сфер бухгалтерского учета.

Рассмотрено понятие внешнеэкономической деятельности. Выявлены преимущества российских предприятий, ведущих внешнеэкономическую деятельность по сравнению с предприятиями, работающими только на внутреннем рынке. Охарактеризован предмет экспортных операций, основные документы, необходимые для осуществления экспортных операций. Определены основные факторы, влияющие на организацию бухгалтерского учета экспортных операций. Выявлены особенности ведения бухгалтерского и налогового учета экспортных операций.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, внешнеэкономическая деятельность, экспортные операции, внешняя торговля.

METHODICAL ASPECTS OF EXPORT OPERATIONS ACCOUNTING

P. V. Banteeva, I. V. Filko

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

Most Russian enterprises are involved in foreign economic activity, a significant part of which is the export of goods and services. Accounting for export transactions is one of the most difficult areas of accounting.

The article discusses the concept of foreign economic activity. The advantages of Russian enterprises engaged in foreign economic activity in comparison with enterprises operating only in the domestic market are revealed. Characterized the subject of export operations. Characterized the main documents necessary for export operations. The main factors affecting the organization of accounting for export operations are identified. The features of accounting and tax accounting of export operations are revealed.

Keywords: accounting, foreign trade, export operations, foreign trade.

Внешнеэкономическая деятельность представляет собой совокупность коммерческих, производственно-экономических, организационно-экономических функций организаций и предприятий.

Под внешнеэкономической деятельностью согласно закону № 164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеэкономической деятельности» понимают деятельность по проведению сделок в области внешней торговли услугами, товарами, интеллектуальной собственностью и информацией [2].

Предметом внешнеэкономической деятельности является товар – движимое имущество, в том числе валюта государств – членов Таможенного союза, дорожные чеки, валютные ценности или ценные бумаги, электрическая энергия, а также иные перемещаемые вещи, приравненные к недвижимому имуществу.

Внешнеэкономическая деятельность осуществляется как на уровне государства, так и на уровне отдельного хозяйствующего субъекта. Внешнеэкономическая деятельность на уровне государства направлена на создание межгосударственных баз для сотрудничества, формирование политических, правовых и торговых механизмов, которые стимулируют повышение эффективности и развитие внешнеэкономических связей. Осмысленная внешнеэкономическая политика государства приводит к эффективности капиталовложений, увеличению концентрации производства, а следовательно, и темпов роста национального дохода, развитию научно-технического прогресса.

Внешнеэкономическая деятельность предприятия связана с международным сотрудничеством, экспортом и импортом товаров и услуг, выходом на внешний рынок. Внешнеэкономическая деятельность является составной частью всей работы многих предприятий России. Это дает предприятиям большие преимущества, такие как участие в международной производственной кооперации и альтернативные варианты принятия управленческих решений для реализации своих задач. Для российских предприятий это следующие преимущества [5]:

- возможность выбора различных производственных ресурсов на мировом рынке;
- возможность выбора рынка сбыта произведенной продукции с максимальной выгодой;
- возможность выбора бизнес-партнера в соответствии с поставленными задачами предприятия;
- возможность выбора путей повышения конкурентоспособности производимой продукции;
- участие в международном производственном процессе, что создает основу для роста экономической эффективности предприятия – участника внешнеэкономической деятельности.

Внешнеэкономическая деятельность, в отличие от внутрихозяйственной, осуществляется на валютной основе, регулируемой государством. Уровень стабильности и развития отечественной экономики оказывает влияние на внешнеэкономическую деятельность предприятия. Также существенное влияние оказывают правовая система стран – участников внешнеэкономической деятельности и система мировых цен [4].

Международные экономические отношения строятся государствами с учетом не только собственных интересов, но и интересов других стран и третьих лиц. Поэтому регулирование международных отношений, в особенности в области международной торговли, является важнейшей функцией государства.

Экспорт – совокупность коммерческих сделок по продаже и вывозу товаров за границу Таможенного союза для их последующей реализации на зарубежном рынке. При этом экспортируемыми товарами могут быть как готовая продукция, предназначенная для продажи, так и сырье, полуфабрикаты, подлежащие переработке, объекты капитального строительства в виде инвестиционного капитала, лицензии, ноу-хау и др.

Предметом экспорта могут быть:

- товары, изготовленные в одной стране и вывозимые для продажи на зарубежном рынке;

- сырье, полуфабрикаты, вывозимые с целью переработки за границей под таможенным контролем с последующим возвратом;
- временно вывозимые за границу национальные товары с последующим возвратом или вывоз ранее ввезенных иностранных товаров [8, с. 32].

На организацию бухгалтерского учета операций по экспорту влияют следующие ограничения:

- требования таможенного законодательства, законодательства валютного регулирования и контроля, налогового законодательства, оснований, формирующих юридические отношения условий поставки и ответственности за их нарушение;
- порядок международных расчетов и разнообразие их форм;
- характер и содержание расчетов с иностранными покупателями, например, с прямыми участниками сделки или через посредническую фирму;
- порядок распределения затрат по поставке и таможенной очистке товаров между продавцом и покупателем [6, с. 54].

Предприятие-экспортер для определения производственной себестоимости экспортной продукции и для получения льгот по налогу на добавленную стоимость ведет отдельный учет затрат по производству экспортной продукции и продукции, предназначенной для продажи на территории России. С этой целью к счету 20 открывают субсчета «Производство экспортной продукции» и «Основное производство» [9].

При продаже товаров иностранной фирме предприятие заключает с ней контракт. Важнейшим условием в контракте является условие поставки товара. На основании данного условия определяют момент перехода права собственности на товар от продавца к покупателю, распределяют затраты по доставке, таможенным платежам, страхованию и иные расходы, связанные с продвижением товара. Помимо контракта, при осуществлении экспортных операций оформляются паспорт сделки, грузовая таможенная декларация, счет-фактура и иные документы (см. таблицу).

Основные документы по экспортным операциям

Наименование документа	Характеристика документа
Экспортный контракт	Содержит информацию об экспортируемом товаре: его наименование, стоимость, сроки и схема поставки, с указанием момента перехода права собственности на товар
Паспорт сделки	Составляется в банке при заключении внешнеэкономических сделок и включает основные сведения о сделке, представленные в стандартизированной форме
Грузовая таможенная декларация	Содержит сведения для таможенного учреждения о товаре и внешнеэкономической операции, необходима для подтверждения законности вывоза товара
Счет-фактура российского продавца	Удостоверяет факт отгрузки товаров, выставляется (направляется) продавцом покупателю после окончательного приема покупателем товара или услуг
Транспортная накладная	Подтверждает передачу товаров перевозчику
Разрешения, лицензии, сертификаты	Выдаются уполномоченными органами, если они необходимы для помещения товаров под выбранный таможенный режим
Платежные документы	Подтверждают уплату таможенных платежей

После подписания контракта оригинал сдается в бухгалтерию для контроля. По каждому контракту сотрудник предприятия, ответственный за внешнеэкономическую деятельность, контролирует исполнение.

При отгрузке товаров предприятие-экспортер направляет иностранной фирме товарно-транспортные накладные. В этом случае вывозимые товары находятся в пути, однако данные операции необходимо отразить в учете. К особенностям такого учета относятся:

- необходимость контролировать движение экспортируемых товаров от предприятия к иностранному покупателю;
- создание возможности для получения точной информации по местоположению товаров, по направлению движения и местам хранения в любой момент времени;
- отражение в бухгалтерском учете накладных расходов по экспортным операциям;
- организация и осуществление контроля расчетов с иностранными покупателями;
- учет расчетов с бюджетом по таможенным платежам;
- контроль за уровнем эффективности реализации экспортных товаров;
- своевременное и достоверное составление отчетных документов по экспортным операциям.

Учет отгрузки и продажи товаров на экспорт ведется на основе первичной учетной документации. В документообороте используются документы, подтверждающие отгрузку товара, его оплату, услуги посредников и т. д. [3].

При несовпадении времени перехода права собственности на продукцию со временем отгрузки для ее учета применяется счет 45 «Товары отгруженные».

Расчеты по экспортному контракту чаще всего проводятся в иностранной валюте. Для этой цели открывают валютные счета и используют в учете счет 52 «Валютные счета» при зачислении валюты, полученной от покупателя. По каждой сделке учет расчетов ведут одновременно в двух валютах: иностранной и российской. Проводят переоценку валютных остатков и задолженности покупателя на дату совершения операции и на отчетную дату. Исчисляют курсовую разницу при колебании курса валюты и учитывают ее в составе внереализационных доходов на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

В бухгалтерском учете экспорта учитывают операции по расчетам с таможенными органами в отношении исчисления таможенных пошлин и сборов. Для этой цели используется счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» [10].

Бухгалтерский учет экспортных товаров ведется отдельно от операций, совершаемых на территории Российской Федерации. Это необходимо для контроля за полнотой расчетов от зарубежных покупателей; использования возможностей не начислять НДС по авансам, поступившим от зарубежных покупателей; отслеживания момента перехода права собственности на товар, если он не совпадает с моментом отгрузки; правильного соотношения объемов отгрузки товара для правильного исчисления НДС.

Самое трудоемкое в бухгалтерском учете экспорта товаров – это исчисление НДС. В случае правильного ведения учета по НДС появляется возможность получения налогового вычета при подтверждении права на применение нулевой ставки НДС [7, с. 127].

НДС по экспортным затратам накапливается на счете 19 на отдельном субсчете. Принятый к вычету налог восстанавливается на момент отгрузки товаров. При наличии документов, подтверждающих возможность применения налогового вычета, со счета 19 производится списание налога в соответствующем размере. Для неподтвержденного экспорта НДС списывается на прочие расходы спустя три года с момента завершения налогового периода, в котором была совершена соответствующая отгрузка [1].

Для бухгалтерии предприятий – участников внешнеэкономической деятельности существуют определенные трудности при ведении бухгалтерского и налогового учета. Это связано с определением себестоимости экспортных товаров и услуг, с расчетом курсовых разниц, с особенностями бухгалтерского учета ценностей, стоимость которых отражена в иностранной валюте.

В настоящее время в связи с высокой динамичностью изменений в налоговом и таможенном законодательстве учет экспортных операций является одной из наиболее сложных сфер бухгалтерского учета. При этом следует отметить и высокую актуальность данного направления учета для интенсивно развивающихся российских предприятий.

Библиографические ссылки

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ [Электронный ресурс]. URL: www.consultant.ru (дата обращения: 25.10.2018).
2. Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности : федер. закон от 08.12.2003 № 164-ФЗ [Электронный ресурс]. URL: www.consultant.ru (дата обращения: 25.10.2018).
3. О бухгалтерском учете : федер. закон от 6.12.2011 № 402-ФЗ [Электронный ресурс]. URL: www.consultant.ru (дата обращения: 25.10.2018).
4. О валютном регулировании и валютном контроле : федер. закон от 10.12.2003 № 173-ФЗ (ред. от 03.08.2018) [Электронный ресурс]. URL: www.consultant.ru (дата обращения: 25.10.2018).
5. Внешнеэкономическая деятельность организации (предприятия) [Электронный ресурс]. URL: https://vuzlit.ru/17908/vneshneekonomicheskaya_deyatelnost_organizatsii_predpriyatiya (дата обращения: 25.10.2018).
6. Каспина Р., Плотникова Л. Бухгалтерский учет, аудит и анализ внешнеэкономической деятельности организаций : учебник. М. : РидГрупп, 2012. 608 с.
7. Перышкина Е. В. Налогообложение экспортных операций // Территория науки. 2015. № 2. С. 124–129.
8. Ростовский Ю. М., Гречков В. Ю. Внешнеэкономическая деятельность. 2-е изд., испр. М. : Экономистъ, 2017. 589 с.
9. Учет экспортных операций [Электронный ресурс]. URL: https://studwood.ru/1846630/buhgalterskiy_uchet_i_audit/uchet_eksportnyh_operatsi/ (дата обращения: 25.10.2018.)
10. Учет экспорта товаров [Электронный ресурс]. URL: https://vvs-info.ru/helpful_information/poleznaya-informatsiya/uchet-eksporta-tovarov/ (дата обращения: 25.10.2018).

ОСОБЕННОСТИ АУДИТА СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА

Р. Ю. Бычкова, И. И. Ивакина

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Для подтверждения правильности и обоснованности ведения бухгалтерского учета, отражения собственного капитала в бухгалтерской финансовой отчетности хозяйствующим субъектам рекомендуется проводить аудиторскую проверку, результаты которой способствуют повышению достоверности информации в бухгалтерском учете, а также усилению его контрольных функций. В данной статье рассматриваются аудиторские процедуры и плановые виды работ, которые помогут установить полноту и правильность ведения бухгалтерского учета собственного капитала, а также достоверность отражения его элементов в бухгалтерской финансовой отчетности. Кроме этого, рассмотрены виды аудиторского мнения и типичные ошибки при проведении аудита собственного капитала.

Ключевые слова: капитал, аудит, аудиторские процедуры, аудиторское мнение.

EQUITY AUDIT FEATURES

R. Yu. Bychkova, I. I. Ivakina

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

To confirm the correctness and propriety of accounting, equity reflection in accounting financial reporting entities are encouraged to conduct an audit, the results of which enhance the accuracy of the information in accounting, as well as the strengthening of its monitoring functions. This article discusses the audit procedures and planning activities that will help to establish the completeness and correctness of accounting equity, as well as the reliability of its element reflection in accounting financial reporting. In addition considered types of audit opinions and common mistakes when auditing the shareholders' equity.

Keywords: capital, audit, audit procedures, audit opinion.

Для эффективной деятельности экономического субъекта необходимо формировать собственный капитал, который выступает как важная экономическая категория и представляет собой фундамент деятельности любой организации. Собственный капитал – это совокупность имущества, денежных средств и прав, которые необходимы экономическому субъекту для его функционирования. От его величины и структуры зависит финансовое состояние и платежеспособность экономического субъекта, а также стабильность и своевременность выплат учредителям по их вкладам [1, с. 26].

Для подтверждения правильности и обоснованности ведения бухгалтерского учета, отражения собственного капитала в бухгалтерской финансовой отчетности экономического субъекта рекомендуется проводить аудиторскую проверку, результаты которой способствуют повышению достоверности информации в бухгалтерском учете, используемой в управлении хозяйствующим субъектом, а также усилению его контрольных функций. При этом важная роль отводится как внутреннему, так и внешнему аудиту как элементу контрольной подсистемы, формирующей учетно-аналитическое обеспечение управления экономическим субъектом [2]. Все вышеизложенное определяет актуальность темы исследования.

В современной литературе значимость аудита собственного капитала рассмотрена в трудах различных авторов (табл. 1).

Таблица 1

Значимость аудита собственного капитала

Автор	Высказывания
А. Н. Семенова	Компетентно проведенная аудиторская проверка позволит избежать массы разногласий, таких как: неправомерное использование резервного капитала (на выплату доходов); несоответствие данных синтетического и аналитического учета собственного капитала; необоснованное уменьшение или увеличение общей суммы уставного капитала; использование средств добавочного капитала на приобретение объектов основных средств [1, с. 34]
К. А. Костина	Аудит собственного капитала охватывает проверкой сразу множество аспектов и позволяет сформировать на данном этапе наиболее определенное мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности организации. Так, качественно проведенный аудит собственного капитала позволит выявить слабые места в организованном учете собственного капитала и избежать возможных разногласий между собственниками капитала и работниками организации [3, с. 74]
Д. А. Туйчиев	Проведение аудита собственного капитала важно как для руководителей организации, так и для учредителей, поскольку он является начальным и основным источником для финансирования деятельности практически любой организации. Кроме того, с помощью него погашаются убытки организации, и, само собой, данный показатель является одним из самых значимых, который используется при определении оценки финансового состояния организации, поскольку он отображает степень ее финансовой самостоятельности [4, с. 389]
М. Е. Василенко	От качества аудиторской проверки (выражение разумной уверенности) по данному вопросу зависит, будут ли разногласия между организацией и акционерами. Причины недопонимания могут быть самыми разными, например, полученная прибыль распределяется без решения собрания акционеров, неправильно распределяется резервный капитал, данные синтетического и аналитического учета не сходятся или средства добавочного капитала расходуются на приобретение основных средств [5, с. 132]
Л. Т. Гиляровская	Собственный капитал организации является важной составляющей источников имущества хозяйствующего субъекта. Важность заключается в том, что собственный капитал – это постоянные пассивы организации, которые подвергаются изменениям не так часто, как другие пассивы. Тем не менее аудит собственного капитала позволяет установить правильность и законность его формирования и учета [6, с. 388]

Таким образом, целью аудита собственного капитала экономического субъекта является формирование мнения о законности, правильности создания и учета собственного капитала, а также о достоверности данных собственного капитала, отраженных в бухгалтерской финансовой отчетности [5, с. 130].

Для достижения поставленной цели аудитору необходимо решить следующие задачи (рис. 1) [7, с. 69].

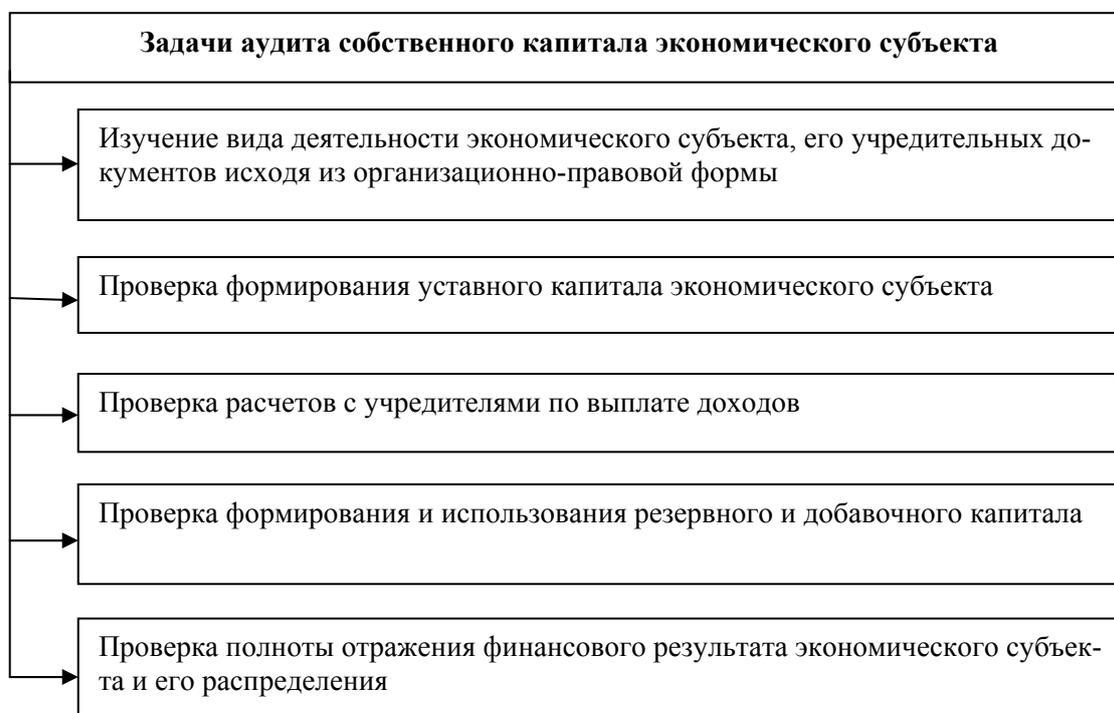


Рис. 1. Задачи аудита собственного капитала

Аудит собственного капитала, как и любой другой вид аудита, необходимо начинать с процедуры планирования. Согласно Международному стандарту аудита 300 «Планирование аудита финансовой отчетности», утвержденному приказом Минфина РФ от 24.10.2016 № 192н, планирование – это разработка общей стратегии аудита по заданию и составление плана аудита [8].

На данном этапе определяются сроки проведения проверки, формируется аудиторская группа, выделяются значимые участки работы, результат проверки которых может оказать существенное влияние на формирование аудиторского мнения, изучаются рабочие документы экономического субъекта, оценивается работа и система внутреннего контроля организации, распределяются обязанности между членами аудиторской группы.

Важным моментом в планировании аудита собственного капитала является выбор приемлемого уровня существенности. Он определяется в соответствии с Международным стандартом аудита 320 «Существенность при планировании и проведении аудита», утвержденным Приказом Минфина РФ от 24.10.2016 № 192н. Уровень существенности – это величина, установленная аудитором для определения предельно допустимого уровня ошибки в бухгалтерской отчетности. Превышение данного уровня может с высокой долей вероятности привести к тому, что на основании данной отчетности нельзя будет делать правильные выводы и принимать соответствующие ситуации экономические решения [8].

Вопросы, на которые необходимо ответить аудитору при поведении проверки собственного капитала экономического субъекта, отражаются в общей стратегии аудита собственного капитала. Общий план проведения аудита собственного капитала экономического субъекта соответственно рассмотрен в табл. 2.

Таблица 2

План аудита собственного капитала

Планируемые виды работ	Период проведения	Примечания
1. Аудит учредительных документов	11.08.2018	Выборочная проверка
2. Аудит формирования уставного капитала	12.08.2018–13.08.2018	Выборочная проверка
3. Аудит расчетов с документами	14.08.2018–15.08.2018	Выборочная проверка
4. Аудит резервного и добавочного капитала	16.08.2018–17.08.2018	Выборочная проверка
5. Аудит нераспределенной прибыли	17.08.2018–18.08.2018	Выборочная проверка

Для того чтобы получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, аудитору необходимо разработать и реализовать аудиторские процедуры общего характера в отношении оцененных рисков существенного искажения на уровне финансовой отчетности. В силу Международного стандарта аудита 230 «Аудиторская документация», утвержденного приказом Минфина РФ от 09.11.2016 № 207н, аудиторские организации должны отражать в своих рабочих документах информацию, полученную при планировании [8]. Аудиторские процедуры и планируемые виды работ по аудиту собственного капитала организации представлены в табл. 3.

Таблица 3

Аудиторские процедуры и плановые виды работ*

Плановые виды работ	Аудиторские процедуры
Уставный капитал	
Аудит состава и структуры уставного капитала	Проверка соответствия максимального и минимального размера долей данным, прописанным в уставе общества. Проверка внесения вкладов каждым учредителем экономического субъекта. Проверка оценочных документов вкладов, имеющих вещественную форму
Аудит размера уставного капитала	Проверка соблюдения законодательно установленного минимального размера уставного капитала. Проверка обоснованности изменения величины уставного капитала и отражения его на счетах бухгалтерского учета
Аудит оплаты уставного капитала	Проверка обоснованности принятых форм оплаты и отражения этих фактов на счетах бухгалтерского учета. Проверка соблюдения сроков оплаты, предусмотренных законодательством
Резервный капитал	
Аудит резервного капитала	Проверка соблюдения размера резервного капитала, предусмотренного нормативными актами и уставом экономического субъекта, правомерности использования этих средств
Добавочный капитал	
Учет переоценки имущества	Проверка правильности расчета сумм переоценки основных средств и величины изменения их амортизации, обоснованности отражения их на счетах бухгалтерского учета

Плановые виды работ	Аудиторские процедуры
Нераспределенная прибыль	
Аудит нераспределенной прибыли отчетного года	Проверка обоснованности величины прибыли до налогообложения, размера условного расхода по налогу на прибыль и налоговых санкций. Проверка правильности отражения нераспределенной прибыли отчетного года на счетах бухгалтерского учета и в отчетности
Аудит нераспределенной прибыли прошлых лет	Проверка обоснованности использования и правильности отражения на счетах бухгалтерского учета нераспределенной прибыли прошлых лет, ее образования, соблюдения порядка изменения ее величины, а также правильности отражения этих фактов на счетах бухгалтерского учета

*Источник: [1; 4; 7].

Исходя из данных процедур, можно установить полноту и правильность ведения бухгалтерского учета собственного капитала экономического субъекта, а также достоверность отражения его элементов – уставного, резервного, добавочного капиталов и нераспределенной прибыли – в бухгалтерской финансовой отчетности. В результате возможно оценить достаточный размер собственного капитала экономического субъекта в любой момент времени.

Заключительным этапом в проведении аудита собственного капитала организации является составление аудиторского заключения, в котором выражено аудиторское мнение. Согласно Федеральному закону «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008 аудиторское заключение – это официальный документ, предназначенный для пользователей бухгалтерской отчетности, содержащий в установленной форме мнение аудиторской организации [9].

Аудиторское мнение – это вывод аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности проверяемой организации в целом или отдельных ее частей. Существует несколько видов аудиторского мнения (рис. 2).

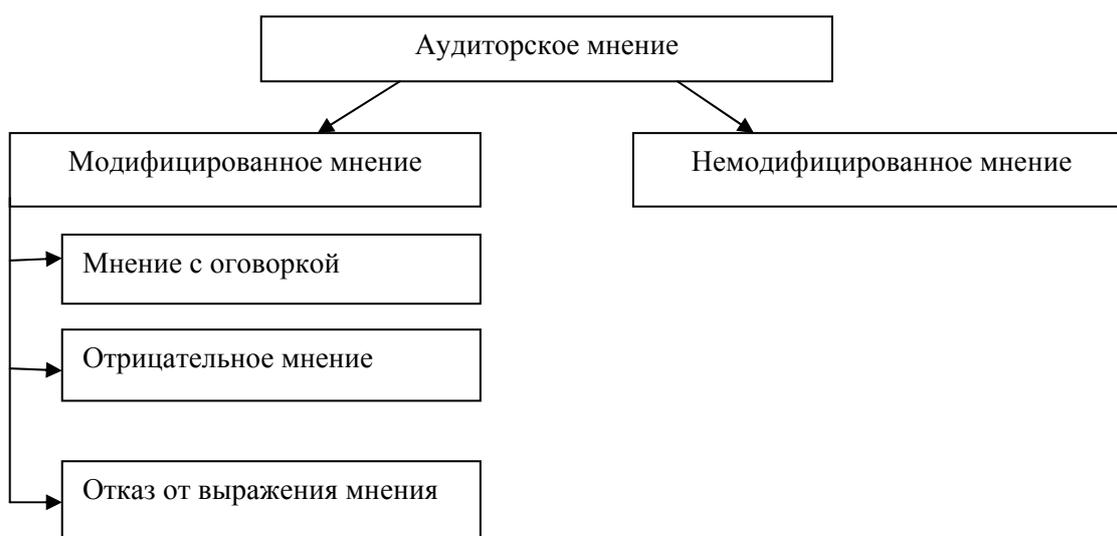


Рис. 2. Виды аудиторского мнения

Немодифицированное мнение выражается в том случае, когда аудитор приходит к выводу, что отчетность отражает достоверно во всех отношениях финансовое положение и результаты его деятельности, в соответствии со всеми правилами.

В случае если при проведении проверки у аудитора возникли обстоятельства, при которых он не может выразить немодифицированное мнение, то он должен руководствоваться Международным стандартом аудита 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении», утвержденным Приказом Минфина РФ от 09.11.2016 № 207н и выразить мнение в одной из указанных форм [10].

Мнение с оговоркой выражается тогда, когда при получении достаточных доказательств искажения являются несущественными для финансовой отчетности.

Отрицательное мнение имеет место в тех случаях, когда при получении достаточных доказательств искажения являются существенными для финансовой отчетности.

Аудитор отказывается от выражения мнения в том случае, когда он не может получить достаточные доказательства для обоснования своего мнения.

Аудитор обязан четко выразить надлежащим образом справедливое мнение о финансовой отчетности и предоставить аудиторское заключение руководству организации.

При проведении аудита собственного капитала экономического субъекта аудитор может выявить следующие типичные ошибки [3; 4; 7]:

- необоснованное увеличение уставного капитала за счёт завышения стоимости материальных ценностей, нематериальных активов, которые вносятся в уставной капитал;
- несоответствие кредитового остатка по счёту 80 «Уставный капитал» сумме уставного капитала, утверждённого в уставных документах;
- несвоевременное внесение изменений в реестр акционеров;
- неправильное определение долей, подлежащих изъятию участниками из уставного капитала;
- фиктивные документы и факты хозяйственной жизни;
- неправильное исчисление налогов, связанных с собственным капиталом.

Таким образом, обобщая вышеизложенное, можно отметить, что собственный капитал является важным элементом бухгалтерского учета. От правильности его использования зависит не только состояние экономического субъекта в целом, но и доходность учредителей. Аудит собственного капитала позволяет выявить существенные ошибки в правильности и достоверности отражения его элементов в бухгалтерской отчетности. Исходя из результатов проверки экономический субъект сможет откорректировать имеющиеся недостатки для улучшения своей деятельности.

Библиографические ссылки

1. Семенова А. Н., Евстратьева А. И. Аудит собственного капитала обществ с ограниченной ответственностью // Экономические исследования и разработки. 2017. № 2. С. 26–35.

2. Влажина И. Ю. Место стратегического управленческого учета в информационном пространстве управления предприятием внутреннего водного транспорта // Управленческий учет. 2013. № 11. С. 3–11.

3. Костина К. А. Аудит формирования и учета капитала и резервов предприятия // European Scientific Conference : сб. статей IX Междунар. науч.-практ. конф. : в 2 ч. 2018. С. 72–75.

4. Туйчиев Д. А. Аудит нераспределенной прибыли как составляющей собственного капитала // Молодой ученый. 2017. № 17 (151). С. 389–391.

5. Василенко М. Е. Собственный капитал организации и особенности его аудита // Карельский научный журнал. 2018. № 2 (23). С. 130–132.
6. Гиляровская Л. Т. Аудит собственного капитала коммерческой организации // Современные проблемы науки и образования. 2014. № 6. С. 388.
7. Толчинская М. Н. Методические аспекты проведения аудита собственного капитала // УЭПС: управление, экономика, политика, социология. 2016. № 2. С. 68–70.
8. Российская Федерация. Министерство финансов. О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 24.10.2016 № 192н. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 25.10.2018).
9. Российская Федерация. Законы. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ [принят ГД РФ 24.12.2008 ; в ред. от 23.04.2018 № 112-ФЗ]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 25.10.2018).
10. Российская Федерация. Министерство финансов. О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 09.11.2016 № 207н. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 25.10.2018).

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Г. В. Денисенко, М. В. Баценко

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Дана характеристика сельскохозяйственной отрасли, определено ее значение для народного хозяйства и ее состояние на сегодняшний день. Рассмотрены отраслевые особенности и их влияние на организацию учета расчетов с персоналом по оплате труда. Определены системы оплаты труда и формы трудящихся сельскохозяйственных предприятий. Описаны нормы и законы, которыми регулируется заработная плата. Разработана система должностных окладов специалистов и служащих. Представлены выводы о роли учета расчетов с персоналом по оплате труда в эффективном управлении, его значении и влиянии на финансовый результат предприятия.

Ключевые слова: сельское хозяйство, натуральная оплата труда, фонд оплаты труда, формы оплаты труда, системы оплаты труда, учет, хозяйство, оплата, оклад.

FEATURES OF ACCOUNTING OF CALCULATIONS WITH PERSONNEL FOR PAYMENT OF LABOR IN AGRICULTURAL ORGANIZATIONS

G. V. Denisenko, M. V. Batsenko

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

In the article, the authors carried out a description of the agricultural sector, its importance for the national economy and its condition today. The sectoral features and their impact on the organization of the account of calculations with staff on pay are considered. The wage systems and the forms of working agricultural enterprises have been determined. It describes the rules and laws that regulate wages. Developed a system of official salaries of specialists and employees. In the conclusion presents conclusions about the role of the account of calculations with staff on remuneration in effective management, its value and impact on the financial result of the enterprise.

Keywords: agriculture, in-kind wages, wage fund, forms of wages, wage systems, accounting, farming, wages, salary.

Основным источником продовольствия и сырья в мире является сельское хозяйство. Потребность населения в продуктах питания постоянно растет, также растут потребности промышленности в сырье, и сельское хозяйство удовлетворяет эти растущие потребности. Производство продовольствия, обмен, распределение, потребление –

важные части аппарата мировой системы и занимают определенное ключевое место в политике и мировой экономике. Дефицит продовольствия в современном мире воспринимается как бедствие, катастрофа, это объясняется тем, что продовольствие напрямую связано с жизнедеятельностью людей. Рынок продовольствия контролируется во всех странах, так как обеспечивает социальную стабильность общества и определяет состояние экономики страны.

Сельское хозяйство – давнее, распространенное занятие людей. Более миллиарда человек экономически активного населения участвуют в мировом сельском хозяйстве. Доля мирового сельского хозяйства от мирового продукта составляет 5 %.

Чтобы выявить тенденции развития предприятия, определить вектор принятия управленческих решений на сельскохозяйственных предприятиях, используют бухгалтерский учет. Главной целью бухгалтерского учета является интерпретация, анализ и использование, апробация экономической информации. Выделяют три уровня управления сельскохозяйственным производством, на которых используется учетная информация:

- внутрихозяйственный (данные первичного и сводного учета – в производственных подразделениях);
- общехозяйственный (данные текущего бухгалтерского учета, включая данные отчетности, – по хозяйству в целом);
- внешний (используется бухгалтерская отчетность) [1, с. 5].

Бухгалтерский учет – это формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных Федеральным законом № 402 от 06.11.2011 «О бухгалтерском учете», в соответствии с требованиями, установленными данным законом, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности [2].

Бухгалтерский учет выполняет информационную и контрольную функции, ее суть заключается в иллюстрировании выполнения организационного плана, и дает возможность оценить рентабельность каждой отрасли хозяйства, минимизировать провалы в работе, предотвратить нерациональное использование ресурсов и как следствие – сохранить средства предприятия.

Бухгалтерскому учету сельскохозяйственного предприятия свойствен ряд особенностей, отражающих специфику отрасли. Так, в сельском хозяйстве производственный процесс связан с живыми организмами и землей. Производственный процесс связан также с социальным фактором: в сельском хозяйстве могут существовать предприятия разных организационно-правовых форм.

Можно выделить следующие особенности бухгалтерского учета на сельскохозяйственных предприятиях:

- земля есть главное средство производства, поэтому необходимо учитывать финансовые вложения в земельные угодья и вести их бухгалтерский учет. При ведении учета земель и организации в сельскохозяйственной отрасли земельные угодья отражают в гектарах (натуральных показателях), в денежном выражении показывают покупные земли и дополнительные вложения (в качестве капитальных);
- особенности бухгалтерского учета в агропромышленном секторе обусловлены разнообразием отраслей сельского хозяйства (животноводство, рыбоводство, пчеловодство, растениеводство, вспомогательное производство);
- в сельском хозяйстве производственный процесс имеет сезонный характер из-за действия климатических факторов (в первую очередь это касается растениеводства, пчеловодства) [3].

Бухгалтерский учет отражает сезонность работ и затрат. Сезонность в сельском хозяйстве оказывает влияние на бухгалтерский учет. От одного вида скота или от одной

культуры получают несколько видов продукции. Появляется необходимость в разграничении затрат в бухгалтерском учете.

Производство продуктов сельского хозяйства – длительный, трудоемкий процесс, иногда он занимает более одного календарного года. По некоторым категориям сельскохозяйственных культур и животных затраты осуществляются в текущем отчетном году, а продукция появляется только в следующем отчетном году (озимые зерновые культуры, откорм молодняка крупного рогатого скота). Поэтому в учете затраты разграничивают по циклам производства, которые не совпадают с календарным годом: расходы прошлых лет под урожай текущего года, затраты текущего года под урожай предстоящих лет и затраты текущего года под урожай настоящего года.

Доля продукции собственного производства уходит на потребление внутри хозяйства предприятия (внутренний оборот): продукты растениеводства – на семена, питание скоту, в переработку; продукты животноводства – на удобрения в растениеводстве, питание скоту. Поэтому необходимо ясное отражение движения продукции на всех циклах внутрихозяйственного оборота.

В аграрном производстве используется различная сельскохозяйственная техника, разнообразие требует достоверного учета всех механизмов и мобильных машин [4].

Организационно-правовые формы предприятий оказывают влияние на ведение бухгалтерского учета в сельском хозяйстве. Предприятия могут быть товариществами, акционерными обществами, кооперативами, обществами с ограниченной ответственностью, унитарными предприятиями (муниципальными и государственными), крестьянско-фермерскими хозяйствами и их ассоциациями.

Работник сельского хозяйства получает вознаграждение за свой труд, другими словами, получает заработную плату. Уровень платы определяется объемом и качеством произведенной конкурентоспособной продукции сельского хозяйства, и связан с ним, ее производство сопряжено со значительными рисками, которые имеют природно-климатический характер. Если рабочий период не совпадает со временем производства продукции, то результаты потраченного труда выявятся после окончания трудового процесса. Эта особенность сказывается на формировании фонда оплаты труда. Сезонность, цикличность сельскохозяйственного труда приводит к тому, что нагрузка труда в определенные моменты сильно возрастает, это вызвано биологией развития растений и животных. В такие периоды сельскохозяйственные организации применяют специальные системы и формы оплаты труда, которые стимулируют своевременное и высококачественное проведение сельскохозяйственных работ.

Принципы организации оплаты труда на сельскохозяйственных предприятиях следующие:

- самостоятельность хозяйствующих субъектов в организации оплаты труда, в установлении форм, систем и размера оплаты труда работника;
- контроль оплаты труда со стороны государства;
- разделение заработной платы, зависящее от условий, количества, качества затраченного труда;
- материальная заинтересованность персонала предприятия в высоких итоговых результатах труда, положительный результат признания рынком продукта труда в качестве товара;
- превышение темпов роста производительности труда над ростом уровня заработной платы;
- согласование с профсоюзными органами общих условий оплаты труда [5].

Различают два вида заработной платы в бухгалтерском учете и планировании: основной и дополнительный. Основная оплата – это начисления работникам за отрабо-

танное время, качество-количественный показатель выполненных работ: выплата по тарифным ставкам, сдельным расценкам, окладам, премирование сдельщиков и повременщиков, доплаты за ненормальные условия работы, за ночную, сверхурочную работу, доплаты за должность руководителя бригады, оплата простоев по вине внешних участников рабочего процесса. Выплаты за непроработанное время относятся к дополнительной заработной плате, предусмотренной трудовым законодательством: оплата отпусков, перерывов в работе кормящих матерей, за время выполнения общественных обязанностей, пособия при увольнении, льготных часов подростков [6].

Должности работников могут быть одинаковыми, а размер оплаты труда может отличаться. Организация имеет право повышать оклад одному работнику и не повышать другому работнику по своему усмотрению. Процедура понижения установленного размера оплаты труда возможна с соблюдением условий статьи 25 Трудового кодекса Российской Федерации. Работник должен быть уведомлен работодателем в письменной форме о структуре и составных частях заработной платы. Заработная плата определена работнику за соответствующий период, указаны размеры и основания производственных удержаний, указана общая денежная сумма, подлежащая выплате. Каждому подчиненному работодатель обязан выдавать расчетный листок, в котором указана вышеописанная информация. Форма расчетного листа утверждается работодателем и профсоюзным органом [7].

Каждые полмесяца работники должны получать заработную плату (изменения в порядок могут быть внесены для отдельных категорий работников в соответствии с федеральным законом). Работодатели вправе использовать безавансовый и авансовый способы расчета с персоналом. Авансовый способ подразумевает выдачу аванса работникам за первую половину месяца в счет причитающейся заработной платы за полный отработанный месяц, засчитываемый при начислении и выплате заработной платы за оставшуюся половину месяца; при подобной форме расчета не производятся удержания и начисления на социальное страхование. Размер аванса устанавливается на уровне, не превышающем месячную тарифную ставку, вычисленную исходя из количества отработанных дней до дня выплаты аванса рабочего времени (для рабочих-сдельщиков – объема выполненных работ). В безавансовом способе расчет заработной платы производится за первую и вторую половины месяца. Производится согласно используемым системам и формам оплаты труда, выполненным формам труда, отработанному времени. В правилах внутреннего трудового распорядка сельскохозяйственной организации устанавливаются сроки выплаты заработной платы, а также сроки прописываются в трудовом договоре [8].

В условиях работы, отличных от нормальных, сотруднику полагаются выплаты компенсаций (начисления за опасные, вредные условия труда, за сверхурочную работу, работу в ночное время, суровые климатические условия труда). Предприятие самостоятельно устанавливает уровень доплат с учетом того, что минимальные размеры доплат установлены законодательством РФ. Не меньше полуторного размера за первые два часа оплачивается сверхурочная работа; не менее чем в двойном размере – за последующие часы. Определенные размеры оплаты за сверхурочную работу в конкретном случае прописываются в коллективном или трудовом договоре. Сверхурочная работа по желанию работника может компенсироваться дополнительным временем отдыха вместо повышенной оплаты, но не менее времени, отработанного сверхурочно. Сверхурочные работы не должны превышать четырех часов в течение двух рабочих дней подряд для каждого работника и ста двадцати часов в год. Если персонал работает в ночное время, то каждый час оплачивается в повышенном размере по сравнению с работой в нормальных условиях и не меньше размеров, установленных законами и иными норматив-

но-правовыми актами. Размеры повышения устанавливаются работодателем в коллективном, трудовом договоре с учетом мнения представительного органа работников.

Ночное время начинается с 22 часов и длится до 6 часов утра. Не менее чем в двойном размере оплачивается работа в выходные и нерабочие дни. Если установлена пятидневная рабочая неделя, то работникам предоставляются два выходных дня за неделю, если шестидневная рабочая неделя, то один выходной день. Единым выходным днем является воскресенье. При пяти рабочих днях второй выходной день устанавливается правилами внутреннего распорядка организации или коллективным договором. В статье 112 Трудового кодекса Российской Федерации предусмотрены праздничные дни. Работнику по желанию может быть предоставлен день отдыха на выбор, если сотрудник отработал в выходной или нерабочий праздничный день. В подобном случае день отдыха не оплачивается, а работа в выходной или нерабочий праздничный день оплачивается в одинарном размере. На предприятиях сельского хозяйства размеры тарифных ставок, окладов, системы заработной платы, различного вида выплат, доплат устанавливаются работодателем. Учитывается мнение выборного профсоюзного органа организации в коллективных, трудовых договорах, локальных нормативных актах организаций, соглашениях [9].

Таким образом, требования Трудового кодекса сельскохозяйственные организации должны выполнять, но с учетом особенностей деятельности имеются определенные сложности в формировании фонда оплаты труда, особенно в растениеводстве. Сезонность работ и климатические условия не всегда позволяют правильно спланировать урожайность и, соответственно, трудовые затраты.

По закону ответственность за организацию бухгалтерского учета на сельскохозяйственном предприятии несет руководитель, следит за соблюдением трудового законодательства при выполнении хозяйственных операций [10].

Поэтому с учетом особенностей деятельности сельскохозяйственных организаций расчеты по оплате труда являются достаточно сложным участком учета, ошибки в расчетах, в оформлении и выплате заработной платы, в исчислении налогов и страховых взносов ведут не только к претензиям со стороны работников, но и к санкциям со стороны инспекций труда, налоговых органов, Пенсионного фонда и Фонда социального страхования.

Библиографические ссылки

1. Бычкова С. М., Бадмаева Д. Г. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве : учеб. пособие. М. : Эксмо, 2008. 400 с.

2. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения: 06.11.2018).

3. Организационно-правовые формы хозяйствования в аграрном секторе экономики: трансформации, специфика использования и направления развития [Электронный ресурс]. URL: <http://uecs.ru/uecs-23-232010/item/187-2011-03-23-09-31-24> (дата обращения: 3.11.2018).

4. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве [Электронный ресурс] : учебник / А. П. Михалкевич, П. Я. Папковская, С. К. Матальцкая и др. ; под общ. ред. А. П. Михалкевича. 3-е изд., перераб. и доп. URL: <http://edoc.bseu.by:8080/bitstream/edoc/1787/1/Buh.%20uchet%20v%20selskom%20hozyaystve%20Uchebnik.pdf> (дата обращения: 5.11.2018).

5. Оплата труда в сельскохозяйственных организациях [Электронный ресурс] : справ. пособие. URL: <https://docplayer.ru/26371538-Oplata-truda-v-selskohozyaystvennyh-organizacijah-spravochnoe-posobie.html> (дата обращения: 6.11.2018).

6. Василенко А. М., Подкопаева О. В., Еленева Е. В. Совершенствование системы управления затратами на торговом предприятии [Электронный ресурс]. URL: <https://scienceforum.ru/2016/article/2016023632> (дата обращения: 6.11.2018).

7. Трудовой кодекс Российской Федерации от 30.12.2001 № 197-ФЗ (в ред. от 11.10.2018). Статья 133.1. Установление размера минимальной заработной платы в субъекте Российской Федерации [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34683/21264b50a8508dce4414c35e619178fd443755c5/ (дата обращения: 7.11.2018).

8. Джабазян Е. Л. Выплачиваем аванс с учетом последних разъяснений контролеров [Электронный ресурс]. URL: <https://www.audit-it.ru/articles/account/stuff/a58/901094.html> (дата обращения: 7.11.2018).

9. Трудовой кодекс Российской Федерации от 30.12.2001 № 197-ФЗ (в ред. от 11.10.2018). Статья 152. Оплата сверхурочной работы [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34683/c6eeef5fbf30c0b7f380760295dd5d0b47730bdb/ (дата обращения: 10.11.2018).

10. Мельников И. Бухгалтерский учет [Электронный ресурс]. URL: <http://pravo.studio/buhgalterskogo-ucheta-osnovyi/organizatsiya-buhgalterskogo-ucheta-49040.html> (дата обращения: 10.11.2018).

© Денисенко Г. В., Баценко М. В., 2018

ПОРЯДОК УЧЕТА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ

А. С. Долгих

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Раскрываются проблемы, касающиеся определения и оценки финансовых результатов в условиях выполнения организацией различных заказов. В частности, рассмотрены особенности формирования затрат на выполнение государственных контрактов. Формирование финансового результата от выполнения заказа по государственному контракту зависит от того, как распределены прямые и косвенные расходы с учетом требования нормативных документов. Раскрываются проблемы распределения косвенных расходов и порядок их отражения в учете.

Ключевые слова: затраты, финансовый результат, прямые и косвенные расходы.

PRODUCTION COST ACCOUNTING

A. S. Dolgikh

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

Problems open up, touching determination and estimation of financial results in the conditions of implementation by organization of different orders. In particular, in the article the features of forming of expenses are considered on implementation of state contracts. Forming of financial result from ordering fulfillment on a state contract depends on that, how direct and indirect charges are up-diffused taking into account the requirement of normative documents. The problems of allocation of indirect charges and order of their reflection open up in an account.

Keywords: significant errors, minor errors, classification of errors.

Решение задачи информационного обеспечения финансово-хозяйственной деятельности тесно связано с понятием финансового результата. Именно положительный финансовый результат является основной целью деятельности коммерческой организации. И для достижения результата необходимо понимать, как он формируется.

В бухгалтерском учете для формирования финансового результата предусмотрена группа счетов. Это следует из Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению [1]. Среди этих счетов есть счета 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы», предназначенные для выявления финансового результата в отчетном периоде. Также есть счет 99

«Прибыли и убытки», который выявляет чистую прибыль или убыток отчетного периода, и счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», на котором учитываются нераспределенная прибыль и непокрытый убыток, накопленные за весь период деятельности организации.

В бухгалтерской отчетности эти показатели находят свое отражение следующим образом. В отчетной форме «Бухгалтерский баланс» в пассиве указывается нераспределенная прибыль (непокрытый убыток). В форме «Отчет о финансовых результатах» приводится весь процесс формирования чистого финансового результата за отчетный год и за год, предшествующий ему [2]. Последовательность расчета такова. Прибыль от продаж увеличивается на величину прочих доходов и уменьшается на величину прочих расходов. Затем из прибыли до налогообложения вычитается текущий налог на прибыль, изменение отложенных налоговых обязательств и прочих вычетов (при их наличии) и увеличивается на сумму отложенных налоговых активов. Состав и правила учета расходов организации изложены в ПБУ 10/99 [3].

Однако статья «Чистая прибыль (убыток)» отчета о финансовых результатах не совпадает с показателями бухгалтерского баланса, так как в балансе указывается размер нераспределенной прибыли, полученной организацией за весь период деятельности, что не одно и то же. Другим информационным ограничением является то, что общий финансовый результат в бухгалтерской отчетности не раскрывает всех тонкостей деятельности организации, связанных с осуществлением различных видов деятельности и работы по разным направлениям, заказам, контрактам.

При расчете финансового результата при исполнении организацией государственных контрактов этот результат должен определяться в соответствии с Правилами ведения организациями, выполняющими государственный заказ за счет средств федерального бюджета [4], отдельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности (далее – Правила). В Правилах предписано, что финансовый результат определяется как разница между договорной ценой, предусмотренной в государственном заказе (иными словами, ценой реализации), и фактическими затратами. При этом приведенный перечень фактических затрат сопоставим с показателями, определяемыми в бухгалтерском учете и приводимыми в отчете о финансовых результатах по статьям «Себестоимость продаж», «Управленческие расходы» и «Коммерческие расходы». Все эти показатели вместе представляют собой общие затраты.

В целях управления необходим действенный контроль над эффективностью каждого отдельно взятого контракта. Для получения достоверной информации о финансовых результатах нужно объективно и максимально точно определить расходы, связанные с каждым из них [5]. Объективно – это значит, что итоговая сумма расходов должна быть максимально приближена к фактическому потреблению ресурсов на конкретный контракт [6]. Для определения эффективности (доходности) по контракту необходимо знать полные затраты на его выполнение. Как известно, затраты подразделяются на прямые и косвенные.

К прямым затратам относятся те, которые можно отнести к выполнению конкретного контракта. Номенклатура калькуляционных статей затрат, формирующих прямые расходы при выполнении заказа, определяется каждой организацией самостоятельно с учетом требований Порядка. В настоящее время в отраслях промышленности сложилась следующая номенклатура прямых расходов (статей затрат) основного и вспомогательного производства: затраты на материалы, затраты на оплату труда основных производственных работников, отчисления на социальные нужды.

При этом в каждую из перечисленных статей включаются только те затраты, которые можно непосредственно отнести на увеличение стоимости конкретного заказа (то есть без проведения дополнительных процедур распределения расходов между кон-

трактами (заказами)). Например, применительно к затратам на оплату труда в состав прямых расходов входит основная заработная плата (дополнительная заработная плата) производственных работников. Итак, материальные затраты и затраты на оплату труда относят к прямым традиционно, точнее же сказать, что только некоторые материальные затраты и некоторые затраты на оплату труда, поскольку если какие-то из этих видов затрат нельзя четко отнести к конкретному контракту, то они будут являться косвенными. Например, заработная плата даже рабочих будет являться косвенными расходами, если форма оплаты труда у них повременная. Однако наша задача – как можно более объективно сформировать затраты по каждому контракту. Для этого необходим сложный аналитический учет, позволяющий учитывать рабочее время или выработку персонафицированно, по каждому сотруднику и применительно к виду контракта. Но это не всегда и не для всех сотрудников возможно сделать. Материальные затраты тоже подлежат внимательному и скрупулезному учету. Например, горюче-смазочные материалы, транспортные средства, специальная техника, механизмы могут быть использованы при выполнении разных контрактов, что обоснованно с точки зрения оптимизации производственных мощностей. Но если необходимо распределить горюче-смазочные материалы по расходам на разные контракты, то для этого потребуются учет рабочего времени и выполненной работы (пробега) отдельно по каждому контракту.

Еще сложнее распределить по контрактам косвенные расходы. Косвенные расходы – это совокупность затрат, связанных с производством, которые нельзя отнести непосредственно на конкретные виды контрактов. Если контрактов несколько, то косвенные расходы необходимо распределять по каждому виду контракта пропорционально какой-либо базе. Чтобы определить такую базу, необходимо выявить фактор, который в наибольшей степени связан с косвенными расходами. На практике такой фактор выявить довольно сложно. Поэтому чаще всего косвенные расходы распределяют пропорционально какому-либо виду прямых расходов [7]. Для объективного распределения необходимо проанализировать структуру прямых расходов. Но поскольку, как мы выяснили, их перечень невелик и к тому же они сами с распределяются с трудом, говорить о простом, а главное, универсальном и оптимальном, способе распределения не приходится. Между тем, в организациях с большой долей общепроизводственных, общехозяйственных и коммерческих расходов вопрос распределения косвенных расходов является ключевым для объективного исчисления финансового результата по отдельно взятому контракту.

Совершенно очевидно, что необходим режим отдельного учета затрат на выполнение каждого контракта, выполняемого в рамках исполнения государственного заказа. При этом обязательно выполнение требований нормативных документов.

Согласно указанным документам под затратами, связанными с исполнением государственных контрактов (контрактов), понимается их полная себестоимость. Полная себестоимость включает уже рассмотренные нами прямые и косвенные затраты, а также коммерческие расходы, которые по сути также являются косвенными.

При этом должен соблюдаться основополагающий методологический принцип учета расходов (затрат): любые косвенные виды расходов (общепроизводственные, общехозяйственные и др.) при возможности их непосредственного соотнесения с затратами по конкретному заказу должны быть распределены по всем контрактам.

Учет затрат можно организовать на счете 20 «Основное производство». По дебету счета будут отражаться все допустимые затраты в корреспонденции с кредитом счетов учета материалов и расчетов с работниками по оплате труда. Для отдельного учета по контрактам используется система аналитических счетов первого и второго порядка,

на которых можно организовать учет не только по отдельным контрактам, но и для формирования затрат по видам. Для этого при исполнении заказа каждому контракту присваивается идентификатор контракта, который содержит в том числе порядковый номер контракта. Указанный идентификатор контракта действует на протяжении всего периода исполнения контракта и подлежит указанию во всех контрактах (договорах) в рамках сопровождаемых сделок.

Для отражения идентификатора государственного контракта будут использованы счета первого порядка, а счета второго порядка будут применены для детализации затрат по их экономическим элементам и (или) калькуляционным статьям затрат. Сумма произведенных расходов по контракту, исчисленная на аналитических счетах первого уровня, будет являться обобщением данных об общей величине затрат по отдельному контракту и позволит определить прибыль в целом по договору, а также уровень его производственной рентабельности. Информация, сформированная на основе аналитических счетов второго порядка, обеспечит получение данных по видам расходов (затрат), местам их возникновения, этапам работ (при их наличии), другим необходимым характеристикам. Распределенные косвенные расходы будут списываться в дебет счета 20 с указанием идентификатора контракта, то есть будут отнесены на аналитический счет учета конкретного контракта. Таким образом, объектом калькулирования будет выступать отдельный контракт.

При этом остается возможность учета затрат по калькуляционным статьям, включая такие специфические статьи, как «Затраты на подготовку и освоение производства», «Затраты на специальную технологическую оснастку», «Специальные затраты». Механизм распределения расходов, учитываемых в составе указанных калькуляционных статей затрат, имеет более «сложный» характер своего включения в стоимость выпускаемой продукции, когда одни расходы могут быть отнесены непосредственно в себестоимость конкретного контракта (продукции), а другие должны включаться в него в результате распределения накопленных затрат между несколькими контрактами (видами продукции).

В состав производственной себестоимости продукции, работ, услуг (контрактов) включаются также затраты, связанные с подготовкой и освоением производства. По данной статье калькуляции учитываются затраты, связанные:

- с пусковыми расходами по запуску производства продукции на новых предприятиях, производствах, цехах и агрегатах;
- с расходами на подготовку и освоение производства новых видов продукции и новых технологических процессов.

Состав (типовая номенклатура) пусковых расходов и расходов на подготовку и освоение производства новых видов продукции приведен в Приложениях № 2 и 3 к Порядку. Поэтому нет необходимости дублировать эту информацию. В то же время некоторые моменты, связанные с распределением и учетом рассматриваемых затрат, нуждаются в дополнительных пояснениях:

- наличие собственно пусковых расходов и расходов на подготовку и освоение производства новых видов продукции в качестве самостоятельных видов затрат, включаемых в себестоимость выпускаемой продукции, должно быть согласовано с заказчиком при формировании цены контракта;

– учет расходов на подготовку и освоение производства ведется отдельно от учета расходов на основное производство. Для этой цели может использоваться счет 97 «Расходы будущих периодов», в дебет которого списываются фактические затраты, связанные с выполнением данных работ. Допускается при незначительном объеме расходов на подготовку и освоение производства и небольшом периоде осуществления

таких работ (в пределах отчетного года) вести учет указанных расходов непосредственно на счете 20, а в цехах вспомогательного производства – на счете 23;

- для каждого вида подобных работ открывается отдельный заказ;
- по окончании работ по подготовке и освоению производства специальная комиссия осуществляет приемку выполненных работ с составлением Акта о выполнении работ, утверждаемого руководителем организации, а в соответствующих случаях и заказчиком.

Принятые в организации счета аналитического учета вносятся в рабочий план счетов, который включается в качестве составного элемента в учетную политику организации (ПБУ 1/2008) [8]. Конкретный выбор системы кодирования счетов аналитического учета определяется организацией самостоятельно, исходя из ее отраслевой принадлежности, номенклатуры выпускаемой продукции (заказов), структуры организации и других существенных факторов.

Таким образом, как видим, учет затрат по государственным контрактам (заказам) представляет собой классический позаказный метод учета затрат, для которого характерно следующее. Учет затрат по отдельным заказам начинается с открытия заказа. Заказ открывают на основе договора. По каждому договору ведут учет данных, указывают наименование заказа, шифр заказа, расходы на выполнение заказа, сроки начала и окончания работ и направляют данные в бухгалтерию предприятия. Затем информация о фактических прямых и косвенных затратах накапливается в течение всего срока выполнения работ по заказу. Итоговые затраты определяются только после выполнения заказа. Важно при этом, что, как правило, время составления отчетной калькуляции не совпадает со временем составления финансовой отчетности [9]. Безусловно, калькулирование по мере окончательного выполнения заказов затрудняет контроль над расходами. Это обстоятельство является одним из недостатков позаказного метода учета затрат [10]. Другими недостатками можно назвать отсутствие возможности оперативного контроля за уровнем затрат, а также сложность распределения косвенных расходов. Для объективного формирования затрат должна быть налажена четкая схема работы с первичными документами, обеспечивающая правильную привязку прямых затрат к определенному контракту, и обоснованная база распределения косвенных затрат.

Библиографические ссылки

1. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва финансов РФ от 31.10.2000 № 94н. URL: <http://base.garant.ru/12121087/> (дата обращения: 07.11.2018).

2. О формах бухгалтерской отчетности организации [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 02.07.2010 № 66н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103394/2ff7a8c72de3994f30496a0ccb1ddafdaddf518/ (дата обращения: 07.11.2018).

3. Расходы организации (ПБУ 10/99) [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету : утв. приказом М-ва финансов РФ от 06.05.1999 № 33н. URL: <http://base.garant.ru/12115838/> (дата обращения: 07.11.2018).

4. О Правилах ведения организациями, выполняющими государственный заказ за счет средств федерального бюджета, отдельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности [Электронный ресурс] : утв. Постановлением Правительства РФ от 19.01.1998 № 47. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_17542/ (дата обращения: 07.11.2018).

5. Базовые принципы управленческого учета расходов для анализа прибыли отдельных направлений работы компании [Электронный ресурс]. URL: https://www.profiz.ru/peo/9_2016/raspredelenie_rashodov/ (дата обращения: 07.11.2018).

6. Костенко В. В. Поиск эффективной методики распределения косвенных затрат на предприятиях дорожно-строительного комплекса [Электронный ресурс]. URL: <https://naukovedenie.ru/PDF/30evn412.pdf> (дата обращения: 07.11.2018).

7. Сайфиева С. Н., Гильманова А. В. Оптимизация учета косвенных расходов при осуществлении стратегического планирования [Электронный ресурс]. URL: <http://www.ipr-ras.ru/articles/sajf-gil06-3.pdf> (дата обращения: 07.11.2018).

8. Учетная политика организации (ПБУ 1/2008) [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва финансов РФ от 06.10.2008 № 106н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/2d52707f5a4d5314b9e470a9bf59cb826ec848dd/ (дата обращения: 07.11.2018).

9. Молчанова О. В. Обоснование выбора метода калькулирования себестоимости проектной продукции (работ, услуг) [Электронный ресурс]. URL: <http://www.google.ru/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&ved=2ahUKEwix7JfiscLeAhWutYsKHXLkCfsQFjABegQIABAC&url=http%3A%2F%2Fwww.vestnik-vsuet.ru%2Fvguit%2Farticle%2Fdownload%2F1413%2F1648&usg=AOvVaw2VISTjvbLkxjYWWzGysFm5> (дата обращения: 07.11.2018).

10. Учет прямых и распределение косвенных затрат [Электронный ресурс]. URL: <http://uchebnik.online/otraslyah-ekonomiki-buhuchet/uchet-pryamyih-raspredelenie-kosvennyih-51583.html> (дата обращения: 07.11.2018).

ИЗМЕНЕНИЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ, ВСТУПАЮЩИЕ В СИЛУ С 1 ЯНВАРЯ 2019 ГОДА

С. В. Еремеева, А. М. Мальцева, А. Н. Разя

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Рассмотрены основные изменения в бухгалтерском учёте, которые произойдут с 1 января 2019 года. Вследствие этих изменений организации и предприятия обязаны вести учёт согласно новым нормам и требованиям, так как бухгалтерский учёт должен формировать полную и достоверную информацию о деятельности организации и быть объективным и результативным. Также в статье представлены поправки к Налоговому законодательству, о которых необходимо знать каждому сотруднику бухгалтерии. Целью статьи является выявление того, каким образом эти изменения повлияют на учётную политику предприятия.

Ключевые слова: бухгалтерский учёт, налоговый учёт, налоги, отчётность, изменения.

CHANGES IN ACCOUNTING COMING INTO EFFECT ON JANUARY 1, 2019

S. V. Eremeeva, A. M. Maltseva, A. N. Razyu

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The article is devoted the main changes in accounting, which will occur from January 1, 2019. As a result of these changes, organizations and enterprises are obliged to keep records in accordance with new standards and requirements, since accounting must generate complete and reliable information about the activities of the organization and be objective and effective. The article also presents amendments to the Tax Legislation, which every accountant must be aware of. The purpose of this work is to identify how these changes will affect the accounting policies of the enterprise.

Keywords: accounting, tax accounting, taxes, reporting, changes.

На сегодняшний день бухгалтерский учёт ведут большинство предприятий и организаций, лишь индивидуальные предприниматели, а также филиалы и представительства иностранных компаний освобождены от ведения бухгалтерского учёта. В связи с тем что, согласно Федеральному закону № 402 «О бухгалтерском учёте», все субъекты предпринимательской деятельности обязаны вести бухгалтерский учёт, возникает

необходимость иметь в штате предприятия квалифицированные кадры, осведомлённые о поправках в законах, связанных с учётом, и изменениях в налоговом законодательстве [2].

В связи с частыми изменениями в законодательстве учет на предприятии должен соответствовать современным требованиям и нормам. Бухгалтерский учет должен быть максимально достоверным, оперативным, а также результативным.

Бухгалтерский учёт тесно связан с органами налоговой инспекции и налоговой системой в целом. Несмотря на то что налоговый учёт и бухгалтерский учёт являются разными подсистемами, вместе они образуют единое целое в структуре управления предприятием.

Именно поэтому данная статья и посвящена вопросу об изменениях в бухгалтерском учете, которые произойдут в 2019 году.

Ниже представлены основные изменения в учете, вступающие в силу в 2019 году (табл. 1) [9].

Таблица 1

Изменения бухгалтерского учета в 2019 году

Изменение	Нормативный документ	Значение
Налоги и взносы		
Ставка налога на добавленную стоимость повысится до 20 %	Федеральный закон о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах от 03.08.2018 № 303-ФЗ [3; 5]	Льготные ставки 0 и 20 % не изменятся. Вместо расчётной ставки 15,25 %, которая действует сейчас, нужно будет применять ставку 16,67 %. НДС по новым ставкам 16,67 и 20 % налогоплательщики начнут платить по тем товарам, которые будут отгружены с 1 января 2019 года
Отменяют льготы по налогу на прибыль	Налоговый кодекс Российской Федерации [1]	Можно уменьшить ставку налога на прибыль в регионах, только если это прямо предусматривает кодекс. Но пониженные ставки, которые региональные власти ввели до начала 2018 года, налогоплательщики смогут применять, пока не истечёт срок их действия
Отменяют налог с движимого имущества	Налоговый кодекс Российской Федерации [1]	От налога будет освобождено всё движимое имущество, независимо от того, когда налогоплательщики его приобрели и при каких обстоятельствах получили. На данный момент региональная льгота распространяется только на те активы, которые компания поставила на учёт после 1 января 2013 года. Со следующего года все ограничения утратят силу
Повышения ставок страховых взносов не произойдёт	Налоговый кодекс Российской Федерации [1]	Повышение страховых взносов, которое должно было произойти с 2021 года, не произойдет, но будет сохранена регрессивная шкала по пенсионным взносам. Общая ставка по всем взносам останется на уровне 30 %. Но со сверхлимитных выплат компаниям по-прежнему придётся платить пенсионные взносы по ставке 10 %

Изменение	Нормативный документ	Значение
Повысят базу по страховым взносам	Налоговый кодекс Российской Федерации [1]	С 2019 года будет плановое повышение предельной базы по страховым взносам. Конкретные цифры пока не утверждены. Сейчас показатели такие: в Пенсионном фонде Российской Федерации – 1 021 000 руб., Фонде социального страхования – 815 000 руб., Федеральном фонде обязательного медицинского страхования – без ограничений
Отчётность		
Новая декларация по НДС и новая форма книги покупок	Приказ Федеральной налоговой службы России от 29.10.2014 «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в электронной форме» [8]; Постановление Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137 (ред. от 01.02.2018) «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость» [6]	Из-за повышения ставки НДС с 18 до 20 % изменится форма декларации и порядок её заполнения. Изменения также внесут в Постановление Правительства от 26.12.2011 № 1137. В частности, нужно откорректировать форму книги продаж и дополнительного листа к ней
Новые формы декларации и авансового расчёта по налогу на имущество	Налоговый кодекс Российской Федерации [1]	Если на балансе компании есть только движимые активы, то начиная с 2019 года отчётность по налогу на имущество сдавать не нужно. Отчитываться должны только компании, владеющие недвижимостью
Новая форма расчёта по взносам	Приказ ФНС России от 10.10.2016 «Об утверждении формы расчета по страховым взносам, порядка его заполнения, а также формата представления расчета по страховым взносам в электронной форме» [7]	Раздел 1 больше не нужно будет заполнять нарастающим итогом. Появится новое поле «Тип плательщика»
Новая форма отчёта 2-НДФЛ	Налоговый кодекс Российской Федерации [1]	В новую форму справки 2-НДФЛ будет добавлено новое поле «Код вида уведомления». В этом поле надо будет проставлять следующие цифры: 1 – для уведомления, подтверждающее право на имущественный вычет; 2 – для уведомления, подтверждающее право на социальный вычет;

Изменение	Нормативный документ	Значение
		3 – для уведомления, выдаваемого налоговому агенту и подтверждающего право на уменьшение налога на доходы физических лиц на сумму уплаченного работником-иностранцем авансового фиксированного платежа по НДФЛ
Бухгалтерскую отчетность нужно будет сдавать только в ФНС	Налоговый кодекс Российской Федерации [1]	Бухгалтерскую отчетность надо будет сдавать только налоговикам, в Федеральной службе государственной статистики её не потребуют. Также в инспекцию Федеральной налоговой службы необходимо будет отправлять аудиторское соглашение
Оплата труда, трудовые отношения		
Повышение минимального размера оплаты труда	Федеральный закон «О минимальном размере оплаты труда» от 19.06.2000 № 82-ФЗ [4]	С 1 января 2019 года МРОТ – 11 280 руб. Он равен величине прожиточного уровня за II квартал 2018 года
Работодателей обяжут следить за иностранцами	Федеральный закон от 19.07.2018 № 216-ФЗ «О внесении изменения в статью 16 Федерального закона “О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации”»	Работодатели должны будут следить, чтобы иностранные сотрудники вовремя выехали из России. За нарушение – штраф 500 000 руб. Также в два раза сократили срок на уведомление об иностранных работниках
Повысят штрафы для главного бухгалтера за перечисление зарплаты не туда	Налоговый кодекс Российской Федерации [1]	Главного бухгалтера смогут оштрафовать на 20 000 руб., если он откажется перечислять деньги на личную карту сотрудника, которую он указал в заявлении. (Главного бухгалтера также обяжут платить по счетам компании)
Банки		
Система страхования вкладов заработает и для компаний	Налоговый кодекс Российской Федерации [1]	Сумма возмещения при отзыве лицензии у кредитной организации – не более 1,4 млн руб. по всем счетам в одном банке. Под страховку попадают деньги компании, которые она разместила в банке на основании договоров банковского вклада или банковского счёта. Однако получить возмещение смогут не все компании

Переход на новую ставку НДС повлечет за собой изменения и для пользователей контрольно-кассовой техники. В настоящее время в связи с повышением основной ставки НДС с 18 до 20 процентов подготовлен проект приказа, которым вносятся изменения в форматы фискальных документов. Так, с 1 января 2019 года в кассовом чеке (бланк строгой отчетности) и кассовом чеке коррекции ставка НДС должна быть указа-

на в размере 20 %, или 20/120. Пользователям контрольно-кассовой техники (далее – ККТ) рекомендовано заблаговременно установить соответствующие обновления в программном обеспечении своей контрольно-кассовой техники.

Таким образом, будущие изменения в налоговом законодательстве отразятся на учётной политике предприятий. Повышение ставки НДС и отмена льгот по налогу на прибыль приведут к увеличению налоговых поступлений в бюджет. Увеличение страховых взносов обеспечит поддержку страховым компаниям. Все изменения в бухгалтерской отчётности напрямую зависят от изменений в Налоговом кодексе РФ, например, увеличение ставки НДС на 2 % повлияет на изменение формы декларации и порядок её заполнения. Также произойдёт облегчение для налогоплательщиков, которое связано с тем, что бухгалтерскую отчётность необходимо будет сдать только в ФНС, без сдачи её в органы статистики. Введение штрафа за нарушения, связанные с определёнными ситуациями в трудовых отношениях, приведёт к усилению контроля над деятельностью организаций. В свою очередь введение системы страхования вкладов для компаний обеспечит защиту их вкладов, например в случае банкротства банка.

Изменения в бухгалтерском учёте, связанные с переходом на ставку НДС 20 %, представлены в табл. 2 [10].

Таблица 2

**Изменения в бухгалтерском учете в связи с изменением ставки НДС
с 1 января 2019 года**

Ситуация	Рекомендации	
	для 2018 года	для 2019 года
Если товар был куплен в 2018 году, но его продали в 2019 году	Начисление ставки НДС произойдет по ставке 18 %	НДС будет начисляться по ставке 20 %. Дополнительное соглашение не потребуется
Товар отгружен в 2018 году, но деньги за него получили только в 2019 году	Входной НДС примется к вычету по ставке 18 %	Налог не корректируется. Начисление НДС по ставке 20 % только по товарам, работам и услугам, которые будут отгружены с 1 января 2019 года. Дополнительное соглашение не нужно
В случае если аванс был полностью получен (100 %) в 2018 году, но товар отгрузили в 2019 году	Начисление НДС с аванса по ставке 18/118	Начисляется НДС по ставке 20 % и принимается к вычету налог с аванса по ставке 18/118. При этом разницу в стоимости из-за повышения ставки НДС необходимо согласовать в соглашении с покупателем
Частично аванс был получен в 2018 году, товар отгрузили в 2019 году, и в этом же году был получен от покупателя остаток оплаты	НДС начислен по ставке 18/118	Начисление НДС по ставке 20 %, также с частичного аванса принимается налог к вычету по ставке 18/118. Разницу в стоимости из-за повышения ставки НДС необходимо согласовать в соглашении с покупателем

Ситуация	Рекомендации	
	для 2018 года	для 2019 года
Организация заключила государственный контракт, при этом аванс получили в 2018 году, а исполнение организацией контракта произошло в 2019 году	Начисление НДС с аванса по ставке 18/118	Принят к вычету налог с аванса по ставке 18/118. Необходимо согласовать с государственным заказчиком изменения стоимости контракта с учётом повышения ставки НДС, при этом самостоятельно исполнитель не вправе поменять цену контракта

Для предотвращения трудностей в расчёте НДС бухгалтеру стоит предусмотреть, какие изменения необходимо внести в договоры и счета-фактуры, а также учесть детали согласования сделок с контрагентами.

Библиографические ссылки

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ) [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/ (дата обращения: 04.11.2018).

2. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ, ред. от 31.12.2017, с изм. от 30.03.2017. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 04.11.2018).

3. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах [Электронный ресурс] : федер. закон от 03.08.2018 № 303-ФЗ, ред. от 30.10.2018, с изм. от 30.10.2018. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_304084/ (дата обращения: 04.11.2018).

4. О минимальном размере оплаты труда [Электронный ресурс] : федер. закон от 19.06.2000 № 82-ФЗ (в ред. от 07.03.2018 с изм. от 07.03.2018). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_27572/ (дата обращения: 04.11.2018).

5. О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 03.07.2016 № 249-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_200492/ (дата обращения: 04.11.2018).

6. О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137 (в ред. от 01.02.2018). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_124837/ (дата обращения: 04.11.2018).

7. Об утверждении формы расчета по страховым взносам, порядка его заполнения, а также формата представления расчета по страховым взносам в электронной форме [Электронный ресурс] : приказ Федеральной налоговой службы России от 10.10.2016 № ММВ-7-11/551@. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант-

Плюс». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_206375/ (дата обращения: 04.11.2018).

8. Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в электронной форме [Электронный ресурс] : приказ Федеральной налоговой службы России от 29.10.2014 № ММВ-7-3/558@ (в ред. от 20.12.2016). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_152657/ (дата обращения: 04.11.2018).

9. Все налоговые и бухгалтерские изменения с 1 января 2019 года [Электронный ресурс] / Международный центр финансово-экономического развития. URL: <https://www.26-2.ru/art/352222-tablitsa-izmeneniy-s-1-yanvarya-2019> (дата обращения: 04.11.2018).

10. Изменения для бухгалтера с 1 января 2019 года [Электронный ресурс] / Международный центр финансово-экономического развития. URL: <https://www.budgetnik.ru/art/102944-qqq-09-10-izmeneniya-dlya-buhgaltera-s-1-yanvarya-2019-goda> (дата обращения: 04.11.2018).

© Еремеева С. В., Мальцева А. М., Разя А. Н., 2018

ТЕНДЕНЦИИ КОЭФФИЦИЕНТОВ ФИНАНСОВОЙ УСТОЙЧИВОСТИ

Л. Н. Захарова, Т. М. Хребтова, К. С. Акинфиев

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Обзор применяемых коэффициентов финансовой устойчивости предприятий позволил обосновать выбор наиболее важных показателей для оценки сложившихся тенденций финансовой независимости предприятий.

По официальным данным Росстата на основе сведений бухгалтерской и статистической отчетности выявлено наличие тенденций в динамике основных коэффициентов финансовой устойчивости российских предприятий без субъектов малого предпринимательства за 1995–2017 годы.

Проведена обработка выбранных временных рядов для уменьшения влияния случайных компонентов на вариабельность рассматриваемых коэффициентов. Составлены модели динамики коэффициентов текущей ликвидности, обеспеченности собственными оборотными средствами и автономии и построены прогнозы на 2018–2020 годы.

Ключевые слова: финансовая устойчивость предприятий, прогноз.

TRENDS FINANCIAL STABILITY RATIOS

L. N. Zakharova, T. M. Hrebtova, K. S. Akinfiev

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

Overview of the enterprise financial stability coefficients allowed to justify the choice of the most important indicators to assess trends of financial independence of the enterprises.

According to the official data of Rosstat based accounting and statistical reporting identified trends in major Russian enterprises financial stability coefficients without the small entrepreneurship subjects for 1995–2017 years.

Held the parsing of selected time series to reduce the influence of random component on the variability of considered coefficients. Modeled current liquidity coefficients, dynamics, security and autonomy of own circulating assets utilization and built forecasts for 2018–2020 years.

Keywords: financial stability of enterprises, forecast.

В классической теории анализа финансовой отчетности финансовая устойчивость трактуется как степень независимости предприятий/ организаций от заемных источников финансирования, то есть такое соотношение активов и обязательств, которое гарантирует определенный уровень риска несостоятельности [1].

Основными показателями финансовой устойчивости предприятий/ организаций (далее – предприятий) согласно [2–4] являются коэффициенты ликвидности, обеспеченности собственными оборотными средствами и автономии. В зарубежной практике применяется также показатель финансовой зависимости (debt ratio), по своему смыслу противоположный коэффициенту автономии [1], что необходимо учитывать при международном сравнении.

На основе дифференцированного подхода к составу активов среди показателей ликвидности предприятий в свою очередь выделяют три разновидности [5]: текущая, быстрая и абсолютная ликвидность. Предпочтение в официальной статистике отдается первому показателю из-за наличия существенных недостатков у второго и третьего. Так, при расчете коэффициента быстрой ликвидности не учитываются материальные производственные запасы, а при расчете коэффициента абсолютной ликвидности в состав активов включают только денежные и аналогичные им средства.

В работе [6] при моделировании банкротства организаций обрабатывающей промышленности предложено использовать более объемную совокупность показателей финансовой устойчивости: 1) коэффициент текущей ликвидности; 2) коэффициент быстрой ликвидности; 3) коэффициент ликвидности при мобилизации средств; 4) коэффициент автономии; 5) коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами; 6) коэффициент маневренности собственных оборотных средств. Но такой подход, во-первых, затрудняет формирование обобщенной оценки относительно финансового состояния предприятия и, во-вторых, снижает его оперативность.

С учетом изложенных выше недостатков отдельных финансовых показателей и методики оценки финансовой устойчивости организаций обрабатывающей промышленности для характеристики финансовой устойчивости предприятий в Российской Федерации можно ограничиться анализом следующих показателей:

1) коэффициент текущей ликвидности ($K_{\text{тл}}$), равный отношению фактической стоимости находящихся в наличии у предприятий/ организаций оборотных средств к наиболее срочным обязательствам организации в виде краткосрочных кредитов и займов, кредиторской задолженности. Он характеризует платежеспособность организаций. Ликвидность, как правило, приравнивают к платежеспособности и возможности предприятия (фирмы, компании) продать активы по рыночной цене. В РФ считается, что значение коэффициента $K_{\text{тл}} \geq 2$ является нормальным. Это часто отражено в отечественных нормативных актах [3]. В мировой практике для него установлены более низкие границы, и нормальными являются $K_{\text{тл}}$ от 1,5 до 2,5 (в зависимости от отрасли). Значение $K_{\text{тл}} < 1$ говорит о высоком финансовом риске нестабильной оплаты текущих счетов предприятия. Значение $K_{\text{тл}} > 3$ может свидетельствовать о нерациональной структуре капитала;

2) коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами ($K_{\text{осос}}$) равен отношению собственных оборотных средств к фактической стоимости всех оборотных средств, находящихся в наличии у организации. $K_{\text{осос}}$ как показатель экономической устойчивости и стабильной работы любого предприятия характеризует финансовое положение предприятия. Он возрастает при сокращении зависимости фирмы от заемных средств и уменьшается при снижении доли оборотных активов в структуре капитала. При угрозе состояния банкротства $K_{\text{осос}} < 0,1$;

3) коэффициент автономии ($K_{\text{авт}}$), характеризующий долю собственных средств в общей величине источников средств организаций и определяющий степень независимости от кредитов. Нормативным значением является $0,5 < K_{\text{авт}} < 0,7$. Данный коэффициент увеличивается при росте финансовой независимости и платежеспособности предприятия. Значения коэффициента ниже нормативного могут свидетельствовать о низком уровне финансовой устойчивости предприятия.

Для анализа тенденций изменения коэффициентов $K_{\text{тл}}$, $K_{\text{осос}}$ и $K_{\text{авт}}$ с целью уменьшения влияния стохастических возмущений на детерминированные составляющие ряды динамики сглажены по трехзвенной скользящей средней (см. таблицу).

Исходные и сглаженные графики представлены на рис. 1–3. Статистическая проверка гипотез о случайности рядов динамики $K_{\text{тл}}$, $K_{\text{осос}}$ и $K_{\text{авт}}$ проведена на основе критерия «восходящих» и «нисходящих» серий [7; 8; 9]. Она позволяет с доверительной вероятностью 95 % утверждать, что во временных рядах $K_{\text{тл}}$, $K_{\text{осос}}$ и $K_{\text{авт}}$ имеются тенденции.

Динамика коэффициентов финансовой устойчивости без субъектов малого предпринимательства (по данным бухгалтерской отчетности), %

Год	Коэффициенты по данным [2]			Коэффициенты, сглаженные по скользящей средней		
	$K_{\text{тл}}$	$K_{\text{осос}}$	$K_{\text{авт}}$	$K_{\text{тл-сглаж}}$	$K_{\text{осос-сглаж}}$	$K_{\text{авт-сглаж}}$
1995	115,6	14,2	76,5	113,4	12,4	78,3
1996	98,8	-1,0	80,7	103,3	2,5	77,0
1997	95,5	-5,6	73,9	95,2	-7,9	73,4
1998	91,2	-17	65,5	95,4	-11,5	67,2
1999	99,5	-11,9	62,2	97,7	-12,1	62,5
2000	102,5	-7,4	59,9	102,7	-8,8	61,0
2001	106,1	-7,0	60,9	106,1	-7,0	60,3
2002	109,7	-6,6	60,1	110,7	-7,3	59,6
2003	116,2	-8,2	57,7	113,0	-8,5	57,4
2004	113,1	-10,6	54,4	117,2	-10,4	56,1
2005	122,2	-12,5	56,2	119,7	-12,1	55,9
2006	123,7	-13,3	57,1	125,5	-12,1	56,4
2007	130,7	-10,5	55,9	127,9	-12,6	54,5
2008	129,2	-14,1	50,5	129,8	-14,5	52,7
2009	129,4	-18,8	51,6	131,0	-15,7	51,5
2010	134,3	-14,1	52,4	133,3	-16,9	51,6
2011	136,2	-17,8	50,8	132,9	-19,1	50,5
2012	128,1	-25,5	48,2	129,9	-24,7	48,1
2013	125,3	-30,7	45,3	124,8	-32,5	44,5
2014	121,1	-41,2	40,1	124,3	-38,2	41,8
2015	126,6	-42,6	39,9	124,1	-42,0	40,8
2016	124,7	-42,2	42,5	134,7	-60,0	44,1
2017 *)	152,8	-95,1	49,8	147,8	-86,2	49,0

*) По данным оперативной статистики.

В работе [10, с. 85–88] построены тренды и рассчитаны прогнозные значения рассматриваемых коэффициентов по данным Росстата за 2007–2017 годы. Увеличение периода упреждения прогноза позволило выявить циклические колебания в дина-

мике $K_{тл}$ и $K_{авт}$. Сглаженные по скользящей средней графики $K_{тл}$ (рис. 1) показывают, что с 1995 по 2017 годы наблюдаются две ниспадающих волны показателя $K_{тл}$ (1995–1998 и 2011–2015) и две волны роста (1998–2010 и с 2016 г. по настоящее время). Основная тенденция соответствует уравнению полинома $y = -0,0214t^2 + 87,616t - 89\,592$ с ошибкой $\approx 24\%$ (при $R^2 = 0,76$ на рис.1). Ошибка аппроксимации указывает на недостаточный уровень приближения модели к фактической динамике $K_{тл}$. Более адекватным является полином четвертого порядка $y = 0,0045t^4 - 36,227t^3 + 109\,038t^2 - 1E + 08t + 7E + 10$. Он обозначен двойной сплошной линией на рис. 1. Для этой модели коэффициент детерминации $R^2 = 0,96$, что говорит о высокой степени ее адекватности. Дальнейшее повышение степени полинома аппроксимирующей функции незначительно увеличивает адекватность модели (коэффициент детерминации возрастает лишь на 1 о/ооо), и поэтому его применение для моделирования нецелесообразно.

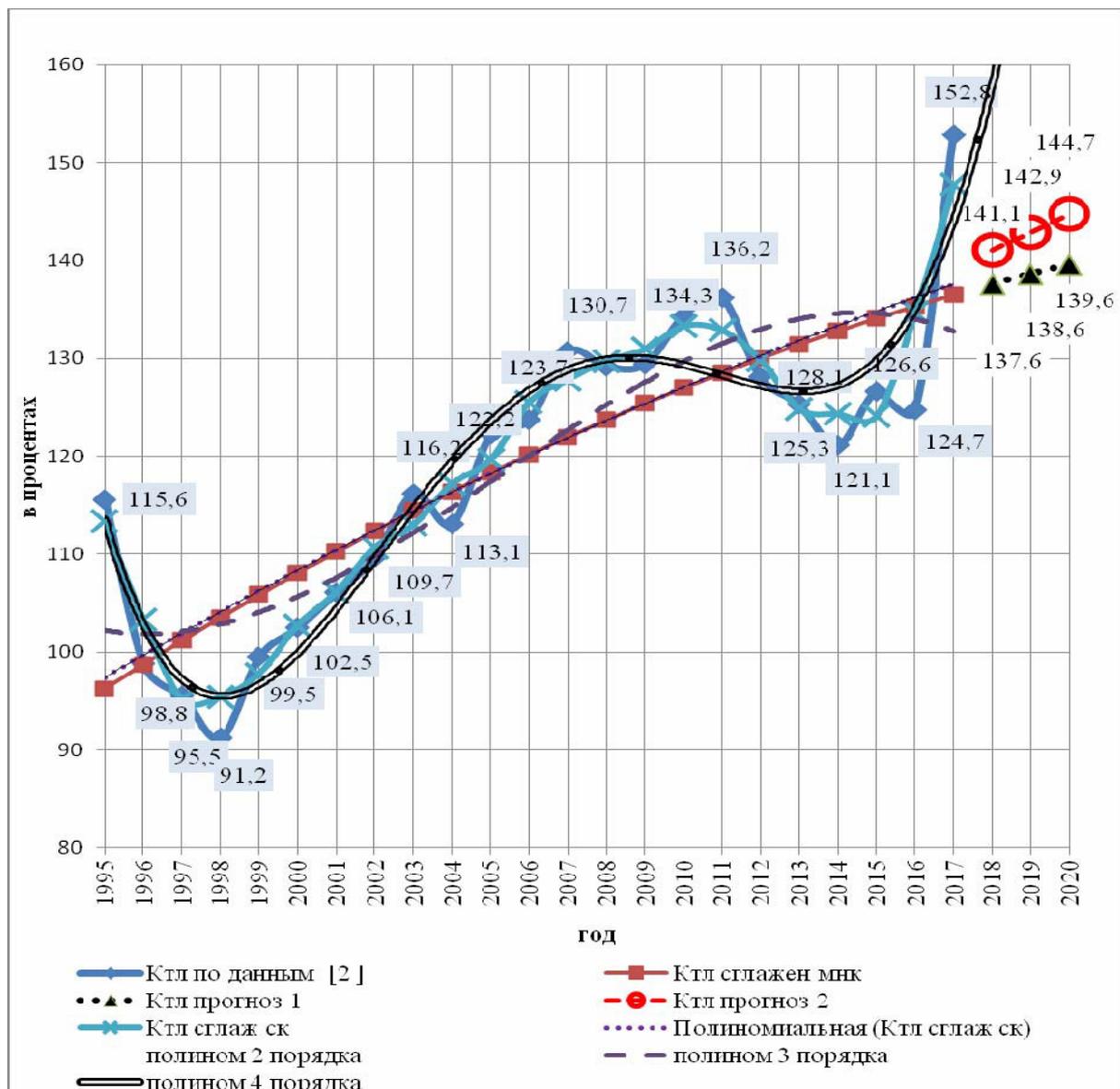


Рис. 1. Графики динамики коэффициента текущей ликвидности ($K_{тл}$)

Прогнозирование по полиному $y = 0,0045t^4 - 36,227t^3 + 109\,038t^2 - 1E + 08t + 7E + 10$ с уровнем аппроксимации 96 % с использованием функции «тенденция» по-

зволило получить прогнозные значения $K_{ТЛ} = 141,1 \%$ на 2018 г., $K_{ТЛ} = 142,9 \%$ на 2019 г. и $K_{ТЛ} = 144,7 \%$ на 2020 г. Данный полином представлен на рис. 1 двойной волнообразной линией. Такую же модель можно получить, используя изложенный в [11, с. 52–59] подход на основе метода наименьших квадратов с построением детерминированной части модели временного ряда, его стохастической части и полного прогноза. Точечные прогнозы основной тенденции $K_{ТЛ}$ без учета динамики стохастической переменной составили 137,6 % (2018), 138,6 (2019) и 139,6 % (2020). Значения полного прогноза совпадают с приведенными выше значениями $K_{ТЛ} = 141,1 \%$ (2018), $K_{ТЛ} = 142,9 \%$ (2019) и $K_{ТЛ} = 144,7 \%$ (2020).

Аналогично проведена обработка ряда динамики коэффициента $K_{ОСОС}$. Уравнение прямой $y = -2,5672t + 5130,5$ лишь на 69 % отражает изменчивость $K_{ОСОС}$ во времени ($R^2 = 0,69$). Парабола более высокого порядка $y = -0,1999t^2 + 799,39t - 799\,227$ также недостаточно точно описывает процесс изменения показателя $K_{ОСОС}$ во времени, так как коэффициент детерминации меньше принятой величины 0,85 и составил $R^2 = 0,83$.

Динамика временного ряда $K_{ОСОС}$ вполне адекватно описывается уравнением полинома $y = -0,0337t^3 + 202,48t^2 - 405771t + 3E + 08$ при коэффициенте аппроксимации $R^2 = 0,97$. Прогнозируемые по функции «тенденция» значения коэффициента составят $K_{ОСОС2018} = 50,2 \%$, $K_{ОСОС2019} = 52,4 \%$, $K_{ОСОС2020} = 55,2 \%$ (рис. 2).

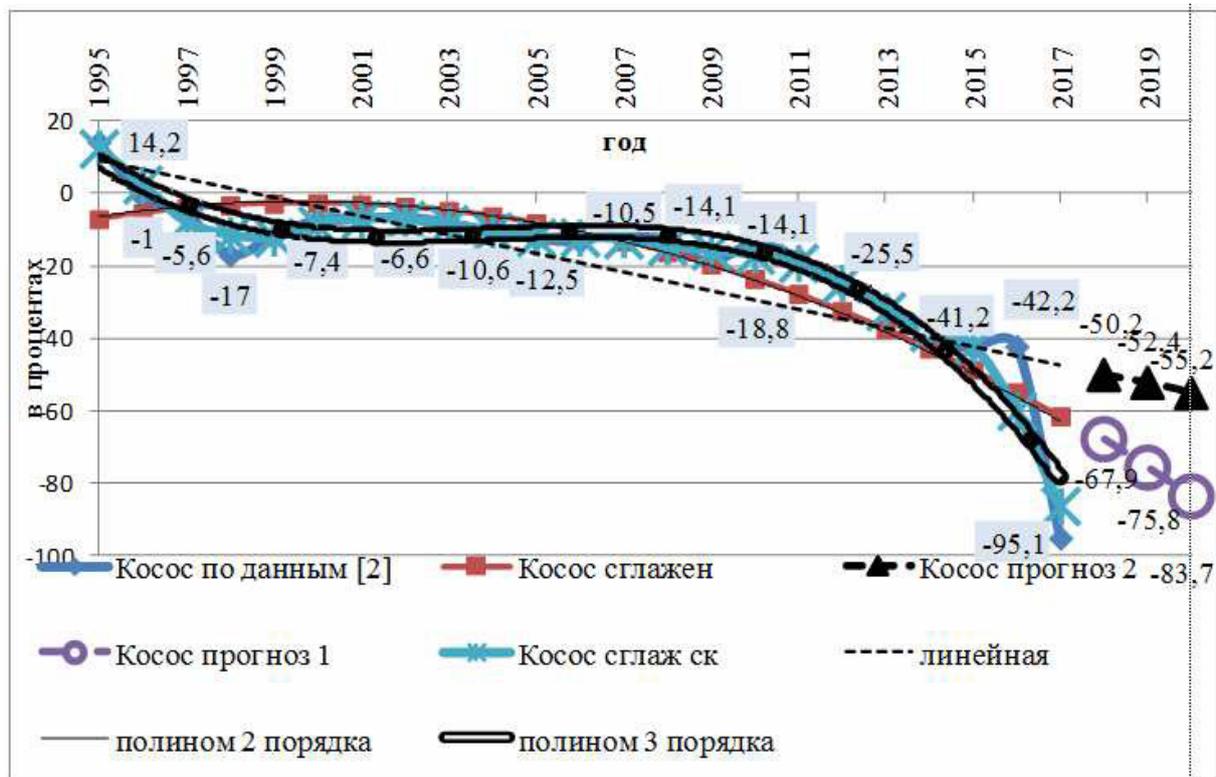


Рис. 2. Графики динамики коэффициента обеспеченности собственными средствами ($K_{ОСОС}$)

Сглаженный ряд коэффициента автономии имеет невысокие краткосрочные волны в 2000–2004, 2004–2008 и 2008–2015 гг. (рис. 3). В целом динамику коэффициента автономии за 1995–2017 гг. достаточно полно описывает линейная модель $y = -1,4415t + 2\,948$ при коэффициенте детерминации $R^2 = 0,89$. Прогнозируемые значения по функции «тенденция» $K_{авт2018} = K_{авт2019} = K_{авт2018} = 44,2 \%$, а рассчитанные на основе функции «линейн» составили $K_{авт2018} = 43,7$, $K_{авт2019} = 43,9$ и $K_{авт2020} = 44,1 \%$.

В целом анализ динамики значений коэффициентов финансовой устойчивости за 1995–2017 гг. и их прогнозируемых значений на 2018–2020 гг. позволяет сделать следующие выводы.

Коэффициент текущей ликвидности изменяется с благоприятной тенденцией, о чем свидетельствует рост показателя (особенно с 2014 г.). Прогнозируемые значения, хотя и ниже предварительных данных за 2017 г., отражают общую тенденцию $K_{тл}$, сложившуюся после 1995 г. Его величина в 2017 г. достигла нормального уровня в соответствии с мировыми стандартами.

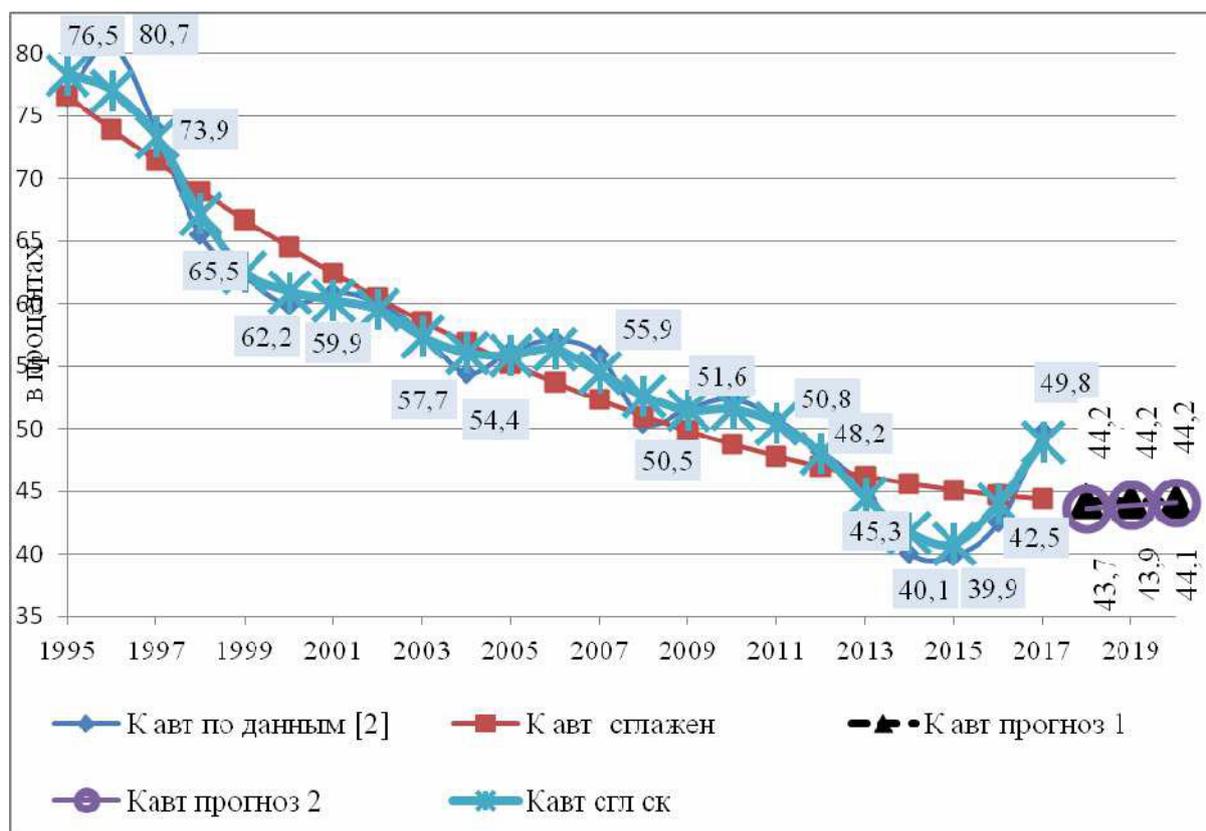


Рис. 3. Графики динамики коэффициента автономии ($K_{авт}$)

Динамика коэффициента обеспеченности собственными оборотными средствами $K_{осос}$ за рассматриваемый период в целом не является положительной, что говорит о трудностях переходного периода в развитии страны.

Общая тенденция изменения коэффициента автономии также не является удовлетворительной и свидетельствует о снижении доли собственных средств в общей величине источников средств организаций. Степень независимости от кредитов снизилась с 80,7 % в 1996 г. до 39,9 % в 2015 г. За последние два года наблюдается рост данного показателя по сравнению с предыдущим годом на 2,6 % в 2016 г. и на 7,3 % в 2017 г. по предварительным данным. Таким образом, он приближается к нормальному уровню 50 %.

Библиографические ссылки

1. Анализ финансового состояния предприятия [Электронный ресурс]. URL: http://afdanalyse.ru/publ/finansovyj_analiz/fin_koeffitcianti/analiz_finansovoj_ustojchivosti/3-1-0-22 (дата обращения: 04.05.2018).

2. Федеральная служба государственной статистики [Электронный ресурс]. URL: http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/finance/# (дата обращения: 04.05.2018).
3. Финансовый анализ [Электронный ресурс]. URL: <http://1-fin.ru/?id=311&t=8.2> (дата обращения: 04.05.2018).
4. Финансовый анализ [Электронный ресурс]. URL: <http://1-finzz.ru/koefficient-tekushhej-likvidnosti.html> (дата обращения: 04.05.2018).
5. Ликвидность. Расчет коэффициентов ликвидности [Электронный ресурс]. URL: https://www.audit-it.ru/finanaliz/terms/liquidity/calculation_of_liquidity.html (дата обращения: 04.05.2018).
6. Федорова Е. А., Довженко С. Е. Разработка методики оценки финансовой устойчивости организаций отрасли обрабатывающей промышленности // Финансы и кредит. 2015. Т. 21, вып. 25. С. 2–10.
7. Дуброва Т. А. Статистические методы прогнозирования : учеб.-практ. пособие / Моск. гос. ун-т экономики, статистики и информатики. М. : МЭСИ, 1999. 96 с.
8. Кремер Н. Ш., Путко Б. А. Эконометрика : учебник для вузов / под ред. проф. Н. Ш. Кремера. М. : ЮНИТИ–Дана, 2003. 311 с.
9. Садовникова Н. А., Шмойлова Р. А. Анализ временных рядов и прогнозирование. Вып. 3: учеб.-метод. комплекс. М. : Изд. центр ЕАОИ, 2009. 264 с.
10. Захарова Л. Н., Акинфиев К. С. Прогнозирование динамики коэффициентов финансовой устойчивости. Экономика и эффективность организации производства : сб. науч. трудов / под общ. ред. Е. А. Памфилова. Вып. 27. Брянск : БГИТУ, 2018. 115 с.
11. Юферова Н. Ю. Информационные технологии в менеджменте : лабораторный практикум для студентов / Сиб. гос. технол. ун-т. Красноярск, 2012. 119 с.

**АУДИТ ЦЕЛЕВОГО ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ГОСУДАРСТВЕННЫХ СУБСИДИЙ
НА КАПИТАЛЬНЫЕ ВЛОЖЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЯМИ
СТРОИТЕЛЬНОЙ ОТРАСЛИ**

Г. И. Золотарева, А. В. Золотарев, Ю. В. Видеман

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

К числу важнейших направлений аудита финансовой отчетности строительных организаций относится проверка учета, документального оформления и целевого использования государственных субсидий на капитальные вложения. Аудиторская проверка данного направления учета – процесс трудоемкий, требующий от аудитора знаний нормативных, инструктивных материалов. В то же время данный вид проверки практически не описан ни в нормативных документах, ни в экономической литературе. В статье представлены рекомендуемые основные направления аудита целевого использования государственных субсидий на капитальные вложения. Отражены основные нарушения, выявляемые в результате аудиторских проверок финансовой отчетности строительных организаций при реализации инвестиционных проектов, финансируемых за счет бюджетных средств.

Ключевые слова: аудит, аудиторская проверка, субсидии, капитальные вложения, строительство.

**AUDIT OF TARGET USE OF THE STATE SUBSIDIES
ON CAPITAL INVESTMENTS ENTERPRISES
OF CONSTRUCTION BRANCH**

G. I. Zolotareva, A. V. Zolotarev, Y. V. Videman

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

To number of the major directions of audit of financial statements of the construction organizations verification of the account, documentary registration and target use of the state subsidies for capital investments is. An audit inspection of this direction of the account – the labor-intensive process demanding from the auditor of knowledge of standard, instructive materials. At the same time this type of check is almost not described neither in normative documents, nor in economic literature. The recommended main directions of audit of target use of the state subsidies for capital investments are presented in this article. The main violations revealed as a result of audit inspections of financial statements of the construction organizations at implementation of the investment projects financed by budgetary funds are reflected.

Keywords: audit, subsidies, capital investments, construction.

Строительство играет важную роль в экономике любой страны, являясь одним из драйверов экономического роста. Увеличение объемов строительства оказывает значительное влияние на развитие машиностроения, промышленности, торговли и других отраслей, напрямую или косвенно связанных с данной отраслью. Строительство крупных строительных объектов обуславливает необходимость внесения изменений в инфраструктуру региона, коммуникационные объекты, изменяет демографическую ситуацию, оказывает влияние на экологическую обстановку, заставляя в комплексе решать данные вопросы.

По данным Федеральной службы государственной статистики по Красноярскому краю, Республике Хакасия и Республике Тыва [1], несмотря на снижение темпов развития строительной отрасли, объем работ, выполненных по виду экономической деятельности «Строительство» в 2017 году, составил значительную сумму – 176,3 млрд рублей (1-е место среди регионов Сибирского федерального округа), а объем инвестиций в основной капитал в 2017 году составил 424,7 млрд рублей (также 1-е место среди регионов Сибирского федерального округа).

Инвестиции в основной капитал в соответствии с Федеральным законом «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» [2] – капитальные вложения – представляют собой вложения в основные средства, затраты на новое строительство, реконструкцию и техническое перевооружение действующих предприятий, приобретение машин, оборудования, инструмента, инвентаря, проектно-изыскательские работы и другие затраты.

Основными направлениями деятельности, обеспечившими прирост инвестиций в Красноярском крае, по данным статистики [1] являются: добыча полезных ископаемых; водоснабжение; водоотведение, организация сбора и утилизация отходов, деятельность по ликвидации загрязнений; деятельность в области культуры, спорта, организации досуга и развлечений; строительство жилых и нежилых объектов.

В целом по Красноярскому краю отмечается постоянный рост инвестиций в основной капитал, что демонстрируют данные статистики по Сибирскому федеральному округу (см. таблицу) [3].

По объемам инвестиций в основной капитал на душу населения Красноярский край занимает 13-е место среди субъектов Российской Федерации (Сибирский федеральный округ по этому показателю занимает 6-е место среди федеральных округов) [3].

Кроме прямых инвестиций в основной капитал, существенное влияние на объемы строительства оказывают следующие факторы:

- наличие либо отсутствие целевых инвестиционных проектов;
- наличие либо отсутствие различных федеральных и региональных программ, прямым или косвенным образом влияющих на увеличение капитальных вложений;
- выделение целевых государственных субсидий на развитие или увеличение капитальных вложений;
- наличие либо отсутствие сопутствующих условий (например, требование софинансирования инвестиционного проекта со стороны строительной организации, местных органов власти).

В настоящее время в Российской Федерации утверждены и реализуются 41 государственная программа [4], из них 18 в области инновационного развития и модернизации экономики. На эти цели только из государственного бюджета выделено порядка 2,22 трлн руб. [5].

Перечень планируемых объектов строительства, модернизации или технического перевооружения для федеральных и региональных нужд формируется исходя из выделенных на эти цели объемов государственных средств из федерального, регионального

бюджета либо бюджетов муниципальных образований в виде целевых государственных субсидий на капитальные вложения, федеральных целевых программ и государственных средств, направленных на решение конкретных социально-экономических, экологических вопросов, предусмотренных в федеральной инвестиционной программе по главным распорядителям средств федерального бюджета и по отраслям.

**Инвестиции в основной капитал
(в фактически действовавших ценах; миллионов рублей)***

Регион	2005	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Сибирский федеральный округ	346 105	980 472	1 219 287	1 459 474	1 438 987	1 484 414	1 383 131	1 405 338
Республика Алтай	2 914	9 522	14 590	10 742	11 853	13 893	12 185	12 338
Республика Бурятия	9 606	33 569	40 743	41 184	41 986	36 740	36 220	30 812
Республика Тыва	1 293	7 236	8 119	11 678	13 939	17 795	12 944	8 556
Республика Хакасия	10 328	22 109	35 184	38 131	32 116	39 585	29 940	26 766
Алтайский край	21 344	54 580	70 308	83 853	94 586	99 680	78 538	75 285
Забайкальский край	17 402	44 825	51 656	67 596	57 461	69 505	76 282	84 016
Красноярский край	71 388	26 6910	308 588	381 657	376 903	363 956	396 865	419 060
Иркутская область	36 675	119 395	145 537	177 641	200 063	214 422	206 075	258 493
Кемеровская область	80 315	156 519	214 780	267 812	217 711	230 951	170 470	156 835
Новосибирская область	36 829	115 015	140 097	162 170	183 998	193 171	164 440	143 500
Омская область	38 611	73 196	88 788	108 706	105 638	95 360	94 220	88 103
Томская область	19 401	77 598	100 897	108 304	102 732	109 357	104 953	101 575

*Источник: [3].

С момента включения объектов строительства, модернизации или технического перевооружения в федеральную инвестиционную программу за выделением бюджетных средств, реализацией инвестиционных проектов, на которые были выделены бюджетные средства, целевым и своевременным расходованием бюджетных средств осуществляется серьезный контроль, вплоть до казначейского сопровождения (информация о данном виде контроле представлена во многих нормативных документах, в частности, о казначейском сопровождении государственных контрактов, договоров (соглашений), а также контрактов, договоров, соглашений, заключенных в рамках их исполнения, говорится в письме Минфина России «О контроле за целевым использованием бюджетных средств и ответственности за использование указанных средств не по целевому назначению» [6], а конкретные требования прописаны в федеральных законах «О федеральном бюджете» на соответствующий год начиная с 2016 г.).

Нарушения, наиболее часто выявляемые в результате таких проверок, можно сгруппировать в несколько направлений:

- нецелевое использование выделенных бюджетных средств;
- нарушение условий финансирования инвестиционного проекта;
- несвоевременность перечисления денежных средств, нарушения графика платежей как со стороны государственных органов, так и со стороны руководства строительным объектом;

– нарушения требований федерального закона «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» [7] (нарушение условий организации закупки, неточности, ошибки и серьезные нарушения в оформлении документации; нарушения в порядке оценки заявок и установленных критериях; нарушения при заключении контрактов и т. п.);

– переплата и перерасход денежных средств (предоплата в необоснованно завышенных пределах; оплата за фактически не выполненные объемы работ; завышенные цены на приобретаемые материальные ценности, незапланированные премии, компенсации и т. п.);

– нарушение в области качества строительного объекта (использование некачественных материалов; приобретение (замена) материалов, не соответствующих утвержденному проекту; нарушение технологии строительства и т. п.);

– нарушение сроков ввода объекта в эксплуатацию и др.

Как правило, аудит бюджетных средств, используемых при реализации инвестиционных проектов, финансируемых из федерального (регионального, местного) бюджета, в сфере закупок для таких объектов осуществляется Счетной палатой Российской Федерации, контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации, образованными законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов Российской Федерации, и контрольно-счетными органами муниципальных образований (в случае, если такие органы сформированы в муниципальных образованиях), образованными представительными органами муниципальных образований [7].

За выявленные нарушения виновные лица могут понести как административное, так и уголовное наказание. Поэтому предприятия, получающие целевые субсидии на капитальные вложения, проводят упреждающие проверки для выявления возможных нарушений, что значительно повышает востребованность данного вида аудита.

При этом публикационная активность по отношению к данному виду проверки существенно увеличилась, что косвенно подтверждает возросший интерес к данной проблеме.

Однако увеличение количества таких проверок не привело к повышению качества проверок и снижению их трудоемкости, так как аудиторские организации сталкиваются с определенными проблемами при проведении этого вида аудита ввиду того, что порядок его проведения нормативно не описан, не определен перечень обязательных проверок и контролируемых показателей, отсутствуют практические наработки в отношении последовательности проведения процедур аудита и использования рабочих документов.

Кроме того, зачастую авторы в своих публикациях рассматривают аудит капитальных вложений только в отношении собственных средств организаций и банковских кредитов – как наиболее вероятный способ финансирования строительных объектов.

Так, например, Рысина В. А., Ломеко Е. И. [8] справедливо отмечают, что аудиторы необходимо проверить систему организации бухгалтерского учета источников финансирования. При этом финансирование капитальных вложений может осуществляться за счет собственных средств и заемных средств: займов, кредитов банков, средств долевого участия.

Аудитор, по мнению Рысина В. А., Ломеко Е. И., в ходе аудиторских процедур должен проверить порядок оформления кредитных договоров финансирования капитальных вложений на соответствие требованиям российского законодательства, их отражение в учете, особое внимание должно быть уделено проверке правильности отражения в бухгалтерском и налоговом учете начисленных процентов за пользование банковским кредитом.

Кроме того, аудитор должен выяснить, все ли проверенные объекты капитальных вложений правильно отражены в бухгалтерском учете предприятия. При этом В. А. Рысина, Е. И. Ломеко рекомендуют провести обратную процедуру: выбрать по карточкам аналитического учета, по иным учетным регистрам бухгалтерского учета определенное количество инвентарных объектов внеоборотных активов и при инвентаризации путем подсчета убедиться в том, что они действительно имеются в наличии [8]. Аудитор должен определить стоимость строящихся объектов капитальных вложений путем арифметического пересчета, контрольных замеров, выяснить, соответствуют ли фактические данные, выявленные в результате инвентаризации, указанные в инвентаризационных описях.

Груздева Е. П. при рассмотрении основных направлений финансового контроля хозяйствующих субъектов, работающих с государственной собственностью или с государственными средствами, выделяет четыре направления контроля [9]:

- проверка результатов инвестиционной деятельности, осуществленной в форме капитальных вложений;
- анализ формирования источников средств финансирования инвестиционных программ;
- проверка эффективности использования средств при реализации инвестиционных программ;
- проверка эффективности использования объектов, созданных в ходе реализации инвестиционных программ.

Основной целью проведения аудита эффективности, по мнению Е. С. Богатырева [10], является оценка соответствия инвестиционно-строительных объектов действующим критериям и предельно допустимому значению интегральной оценки эффективности использования бюджетных средств. Богатырев Е. С. выделяет два типа критериев оценки: качественные и количественные.

Силантьев И. В. в своей работе [11] при проверке капитальных вложений рекомендует уделять внимание внутреннему контролю и проверке документов, подтверждающих осуществленные расходы (КС-2, КС-3, отчеты по использованию давальческого сырья, акты на списание материалов, журналы учета выполненных работ и т. п.). Это позволит, по мнению автора, выявить факты завышения стоимости строительно-монтажных работ. Кроме того, И. В. Силантьев отмечает необходимость тщательного изучения контрагентов и заключенных подрядных договоров.

Гончарова Т. В. также рекомендует уделять внимание проверке внутреннего контроля и документации [12]. Кроме того, автор особо отмечает необходимость проведения специальной проверки целевого использования заемных средств на финансирование вложений в долгосрочные материальные активы.

В целом все авторы едины в мнении о необходимости постоянного контроля за осуществлением капитальных вложений и целевым использованием выделяемых на их финансирование средств не только со стороны контролирующих органов, но и со стороны самих строительных организаций путем проведения внутреннего или внешнего аудита.

Целью такого аудита является установление степени достоверности и полноты информации о капитальных вложениях и целевом использовании бюджетных средств, отраженной в финансовой отчетности предприятия.

Для достижения поставленной цели аудитору необходимо осуществить проверки по следующим направлениям:

- 1) проверка условий финансирования капитальных вложений:
 - изучение структуры источников финансирования капитальных вложений;

- проверка условий получения, порядок финансирования и направления использования бюджетных средств;
- проверка условий софинансирования субъектами РФ при осуществлении расходных обязательств, принятия денежных обязательств сверх доведенных лимитов бюджетных обязательств;
- проверка сметной стоимости запланированных работ, осуществляемых в процессе строительства;
- 2) проверка порядка осуществления капитальных вложений:
 - проверка выполнения требований Федерального закона № 44-ФЗ;
 - проверка контрагентов, включая аффилированных лиц, участвующих в реализации проекта (строительстве объекта) в отношении состоятельности их как партнеров, добросовестности в качестве налогоплательщиков либо налоговых агентов и т. п.;
 - проверка достоверности и правильности оформления договоров на поставку материалов и оборудования, выполняемых работ по реализации проекта (строительство объекта) и т. п., осуществляемых в соответствии с утвержденной сметой (планом);
 - проверка соответствия стоимости, качества, количества приобретенных материалов и оборудования, выполняемых работ по реализации проекта (строительство объекта) и т. п. утвержденной смете (плану);
 - проверка целевого расходования бюджетных средств;
- 3) проверка фактической стоимости, учета и отражения в отчетности капитальных вложений:
 - проверка учета и отражения в отчетности первоначальной стоимости объектов строительства, приобретаемых, перемещаемых или используемых материалов, оборудования, выполняемых работ, осуществляемых в процессе строительства, модернизации, реконструкции и технического перевооружения и т. п.;
 - проверка фактической стоимости работ, осуществляемых в процессе строительства, модернизации, реконструкции и технического перевооружения и т. п.;
 - проверка соответствия фактической стоимости работ суммам, указанным в утвержденной смете объекта (в соответствии с постановлением Правительства РФ от 30.09.2014 № 999 в случае уменьшения сметной стоимости строительства (реконструкции, в том числе с элементами реставрации, технического перевооружения) объектов капитального строительства субсидия предоставляется в уменьшенном размере, определенном исходя из уровня софинансирования, предусмотренного соглашением [13]);
 - проверка порядка определения стоимости объектов капитальных вложений и отражения их в учете.

Еще одно важное направление проверки – оценка эффективности реализации программы и достижения установленных показателей (индикаторов). Данная проверка проводится во исполнение Федерального закона № 44-ФЗ (инвестиционные проекты, финансирование которых планируется осуществлять полностью или частично за счет средств федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации, местных бюджетов, подлежат проверке на предмет эффективности использования средств, направляемых на капитальные вложения [7]).

Таким образом, по результатам проведенного исследования можно сделать следующие выводы. Аудиторская проверка капитальных вложений, полностью или частично финансируемых за счет бюджетных средств, – востребованный, но мало исследованный вид проверки, что создает существенные трудности при ее проведении. Обращает на себя внимание необходимость учета при проверке требований большого количества нормативных и инструктивных материалов, организационных и технологических особенностей, обуславливающих порядок финансирования капитальных вложений.

Библиографические ссылки

1. Экономическое развитие Красноярского края: итоги 2017 года [Электронный ресурс] / Красноярскстат. Красноярск, 2018. URL: <http://krasstat.gks.ru/> (дата обращения: 11.11.2018).
2. Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений [Электронный ресурс] : федер. закон от 25.02.1999 № 39-ФЗ (в ред. от 26.07.2017). URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 11.11.2018).
3. Регионы России. Социально-экономические показатели. 2017 : стат. сб. / Росстат. М., 2017. 1402 с.
4. Государственные программы и федеральные целевые программы. Официальный сайт Правительства РФ [Электронный ресурс]. URL: <http://government.ru/programs/> (дата обращения: 11.11.2018).
5. Сводный доклад о ходе реализации и оценке эффективности государственных программ в 2017 году. Официальный сайт Правительства РФ. Государственные программы и федеральные целевые программы [Электронный ресурс]. URL: <http://government.ru/rugovclassifier/626/numbers/> (дата обращения: 11.11.2018).
6. О контроле за целевым использованием бюджетных средств и ответственности за использование указанных средств не по целевому назначению [Электронный ресурс] : письмо М-ва финансов РФ от 22.05.2016 № 02-01-17/29820 // Гарант.РУ. URL: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71338266/#ixzz5X7B7e5EF> (дата обращения: 11.11.2018).
7. О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд [Электронный ресурс] : федер. закон от 05.04.2013 № 44-ФЗ (в ред. от 30.10.2018). URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 11.11.2018).
8. Рысина В. А., Ломеко Е. И. Аудит капитальных вложений предприятия // Молодой ученый. 2016. № 17 (121). С. 463–466.
9. Груздева Е. П. Государственный финансовый контроль хозяйствующих субъектов // Вестник АКСОР. 2012. № 1 (20). С. 203–208.
10. Богатырев Е. С. Методические основы проведения аудита эффективности капитальных вложений, выделяемых из федерального бюджета, направляемых на реализацию инвестиционных проектов в сфере капитального строительства // Гуманітарний та інноваційний ракурс професійної майстерності: пошуки молодих вчених матеріалі II міжнародної науково-практичної конференції студентів, аспірантів та молодих вчених. 2016. С. 139–141.
11. Силантьев И. В. Методические особенности проверки капитальных вложений на примере газораспределительной организации // Известия Санкт-Петербург. гос. аграр. ун-та. 2014. № 36. С. 166–169.
12. Гончарова Т. В. Аудит вложений в долгосрочные материальные активы, финансируемых за счет заемных средств // Научные стремления. 2014. № 2 (10). С. 72–76.
13. О формировании, предоставлении и распределении субсидий из федерального бюджета бюджетам субъектов Российской Федерации (вместе с «Правилами формирования, предоставления и распределения субсидий из федерального бюджета бюджетам субъектов Российской Федерации») : Постановление Правительства РФ от 30.09.2014 № 999 (в ред. от 31.01.2018).

ИНФОРМАЦИОННАЯ ОСНОВА УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Т. Б. Зыкова

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Эффективность системы управления организацией зависит от информационной поддержки. Важнейшим источником информации для управления является учетно-аналитическая система, формирующая данные, отражаемые в отчетности. Информационное обеспечение управленческой отчетности нуждается в постоянном совершенствовании в зависимости от растущих информационных потребностей пользователей. Структура системы управленческой отчетности в немалой степени зависит от организационной структуры, каждый уровень управления имеет свои информационные запросы, что отражается на содержании управленческой отчетности. Система информационного обеспечения включает в себя оперативную, тактическую и стратегическую подсистемы. Создание оптимальной системы управленческой отчетности требует определенных действий по определению конкретных исполнителей процесса формирования отчетности, ее информационной базы, методических приемов и способов составления управленческой отчетности, периодичности составления и адресатов управленческой отчетности. Структура информационного обеспечения управленческой отчетности включает в себя финансовую, управленческую и налоговую учетно-аналитические подсистемы. От качества информационного обеспечения зависит и качество управленческой отчетности, используемой для принятия управленческих решений.

Ключевые слова: информационное обеспечение, управленческая отчетность, учет, пользователи отчетности, принципы управленческой отчетности.

INFORMATION BASIS OF MANAGEMENT REPORTING

T. B. Zyкова

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The effectiveness of the organization's management system depends on information support. The most important source of information for management is the accounting and analytical system that generates the data reported. Information support for management reporting needs to be constantly improved depending on the growing information needs of users. The structure of the management reporting system to a large extent depends on the organizational structure, each level of management has its information requests, which affects the content of management reporting. The information support system includes the operational, tactical and strategic subsystems. Creation of an optimal management reporting system requires certain actions to identify specific executors of the reporting process,

its information base, methodological techniques and methods of management reporting, frequency of compilation and the addresses of management reporting. The structure of information support for management reporting includes financial, managerial and tax accounting and analytical subsystems. The quality of management reporting used for management decisions also depends on the quality of information support.

Keywords: information providing, management reporting, accounting, reporting users, principles of management reporting.

Для выработки оптимальных управленческих решений необходимо непрерывное получение информации об объекте управления, в том числе данных, связанных с учетом, контролем, анализом, планированием и прогнозированием. Эффективность системы управления зависит от информационной поддержки. Важнейшим поставщиком сведений для управления выступает учетно-аналитическая система, являющаяся источником надежных данных, имеющих первостепенное значение для решения управленческих и других экономических задач. От качества информации зависит точность анализа прошлых событий и оценки сложившейся ситуации, правильность выводов и степень обоснованности принимаемых решений [6].

Под информационным обеспечением в самом широком аспекте понимается представление информационных ресурсов в распоряжение какого-либо объекта или субъекта. М. М. Шабанова определяет информационное обеспечение предпринимательской деятельности как функциональную информационную систему, обеспечивающую предметные технологии прогнозирования, планирования, учета, анализа и регулирования предпринимательской деятельности для реализации поставленной цели [10, с. 47]. Это удовлетворение информационных потребностей и интересов заинтересованных сторон для обоснованного принятия ими управленческих решений [5].

Процесс информационного обеспечения можно определить как деятельность, направленную на своевременное удовлетворение информационных запросов пользователей для принятия управленческих решений [3].

Информационное обеспечение представляет собой систему, состоящую из учетно-аналитических и внеучетных данных. Основой составляющей информационного обеспечения выступает учетно-аналитическое обеспечение. О. П. Бозина, З. В. Удалова определяют учетно-аналитическое обеспечение в качестве сбора, обработки, передачи информации и методов ее анализа [1; 7]. Федорова И. Ю. придерживается мнения, что учетно-аналитическое обеспечение управления подразумевает непрерывный процесс формирования базы релевантной информации, получаемой на выходе из учетно-аналитической системы, и организации доступа к ней заинтересованных пользователей с целью принятия ими любых управленческих решений [9, с. 303].

Система учета выступает основным информационным поставщиком для всех заинтересованных пользователей учетной информации. Сформированные в бухгалтерской отчетности показатели позволяют принимать управленческие решения как на макроуровне, так и на микроуровне всей системы управления.

Информационная функция бухгалтерского учета обеспечивается при помощи сплошного, непрерывного и документально обоснованного наблюдения за всеми фактами хозяйственной жизни. Процесс наблюдения получает множество данных о наблюдаемом объекте, создавая при этом информационный банк, который содержит как полезную, так и ненужную информацию для целей управления. Информационные потребности внешних пользователей удовлетворяются на основе показателей финансовой, статистической и налоговой отчетности со всеми приложениями и справочными данными, которые подлежат публичной отчетности.

Для удовлетворения потребностей внутренних пользователей предназначена управленческая отчетность, информационная система которой подчинена потребностям организационной структуры, зависящей от ряда факторов (рис. 1).



Рис. 1. Особенности, влияющие на систему управленческой отчетности

Организационная структура определяет состав и соотношение различных уровней управления производством и формы этой организации, а соответственно, и систему управленческой отчетности. Взаимодействие между внутренними подразделениями, между разными уровнями управления регулируется внутренним экономическим механизмом. К основным элементам данного механизма относятся планирование, ценообразование, стимулирование, учет, контроль и регулирование. Связь между ними осуществляется с помощью системы показателей оценки и контроля над деятельностью предприятия, показателей измерения и оценки объема продукции, работ, услуг, через состав затрат, включаемых в собственные расходы подразделения, и выявление результатов хозяйствования – системы управленческой отчетности.

Организационная структура предприятия, разделенная на уровни, и потребности управления в информации на каждом уровне руководства организацией представлены в табл. 1.

Информационные потребности в формировании управленческих решений удовлетворяются при условии обеспечения взаимосвязи и взаимообусловленности всей системы управленческой отчетности разных уровней управления как по вертикали, так и по горизонтали. Построение эффективной системы управленческой отчетности подразумевает в своей основе:

- регламентацию прав, обязанностей и ответственности подразделений, как по вертикали, так и по горизонтали;
- содействие сохранению внутреннего процессного единства организации;
- обеспечение всем подразделениям нормальных условий деятельности;
- обеспечение руководителей всех уровней информацией, необходимой для принятия соответствующих управленческих решений;
- стимулирование руководителей всех уровней принимать решения, эффективные с точки зрения организации в целом.

Таблица 1

Потребности в информации различных уровней управления*

Уровень управления	Информация, необходимая для осуществления функций
Генеральный директор и его заместители	Интегрированная управленческая отчетность, позволяющая судить о выполнении поставленных задач: <ul style="list-style-type: none"> – данные, характеризующие фактические результаты производственной, инвестиционной и финансовой деятельности в целом и в разрезе основных структурных подразделений; – результаты анализа воздействия внешних и внутренних факторов на достижение целей развития организации; – плановые и прогнозные показатели работы предприятия на предстоящий период
Менеджеры среднего уровня	Управленческая отчетность, содержащая: <ul style="list-style-type: none"> – показатели деятельности структурных подразделений и результаты их аналитической обработки; – информацию планового и прогнозного характера по предприятию в целом и по отдельным структурным звеньям; – необходимую информацию о смежных подразделениях и контрагентах
Менеджеры низшего уровня	Управленческая отчетность, содержащая: <ul style="list-style-type: none"> – информацию о деятельности (с использованием системы синтетических и аналитических показателей); – прогнозные оценки внутренних и внешних факторов; – прочие данные, способные оказать влияние на формирование итоговых результатов деятельности

Создание оптимальной системы управленческой отчетности требует решения ряда вопросов по выполнению учетных, контрольных и аналитических работ по схеме (рис. 2).

Организация системы управленческой отчетности осуществляется в соответствии со следующими принципами: единство схемы формирования исходных, промежуточных и результативных показателей; рационализация документооборота и каналов передачи данных; однократность записи и многократность использования данных; организация единой системы хранения и поиска информации; централизация преобразования информации; координация функций управления; типизация задач управления и процессов их решения.

Информационная основа управленческой отчетности должна соответствовать определенным требованиям:

- содержательность информации и степень ее полезности для управления;
- аналитичность информации, ее детализация, отвечающая потребностям анализа;
- достоверность сведений, основанная на объективном отражении исследуемых явлений;
- достаточность содержащейся информации, характеризующейся полнотой описания всех процессов и явлений, а также существенностью для управления;

- оперативность, подразумевающая подготовку информации по любому запросу управленцев;
- рациональность, т. е. превалирование выгод от использования информации над затратами на ее получение;
- релевантность, выражающаяся в удовлетворении конкретных информационных запросов пользователей.

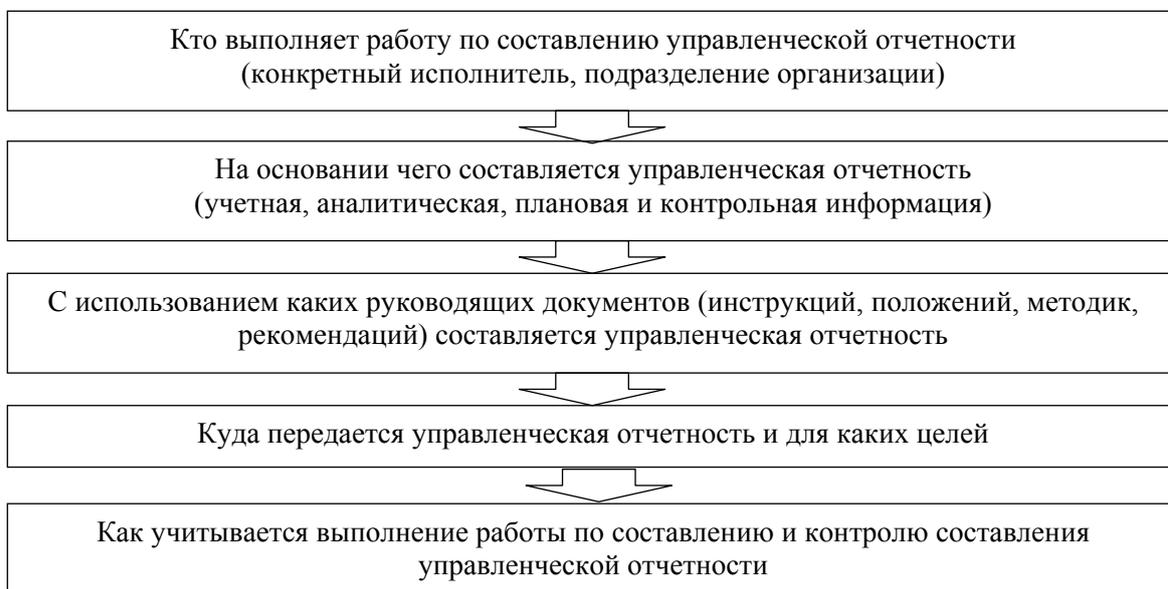


Рис. 2. Алгоритм формирования управленческой отчетности

По мнению И. П. Ульянова и Л. В. Поповой, целесообразно подразделить систему информационного обеспечения на три вида: оперативную, тактическую и стратегическую [8, с. 143].

Стратегически ориентированное учетно-аналитическое обеспечение управления организацией имеет следующие особенности в сравнении с учетно-аналитическим обеспечением текущего управления:

- формирование информации об отдельных объектах, определяемых менеджерами высшего звена;
- использование информации для удовлетворения потребностей менеджеров при принятии ими стратегических управленческих решений;
- использование для формирования базы информации данных как внутренней, так и внешней среды;
- исследование как финансовой, так и нефинансовой информации;
- сочетание учетных методов с методами стратегического управления и маркетинга для создания наиболее эффективных межфункциональных связей;
- использование современных методов и инструментов в процессе сбора, обработки, предоставления информации [9, с. 304].

Учетно-аналитическое обеспечение как текущего, так и стратегического управления коммерческой организацией формируется в учетно-аналитической системе, в составе которой отдельные исследователи выделяют три подсистемы: аналитическую, учетную и контрольную. В составе аналитической подсистемы учетно-аналитической системы выделяются финансовый анализ, налоговый анализ, управленческий анализ и стратегический управленческий анализ. Учетная подсистема формируется бухгалтерским финансовым учетом, налоговым учетом, управленческим учетом (традиционным

и стратегическим). Контрольная подсистема, в свою очередь, включает в себя как внешний, так и внутренний контроль [2].

Структура информационного обеспечения управленческой отчетности имеет следующий вид (табл. 2).

Таблица 2

Структура информационного обеспечения управленческой отчетности

Составные части информационного обеспечения	Компоненты	Содержание информации	Пользователи
Финансовая учетно-аналитическая подсистема	Бухгалтерский финансовый учет, финансовая отчетность, финансовый анализ	Данные об активах, капитале, обязательствах, доходах, расходах и фактах хозяйственной жизни организации	Различные категории пользователей для принятия эффективных экономических решений
Управленческая учетно-аналитическая подсистема	Управленческий учет, управленческий анализ, бюджетирование, управленческий контроль	Информация, используемая для принятия управленческих решений: – взаимосвязанные планы деятельности организации и ее подразделений; – собранные и обработанные данные по запросам менеджмента организации, показатели исходя из потребностей системы управления; – данные о выполнении плановых показателей, о корректирующих воздействиях на отклонения от заданных параметров; – аналитическая информация для оценки принимаемых управленческих решений	Внутренние пользователи
Налоговая учетно-аналитическая подсистема	Налоговое планирование, налоговый учет, анализ	Информация о применяемой системе налогообложения в организации и состоянии расчетов по налогам и сборам; информация, необходимая для контроля за правильностью, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты налогов, а также для анализа налоговой нагрузки и оптимизации налогообложения	Заинтересованные пользователи: внешние и внутренние

Таким образом, одной из главных предпосылок и необходимым условием создания и внедрения эффективной системы управленческой отчетности является интеграция источников информации на основе анализа информационных потоков. Объем, характер и объективность потоков информации определяют состав и взаимодействие структурных подразделений.

Библиографические ссылки

1. Бозина О. П. Совершенствование учетно-аналитического обеспечения формирования налогооблагаемой прибыли в мясоперерабатывающих организациях : автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 [Электронный ресурс]. URL: <http://economy-lib.com/>

ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ ПЛАТЕЖНЫХ СИСТЕМ КИТАЯ В УСЛОВИЯХ РОССИЙСКОЙ ЭКОНОМИКИ

Н. Н. Казанская
Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Рассмотрены платежные системы, функционирующие на территории Китая в настоящее время. Китай является крупнейшим торговым партнером России, поэтому исследование перспектив выхода на российский рынок китайских платежных систем заслуживает особого внимания. Проведен сравнительный анализ эффективности деятельности наиболее востребованных китайских платежных систем и выявлена лидирующая по различным критериям платежная система – China UnionPay. На основе проведенного анализа определены перспективы развития платежных систем Китая в условиях российской экономики. В частности, предлагается акцент по обеспечению инфраструктуры обслуживания этих карт делать на регионы, входящие в популярные туристические маршруты.

Ключевые слова: платежные системы Китая, безналичные расчеты, межбанковская платежная система, банковские карты.

PAYMENT SYSTEMS OF CHINA AND THEIR DEVELOPMENT PROSPECTS IN THE RUSSIAN ECONOMY

N. N. Kazanskaya

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

This article describes the payment systems operating in China at the present time. China is the largest trading partner of Russia, so the study of the prospects of entering the Russian market of Chinese payment systems deserves special attention. A comparative analysis of the effectiveness of the most popular Chinese payment systems was carried out and the leading payment system according to various criteria – China UnionPay-was identified. On the basis of the analysis the prospects of development of payment systems in China in the Russian economy. In particular, it is proposed to focus on providing infrastructure for servicing these maps to do in the regions included in the popular tourist routes.

Keywords: China's payment system, non-cash payments, interbank payment system, bank cards.

Платежная система – это неотъемлемый элемент финансовой инфраструктуры страны, через которую реализуются различные экономические возможности для максимизации эффективности работы экономики. Она обеспечивает одновременное посту-

пление информационных и финансовых потоков, что несет в себе системообразующую функциональную характеристику. Успех в глобальной конкуренции с использованием национальных естественных или накопленных преимуществ во многом зависит от организации платежных систем, их надежности и удобства для всех участников рынка. В течение последних двух десятилетий в различных странах мира наблюдается процесс быстрого развития и преобразования платежных систем. Этому способствует ряд факторов, среди которых особо следует отметить внедрение новейших информационных технологий, которые позволяют существенно повысить эффективность работы платежных систем.

Различия в особенностях функционирования платежных систем разных стран препятствуют бесперебойным финансовым отношениям из-за неопределенностей процесса оказания финансовых услуг или неприемлемых условий использования иностранных платежных систем. Российскому банковскому рынку необходим опыт функционирования международных платежных систем, альтернативных VISA и MasterCard.

По данным Федеральной таможенной службы, товарооборот России с Китаем в 2017 году составил 15 % от общего товарооборота. Таким образом, можно констатировать, что Китай выступает крупнейшим торговым партнером России. Его экономика является одной из наиболее устойчивых и развитых экономик мира, поэтому исследование перспектив выхода на российский рынок китайских платежных систем заслуживает особого внимания. Все вышесказанное подтверждает актуальность выбранной темы исследования.

Развитие финансовой системы Китая осуществляется под руководством следующих основных регуляторов:

- Народный банк Китая (People's Bank of China), одной из основных задач которого является поддержка нормального функционирования платёжных и клиринговых систем в Китае;

- Комиссия по регулированию рынка ценных бумаг (China Securities Regulatory Commission), которая отвечает за администрирование и надзор за выпуском ценных бумаг и осуществление операций с ними;

- Комиссия по банковскому регулированию (China Banking Regulatory Commission), которая отвечает за регулирование и надзор над деятельностью банков Китая (кроме осуществления клиринга и расчётов, которые относятся к компетенции Народного банка Китая);

- Комиссия по регулированию деятельности по страхованию (China Insurance Regulatory Commission).

Данное распределение обязанностей связано с большим количеством участников экономической деятельности, которые осуществляют большое количество различных финансовых расчётов. Китай несёт значительные затраты на поддержание наличного денежного обращения, поэтому с целью стимулирования использования безналичных расчётов с Народного банка Китая были сняты обязанности по надзору за банковской деятельностью. Основной его задачей стала организация, поддержание и развитие клиринговых и платёжных систем, а также содействие развитию рынка банковских карт.

В Китае, так же как и во всем мире, население пользуется различными электронными платёжными системами. Некоторые из них работают только на внутренний рынок, а некоторые получили статус международных платёжных систем. Помимо всего прочего, у Китая есть собственная уникальная национальная платёжная система China UnionPay (далее CUP).

Национальная платёжная система Китая CUP была учреждена по инициативе Государственного Совета и Народного банка Китая. Компания CUP объединяет около 300 кредитных организаций в Китае и за его пределами.

В 2003 году CUP представила свою карту, которая действовала по всему миру и отвечала общепринятым стандартам. В настоящее время обрабатывать платежи в Китае имеет право только CUP. Через платежную систему работают все торговые точки, так как к ней подключены все банкоматы. Зарубежные коммерческие банки, эмитирующие платежные карты, обязаны использовать китайскую платежную систему для платежей в юанях. По китайскому законодательству запрещается проводить транзакции в национальной валюте по картам иностранных платежных систем, а также выпускать карты международных систем отдельно от национальной. Поэтому международные платежные системы вынуждены выпускать только совместные с Union Pay платежные карты. Платежная система CUP, а также ее оператор с одноименным названием, является единственным внутренним оператором. Данный оператор проводит всю информацию о национальных межбанковских карточных платежах в рамках собственной платежной сети.

Ежегодный рост межбанковских карточных операций в Китае составляет 46 %, а доля использования банковских карт в общем объеме розничной торговли выросла с момента создания CUP с 2,7 % уже до 35 % [2].

Чтобы удовлетворить спрос и потребность китайцев в финансовых услугах в зарубежных поездках, а также предоставить возможность своим гражданам пользоваться продуктами китайских банков во время пребывания за границей, CUP начала развивать международную сеть приема своих платежных карт.

Начиная с 2006 года кредитные китайские карты стали активно продвигаться за пределы страны под брендом CUP. В настоящее время карты CUP принимаются уже в 142 странах мира, в том числе в США, ОАЭ, Республике Корея, Японии, Тайване, Сингапуре, Малайзии, Таиланде, Германии, Швейцарии, Франции, Австралии, Канаде и Новой Зеландии.

За пределами Китая CUP развивает партнерские отношения с другими платежными системами, активно сотрудничая с межбанковскими сетями зарубежных стран. Например, CUP работает с ведущими американскими банками и платежными системами, в том числе Citibank, American Express, платежными системами в европейских странах.

В настоящее время в мире в обращении находится более 2,7 млрд карт CUP, которые принимаются торгово-сервисными сетями 50 и банкоматами 79 стран, включая Россию [10]. Таким образом, CUP занимает первое место в мире по количеству выпущенных платежных карт, а показатель совокупного объема транзакций превышает аналогичный показатель платежной системы Visa.

В 2016 году в партнерстве с CUP на территории Китая был запущен сервис Apple Pay. Вместо сканирования штрих-кода, как в существующих платежных сервисах, предоставляемых Alipay и WeChat, пользователи Apple используют так называемые коммуникационные технологии ближнего поля (NFC) для бесконтактного обмена данными между iPhone, Apple Watch и торговым терминалом [9]. В этот же период в Китае стал работать мобильный платежный сервис Samsung Pay в партнерстве с CUP.

В настоящее время Народный банк Китая запустил новую глобальную межбанковскую платежную систему (CIPS), целью которой является повышение ликвидности юаня на мировых финансовых рынках. Система должна существенно снизить издержки и время обработки данных. Основная задача CIPS – обеспечение оплаты трансграничных сделок, прямых инвестиций, а также кредитов и индивидуальных денежных переводов. CIPS намерен использовать тот же формат обмена сообщениями, что и другие мировые платежные системы, например SWIFT.

Сетевые платежные системы, функционирующие в Китае, также очень активно развиваются и предлагают много программных и сетевых продуктов. В качестве лидера можно назвать платежную систему Alipay.com – это платежная система гигантского

холдинга Alibaba. Владеет 46,3 % рынка. Удобство и тарифы удовлетворяют большую часть пользователей. Регистрация и ввод денег бесплатны, вывод денег на протяжении одного дня бесплатный, на протяжении двух часов – 0,2 %. Бесплатные лимиты – 1 000 юаней в месяц для новичков, 10 000 юаней в день для верифицированных пользователей и 20 000 юаней в месяц для VIP-клиентов. Принимается данная система на любом китайском сайте, а ее популярность объясняется тем, что оплатить покупки на Таобао можно только через нее. Имеется международный филиал, позволяющий принимать платежи в юанях и получать их на свой валютный счет.

Кроме того, популярностью пользуется сетевая платежная система Tenpay.com. Это вторая по рейтингу платежная система. Компания, владеющая ей, также владеет интернет-мессенджером QQ (более миллиарда пользователей). Также в топ-6 входят UnionPay Online Payment, ChinaPNR, PayEase. PayEase – платежный агрегатор, работающий только с юридическими лицами [1]. Это единственный способ оплатить покупки в китайском iTunes Store и Appstore. В рамках данной платежной системы возможно пользование международными платежными карточками [7].

Таким образом, можно сделать вывод о том, что в Китае успешно функционируют как платежные системы на базе карт, так и сетевые платежные системы. Но наиболее востребованными являются системы China UnionPay и CIPS. Поэтому был проведен сравнительный анализ именно этих систем. Результаты анализа представлены в таблице.

Сравнительный анализ наиболее востребованных платежных систем Китая

Критерии сравнения	Система	
	China UnionPay (CUP)	CIPS
Дата учреждения	2002	2015
Функция	Национальная платежная система, все первостепенные функции	Повышение ликвидности юаня на мировых финансовых рынках
Количество участников: – стран – учреждений	–79 –300	Статистическая информация пока отсутствует
Используются ли платежные карты в России	Да	Нет
Степень овладения рынком	Монопольная платежная система	Новая система, набирающая обороты

Как видно из таблицы, платежная система Китая CUP выполняет все основные необходимые функции, поэтому занимает монопольное положение. В отличие от нее, другая платежная система предлагает более специфичные услуги и имеет меньшую степень овладения рынком.

Таким образом, можно выделить лидирующую платежную систему – China UnionPay. Ее лидерство связано с тем, что государство уделяет большое внимание развитию этой платежной системы, благодаря чему она набирает популярность не только в стране, но и в мире. CUP становится международной платежной системой, так как за короткий период своего существования уже сотрудничает с банками более чем 70 стран мира [4].

Платежные карты CUP функционируют на российском рынке с 2007 года. В России их держатели могут получать наличные денежные средства в банкоматах, а также оплачивать товары и услуги.

У CUP существует целый ряд преимуществ перед конкурентами, среди которых более низкие тарифы, простая и прозрачная тарифная политика, постоянное расширение географии присутствия.

Карты CUP могут быть интересны различным категориям граждан, например, туристам, а также людям, занимающимся бизнесом и совершающим частые поездки в Китай. К тому же сейчас между Россией и Китаем происходит значительный рост трудовой миграции, увеличиваются туристические потоки. Как уже было сказано выше, CUP обладает возможностью устанавливать более низкие тарифные ставки, чем конкуренты [6]. Вполне логично предположить, что если цены, предложенные компанией CUP, будут конкурентоспособными, то отпадёт необходимость в услугах по переводу денег [8].

Платежные карты CUP в России обслуживают ВТБ, Газпромбанк, Интерпрогрессбанк, Юниаструм Банк, Московский банк реконструкции и развития, Банк Москвы и другие кредитные организации.

Одним из первых проектов CUP в России является совместный проект системы карт «Золотая Корона», выпускаемых Далькомбанком и CUP, в рамках которого карты CUP обслуживаются банками-членами платежной системы «Золотая Корона», в том числе непосредственно всей сетью филиалов Далькомбанка. Владельцы данных карт имеют доступ ко всем стандартным операциям, предлагаемым платёжными системами России: запрос баланса, выдача наличных в банкоматах и кассах, оплата товаров и услуг в торговле, оплата услуг интернет-провайдеров в банкоматах с функцией принятия наличных и в кассах. В системе CUP владельцам карт доступны аналогичные услуги [3]. Этот проект получил в дальнейшем развитие, так как были предложены переводы в формате cash2card через сервис CUP MoneyExpress. Новый сервис позволяет физическим лицам пополнять карты UPI, эмитированные китайскими банками, непосредственно в торговых сетях. Функция моментальных переводов денежных средств в Китай предлагается торговыми сетями от имени Принципиального участника платежной системы CUP International – РНКО «Платежный Центр». Денежные средства для зачисления на карту CUP принимаются в рублях, после чего сумма конвертируется в доллары по актуальному в РНКО «Платежный Центр» курсу.

В дальнейшем Газпромбанк (сотрудничающий с UnionPay International с 2009 года) представил свои Международные кредитные банковские карты платежной системы CUP.

В настоящее время Сбербанк приступил к обслуживанию карт международной платежной системы CUP в своей эквайринговой сети и устройствах самообслуживания. На терминалах, оборудованных бесконтактным ридером, доступны бесконтактные платежи по этим картам.

Также необходимо отметить, что российская платежная карта «Мир» получила еще одного международного партнера. По соглашению китайской компании CUP и Национальной системы платежных карт российские банки будут выпускать совместные (кобейджинговые) дебетовые карты «Мир»–UnionPay [5].

Объединение с CUP – это уже третье такое соглашение «Мира», до этого выход карты за рубеж осуществлялся за счет соглашений с американской American Express и крупнейшей платежной системой Японии Japan Credit Bureau (JCB). Теперь кроме JCB укрепить свои позиции, в первую очередь на Востоке, «Мир» сможет и за счет сотрудничества с CUP.

Всё это свидетельствует о самых серьезных намерениях китайской корпорации. Учитывая, что западный рынок уже достаточно давно занят платёжными системами Visa и MasterCard, и возможности развития CUP там ограничены лишь облегчением использования китайских карт CUP для китайских граждан, то перспективы развития CUP на российском рынке гораздо шире. Развивающиеся российско-китайские отношения в сфере экономики также будут в немалой степени этому способствовать. Учитывая ограниченный набор услуг, которые предоставляют российские банки держате-

лям банковских карт, представляется возможным, что в ближайшие годы китайская компания станет серьезным игроком на российском рынке.

При этом необходимо отметить, что в настоящее время основной объем операций по картам СUP в России формируют туристы, приезжающие из Китая и стран Азиатско-Тихоокеанского региона, поэтому акцент в обеспечении инфраструктуры обслуживания этих карт надо делать на города и регионы, входящие в популярные туристические маршруты.

Таким образом, возможность обслуживания карт СUP в России обеспечит существенные конкурентные преимущества и рост бизнеса для организаций, специализирующихся на туристических услугах по азиатскому направлению.

Библиографические ссылки

1. Марамыгин М. С. Сущность электронных денег, преимущества и недостатки // Вестник Омск. ун-та. Сер. «Экономика». 2016. № 1. С. 60–65.
2. Полякова Ю. Ю. China UnionPay создает российскую «дочку» // Известия. 2012. 24 янв.
3. В России выпущены карты China UnionPay [Электронный ресурс] // ChinaPRO : деловой интернет-журнал. 05.08.08. URL: <http://www.chinapro.ru/rubrics/1/43> (дата обращения: 21.01.2018).
4. Китайская и японская платежные системы претендуют на место Visa и MasterCard [Электронный ресурс] // РБК – информационный портал. 01.08.2014. URL: <http://www.rbk.ru> (дата обращения: 17.03.2018).
5. Китайская UnionPay покоряет российские банки [Электронный ресурс] // РИА-новости, информационный портал. URL: <http://www.gia.ru> (дата обращения: 14.01.2018).
6. Настоящие ненастоящие деньги [Электронный ресурс] // Banki.ru – информационный портал. URL: <http://www.banki.ru/news> (дата обращения: 13.02.2018).
7. Роль электронных денег в России и мировой экономике [Электронный ресурс]. URL: <http://www.finuni.ru> (дата обращения: 9.12.2018).
8. Платежная броня Китая в России [Электронный ресурс] // Bankir.Ru – информационное агентство. URL: <http://www.bankir.ru> (дата обращения: 15.01.2018).
9. Платежная система UnionPay: от прошлого к будущему [Электронный ресурс] // Правда в чае: всё о бизнесе в Китае. Информационный портал. URL: <http://www.vchae.com> (дата обращения: 15.03.2017).
10. China UnionPay заменит россиянам MasterCard и Visa? [Электронный ресурс] // Блог компании Credit-Card.ru. URL: <http://www.habrahabr.ru> (дата обращения: 17.03.2018).

РИСКИ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В СТРОИТЕЛЬНОЙ ОТРАСЛИ

В. В. Киселева

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Строительная отрасль характеризуется как высокорисковая, так как деятельность строительных предприятий постоянно сопровождается множественными рисками. Это обуславливает необходимость подробного исследования рисков и разработки мер по управлению ими, поэтому управление рисками в строительной отрасли является актуальной проблемой.

Рассмотрены различные понятия риска, отражены факторы и источники риска как общего, так и отраслевого характера, проанализированы классификации рисков строительной отрасли, предложенные различными авторами, и разработана новая классификация. Отражены необходимость и способы оценки риска осуществления деятельности в строительной отрасли.

Ключевые слова: строительная отрасль, риски.

RISKS OF THE IMPLEMENTATION OF ACTIVITIES IN THE CONSTRUCTION INDUSTRY

V. V. Kiseleva

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The construction industry is characterized as high-risk from economic sectors, since the activity of construction enterprises is constantly accompanied by multiple risks. This necessitates a detailed study of risks and the development of measures to manage them, so risk management in the construction industry is a pressing issue.

Various concepts of risk are considered, factors and sources of risk, both general and sectoral, are reflected, risk classifications of the construction industry proposed by various authors are analyzed, and a new classification is developed. Reflects the need and ways to assess the risk of doing business in the construction industry.

Keywords: construction industry, risks.

Среди множества отраслей экономики строительство выделяется наличием достаточно длительного операционного цикла, которому сопутствует большое количество рисков, оказывающих влияние на текущее положение строительных работ, а также на их завершение.

Независимо от того факта, что понятие риска является подробно изученным, до настоящего времени отсутствует однозначно сформулированная концепция рисков.

Проанализировав различные мнения, можно отметить несколько направлений анализа понятия риска:

1. Риск рассматривается в качестве возможности недополучения дохода в частичном либо полном объеме в случае наступления событий нежелательного характера или вероятности пострадать от какой-либо формы убытка или ущерба.

2. Риск отождествляется с различными расчетными статистическими величинами, подобными вероятности получения убытков или ущерба.

3. Риск представляет собой результат отклонений фактических данных от оценки нынешнего состояния и будущего развития. В таком случае отклонения могут быть как позитивного, так и негативного характера.

4. Риск представляет собой ситуацию либо событие, наступление которого может повлечь отклонения – негативные последствия (например, убытки либо сбой в технике) – и в то же время способно оказать положительное влияние (например, дополнительный доход). В данном случае вероятность либо опасность риска предстают в качестве параметров, оценка которых дает возможность определить значимость риска.

Из вышеприведенных понятий наиболее полно отражающим сущность риска представляется четвертый вариант. Вместе с тем стоит обозначить, что в большом количестве случаев при рассмотрении риска как определенного события не принимается во внимание уровень его влияния. На практике риск не относится к категории случившихся либо не случившихся событий. Их воздействие под влиянием условий возникновения значительно варьируется. Изменчивость, а также уровень предсказуемости (неопределенности) дальнейших сценариев определяет качество анализа риска [1, с. 3–4].

В связи с этим некоторые исследователи считают, что термин «риск» необходимо заменить на более нейтральный, на их взгляд, а именно – «неопределенность», так как неопределенность включает в себе изменчивость и вероятность возникновения рисков.

С точки зрения Т. Ф. Морозовой, Л. А. Кинаят и А. Ж. Кинаят, поскольку основой для возникновения рисков выступает неполнота знания о будущих событиях, то отличие между риском и неопределенностью заключается в том, что когда речь идет о риске, то имеется в виду вероятность наступления рискованного события, а в том случае, когда речь идет о неопределенности, определить вероятность наступления связанного с ней события не представляется возможным [2, с. 68].

Однако при рассмотрении неопределенных параметров риска стоит отметить, что эти параметры, находясь под контролем вероятностных распределений, становятся известными, то есть могут быть идентифицированы научным путем, в то время как в условиях неопределенности параметры являются неопределенными (до тех пор, пока не наступит критический момент).

Касательно строительной отрасли неопределенность состоит в том, что специалисты по управлению не обладают исчерпывающей и точной информацией, особенно в случае долгосрочного планирования. В таком положении представляется возможным определение только некоторых параметров или вероятностных характеристик из имеющегося опыта руководства и специалистов организации [3, с. 2].

Для более точного понимания и определения рисков стоит изучить причины их возникновения. Традиционно под причинами возникновения риска подразумеваются объективные либо субъективные действия, которые влекут наступление неблагоприятных и неожиданных событий; факторы, определяющие степень неопределенности среды.

Выделяются причины общего и частного характера. В качестве причин (факторов) общего характера обычно обозначаются экономическая деятельность предприятия,

проблемы информационного обеспечения, влияние внешних макро- и микрофакторов. К числу частных причин (факторов), которые провоцируют возникновение рисков ситуаций, относят: отказ партнеров от заключения договоров либо предложение неприемлемых условий соглашений; изменения на рынке закупок в части ассортимента, условий продаж, изменений законодательства; изменений потребностей профиля и специализации, уровня доходов и платежеспособности потребителей; производство продукции, не соответствующей требованиям качества; изменение репутационной составляющей бизнеса, оказывающей влияние на инвесторов, кредиторов, а также клиентов.

Приведенные причины могут стать инициатором появления большого комплекса рисков. Например, отсутствие или дефицит сырья и материалов, отсутствие оплаты или несвоевременное поступление платежей за реализованную продукцию, отказ покупателя от оплаченной продукции, отказ в получении кредитов, инвестиций и др. [1, с. 4–5].

Приведенный перечень факторов не является полным. Согласно существующим мнениям, факторы рисков могут быть разделены на внешние и внутренние. Внешние факторы включают в себя общие и отраслевые:

1) внешние факторы:

1.1) общие (экономические, политические, региональные, правовые, прочие);

1.2) отраслевые (степень государственного регулирования строительства, инвестиционная политика государства, конъюнктура рынка жилья, развитие механизмов инвестирования, конъюнктура рынков строительных ресурсов);

2) внутренние факторы (технологические особенности строительной отрасли, продолжительность операционного цикла, разнообразие строительной продукции, масштабы строительства, непредсказуемость платежей, особенности финансирования строительства) [4, с. 8].

Важными факторами, подлежащими контролю в строительной отрасли, являются:

– объект (проект), его характеристики, масштаб, условия реализации, особенности производственного и жизненного цикла, изменения в процессе реализации;

– материальные ресурсы – затраты, качество, условия использования;

– информация – достоверность, своевременность поступления и обработки, полнота;

– время – ограничения плана-графика выполнения работ, опоздания по срокам поставок, выполнения работ;

– трудовые ресурсы – профессионализм, компетентность, производительность, нехватка персонала;

– затраты – смета расходов, соответствие фактических затрат запланированным;

– взаимоотношения в цепи поставок – степень согласованности, узкие места и ограничения [1, с. 7].

Результат выявления причин нарушений приводит к необходимости анализа условий реализации проекта и рисков, которые оказывают влияние на разных этапах его жизненного цикла. Это отражает важность идентификации источников рисков, а не концентрации на выявлении отдельных рисков факторов [5, с. 89].

В отношении строительной отрасли к основным источникам риска можно отнести следующие: регион застройки, условия труда на стройплощадке, контрактные взаимоотношения, технология строительства, условия реализации строительного проекта, финансовые и экономические условия [6, с. 4].

На практике достаточно трудно непрерывно принимать во внимание все приведенные источники рисков. Вследствие этого необходимым условием осуществления эффективного управления рисками является функционирование информационной системы с одновременным выделением подсистемы мониторинга рисков факторов.

Бесперывное поступление в систему актуальной и достоверной информации, а также оперативная ее обработка, обеспечивают возможность своевременной реакции на изменения различного рода. Иным приемом, который обеспечивает основу для принятия решений, является определение круга источников, являющихся инициаторами возникновения критических рисков. Ограничение круга источников, иницирующих возникновение критических рисков, позволит сосредоточить усилия на контроле их влияния и выборе оптимальных методов управления [1, с. 8].

Под управлением рисками подразумевается процесс, который сочетает выбор цели управления с учетом имеющихся ресурсов и ограничений рыночной ситуации, выбор методов и инструментов управления и поддержания баланса между выгодами от снижения риска и необходимыми для этого расходами на технические, организационные и финансовые рычаги [7, с. 2].

Одним из наиболее эффективных путей управления рисками в строительной отрасли является их классификация.

В настоящее время в области классификации рисков выделяется множество различных мнений. Причиной этого является тот факт, что пока еще не разработана общепринятая классификация рисков, которая учитывала бы в себе все риски в полном объеме. Данная ситуация, в первую очередь, связана с тем, что в практической деятельности существует достаточно большое количество разнообразных проявлений риска, при том что один и тот же риск может быть назван разными терминами, а также нередко оказывается достаточно сложным процесс разграничения отдельных видов рисков.

Обоснованием необходимости классификации рисков выступает тот факт, что научно обоснованная классификация рисков дает возможность четкого определения места каждого риска в общей системе рисков, распределения рисков на подгруппы в соответствии с конкретным признаком, который представляет собой основу классификации, а также способствует эффективному применению подходящих методов и приемов, с помощью которых осуществляется управление риском [8, с. 60].

Наиболее распространенные риски, встречающиеся в деятельности строительного предприятия, структурированы в два укрупненных блока: производственные и финансовые (табл. 1).

Каждому из этих блоков присущи свои структурные элементы, а вместе они образуют совокупный риск строительства, который в первую очередь учитывает характерные особенности данной отрасли [6, с. 5–6].

Таблица 1

Риски в строительной отрасли

Риски в строительной отрасли	
Производственные риски	
Природно-экологические	Риски, связанные с действием различных стихий, природы, а также с несоблюдением нормативов, касающихся охраны окружающей среды и безопасности жизнедеятельности (например, снегопад, аварии вредность производства, строительный грунт и прочее)
Имущественные	Содержат в себе технические и транспортные риски, которые связаны с вероятностью потерь либо порчи имущества (например, неисправность в работе машин, транспортных средств, выход из систем энерго- и водоснабжения и др.).
Организационно-социальные	Риски неэффективной организации социальной инфраструктуры, недостатки в обеспечении безопасности работников (например, нарушение обязательств по проектно-сметной документации, недостатки проектно-изыскательских работ)

Производственные риски	
Технологические	Нарушения технологии производства работ, которые способны инициировать аварии на производстве (например, некачественное выполнение строительно-монтажных работ, недостаточная надежность технологии и т. д.)
Финансовые риски	
Кредитные	Риск невыполнения предприятием обязательств перед внешним инвестором
Риски банкротства	Связаны с опасностью полной потери собственного капитала и неспособностью рассчитаться по обязательствам
Риски ликвидности	Риски неплатежеспособности строительного предприятия
Инфляционные	Риски обесценения денежных доходов строительного предприятия

Авторы М. О. Габриелян и О. Б. Третьяков все риски, которые возникают в строительной отрасли, подразделяют на различные зоны в зависимости от уровня и характера влияния. К рискам, выявленным данными авторами, относятся: проектные риски, способные оказывать воздействие на достижение целей проекта; бизнес-риски, которые оказывают влияние на операционную деятельность; риски окружающей среды, являющиеся внешними по отношению к проекту, но которые могут повлиять на цели проекта; внутренние риски каждого участника строительной цепи [8, с. 64].

Помимо перечисленных ранее, существует классификация рисков в строительной отрасли, данная О. А. Виноградовой, которая к каждому риску приводит причины его возникновения [11, с. 114–116].

Существует также и классификация рисков строительной отрасли, рекомендованная авторами М. В. Некрасовой и С. В. Калошиной, данная с точки зрения рисков, которые возникают у участников строительного процесса [12, с. 69–70]. Данными авторами, помимо рисков, предлагаются и пути их снижения (табл. 2).

Таблица 2

Риски участников строительства

Участник строительства	Риск участника строительства	Пути снижения рисков
Инвестор	<ul style="list-style-type: none"> – строительный процесс занимает достаточно длительный период времени, который может затянуться на неопределенный срок; – рынок недвижимости достаточно нестабилен; – выбранный застройщик может оказаться недобросовестным; – в случае если застройщик обанкротится, инвестору будет сложно защитить свои права; – вложенные инвестором денежные средства могут быть использованы не по назначению; – превышение сметной стоимости строительства; – увеличение процентных ставок по кредитам в банках 	<ul style="list-style-type: none"> – выбор застройщика на конкурсной основе; – ведение контроля за использованием денежных средств; – формирование резерва денежных средств для случая возникновения непредвиденных обстоятельств; – разработка финансового плана, который бы принимал во внимание возможные неблагоприятные факторы; – страхование рисков

Участник строительства	Риск участника строительства	Пути снижения рисков
Застройщик	<ul style="list-style-type: none"> – построенные жилые помещения могут иметь низкий спрос на рынке недвижимости; – инвестор может в любой момент прекратить инвестирование проекта; – низкое качество выполненных работ со стороны подрядных организаций или несвоевременное выполнение работ; – противоправные действия на строительной площадке, например, незаконное присвоение строительных материалов и оборудования; – снижение качества построенного здания по причине смены подрядчиком строительных материалов на более дешевые; – увеличение сроков строительства, вызванное рядом причин: ошибки проектировщиков, недостаточное финансирование со стороны инвестора, несвоевременная поставка строительных материалов и оборудования и т. п. 	<ul style="list-style-type: none"> – выбор подрядчиков на конкурсной основе (из соотношения цена–качество); – контроль деятельности подрядной организации на строительной площадке; – страхование рисков
Генеральный подрядчик, подрядчик	<ul style="list-style-type: none"> – в случае если подрядчик не справится с объемом работ в срок, денежная сумма, обещанная вначале, может быть выплачена не в полном размере либо же заказчик может отказаться от дальнейшего сотрудничества; – несвоевременная выплата денежных средств; – низкая квалификация рабочего состава; – допущение ошибок в рабочей документации со стороны проектировщика; – расходы, выходящие за пределы сметы; – форс-мажорные риски (аварии, пожары и др.); – подрядчики несут большую ответственность в сравнении с иными участниками строительства 	<ul style="list-style-type: none"> – контроль за качеством работ и соблюдением рабочими техники безопасности; – страхование рисков; – повышение квалификации сотрудников

Авторы А. Ю. Светловская и В. В. Нелина предлагают классификацию рисков по сфере возникновения и подразделяют их на внешние и внутренние. *Внешние риски* – это риски, вызванные неблагоприятным влиянием окружающей макросреды либо объектов, которые функционально связаны со строительной организацией (например, банки, инвесторы, поставщики, налоговые органы и т. п.). *Внутренние риски* представляют собой риски, возникающие в результате принятия неверных решений, которые могут быть вызваны недостаточным вниманием к анализу и планированию деятельности в строительной организации, недочетами, имеющимися в существующей системе принятия решений в данной организации [10, с. 217].

Риски, которые непосредственно связаны с проведением строительно-монтажных работ, причисляются к внутренним рискам. Данные риски подразделяются на две основные группы: категория А – риски до завершения строительства; категория Б – риски после завершения строительства.

Рискам категории А свойственно то, что они наносят материальный ущерб строительству, увеличивая его стоимость. Проявление рисков данного вида связано с несовершенством системы менеджмента качества строительной организации, нарушением установленных требований. К рискам, входящим в категорию А, возможно отнести:

– нарушение технологического процесса в ходе возведения зданий (последствия данного риска состоят в необходимости перестройки возводимых либо возведенных ранее сооружений);

– использование строительных материалов и/ или конструкций низкого качества (последствия такого риска выражаются в том, что использование некачественных строительных материалов в дальнейшем может повлечь дефекты, в частности обрушение возведенных сооружений, что, как следствие, может привести к такому риску, как причинение ущерба здоровью либо жизни персонала организации или третьих лиц);

– превышение сроков строительства (реализуется по причине недостаточного финансирования, недочетов в проектировании, сбоях в поставках строительных материалов, нехватки кадров необходимой квалификации, что может привести к незапланированным затратам и срыву сроков сдачи строительного объекта) [10, с. 217–219].

Из пояснений, приведенных к рискам, присущим категории А, можно сделать вывод, что риски категории Б могут быть следствием появления рисков категории А.

Исходя из классификации рисков, предложенной авторами А. Ю. Светловской и В. В. Нелиной, представляется возможным расширение и более детальное рассмотрение этапов строительства и сопутствующих им рисков (табл. 3).

Рассмотренные классификации позволяют убедиться в том, что действительно существует множество различных взглядов на риски, существующие в строительной отрасли, хотя стоит отметить, что значительная часть рисков упоминается у всех авторов, но при этом может быть отнесена к разным классификационным признакам. Однако изучение различных мнений представляется важным, поскольку приведенные классификации позволяют детализировать информацию о вероятности возникновения различных видов рисков в строительной отрасли, а также выбрать подходящий классификационный фактор с учетом индивидуальных характеристик конкретной организации и рискованной ситуации. Это, в свою очередь, способствует разработке механизма, способного оказать влияние на определенный вид риска, а также разработке мер по его снижению [13, с. 4].

Таблица 3

Риски на этапах строительства

Этап строительства	Риски, соответствующие этапу строительства
Планирование строительства (проектирование)	– ошибки в проектировании
	– непрохождение экспертизы на предмет достоверного определения сметной стоимости (при финансировании из государственного бюджета)
	– неправильный выбор местности строительства, региона (что может повлечь запрет на строительство, низкий спрос со стороны покупателей)
	– неподтверждение инженерно-геологических изысканий выбранного места строительства
	– несогласование либо ошибки в оформлении разрешительных документов на строительство (постановления о разрешении на строительство, строительного паспорта и др.)
	– ошибки в составлении сметы
	– ошибки в планировании инвестиций
	– проигрыш в торгах, получение заказа на выполнение строительных работ
Подготовка к строительству	– неверный выбор компании-подрядчика
	– отказ в получении кредита для финансирования строительства
	– задержки с подписанием договоров
	– заключение договоров с недобросовестными поставщиками

Этап строительства	Риски, соответствующие этапу строительства
Строительство	– низкое качество сырья, материалов
	– нарушение сроков строительства (например, вследствие климатических условий, нехватки материалов)
	– перерасход ресурсов вследствие порчи, хищений и прочих причин
	– внедрение новых, недостаточно проверенных технологий, материалов
	– нарушение сроков оплаты строительных работ (например, при поэтапной оплате)
	– неверно выстроенная логистика (что может привести к сбоям в поставках, трудностям в реализации строительных работ, неправильной организации строительного процесса)
	– низкая квалификация рабочего персонала
	– нарушение экологической обстановки местности, в которой реализуется строительный проект
	– нарушение договора подряда, поставок, оказания услуг
	– изменение стоимости строительных работ
	– изменение налогового законодательства (например, отмена льгот, повышение ставок, введение новых налогов)
	– отказ инвестора от финансирования строительства
	– повышение процентных ставок по кредитам (в случае использования плавающих процентных ставок)
Ввод в эксплуатацию	– несвоевременное оформление документов на получение разрешения на ввод объекта в эксплуатацию
	– выявление нарушений в технологии строительства
	– отказ в получении разрешения на ввод объекта в эксплуатацию
Эксплуатация	– низкий спрос со стороны покупателей (например, вызванный повышением процентных ставок по ипотеке, отсутствием инфраструктуры, удаленностью от социально значимых объектов, завышенной стоимостью строительного объекта)
	– нарушение безопасности эксплуатируемого объекта строительства (например, вследствие использования некачественных материалов, нарушения технологии строительства)

Максимально большой объем информации о риске позволяет получить его оценка, которая в отношении строительной отрасли рассматривается в качестве упорядоченного процесса, позволяющего определить величину предполагаемых потерь и уровня совокупного риска с учетом факторов внешней и внутренней среды, которые оказывают на него воздействие в определенный момент времени в условиях неопределенности с учетом особенностей региона, в котором осуществляется строительство.

Основной целью осуществления оценки совокупного риска в строительстве является сокращение уровня влияния риска и в будущем повышение вероятности успешного функционирования организаций, работающих в строительной отрасли.

Традиционно процесс оценки риска включает в себя следующие составляющие:

- 1) идентификация риска;
- 2) анализ и оценка риска.

Идентификация риска представляет собой процесс, в ходе которого устанавливаются элементы риска, формируется их перечень, который содержит характеристику каждого из данных рисков. Основная цель данного этапа заключается в составлении перечня источников риска и событий, которые способны воздействовать на результаты деятельности.

На данном этапе, определив возможные риски, уже можно задуматься об опасности риска. В этом контексте выделяют следующие виды рисков: допустимый риск, критический риск, катастрофический риск. Для того чтобы отнести риск к одной из этих категорий, на практике используется коэффициент риска, представляющий собой отношение *максимально возможной суммы убытков* к объему собственных средств.

Со стороны нормативов полученное в результате расчетов значение коэффициента от 0 до 0,3 рассматривается как низкий риск; от 0,3 до 0,5 – как допустимый; от 0,5 до 0,7 – критический, а свыше 0,7 – катастрофический [14, с. 13–14].

Также предлагается сравнивать суммы возможных убытков с показателями деятельности конкретного предприятия, такими как прибыль, выручка, чистые активы [15, с. 166–167].

С целью определения степени опасности риска следует иметь информацию о результате, который он может повлечь. Вследствие этого дальнейшим этапом после осуществления идентификации рисков выступает их анализ и оценка.

В строительной отрасли анализ рисков осуществляется с применением следующих методов:

- метод аналогий – данные, которые стали известны в ходе реализации отдельных строительных объектов, могут быть применены в отношении будущих проектов;

- методы статистического анализа – используются с целью проверки различных гипотез о воздействии риска. Реализация данного метода требует наличия достаточного объема данных, которые показывают частоту возникновения события, а также величину полученного в результате ущерба;

- анализ чувствительности – дает возможность провести оценку воздействия разных факторов на основные показатели реализации строительного проекта. Например, касательно жилищного строительства данными факторами являются изменение закупочных цен, уровень стабильности функционирования технических средств, качество выполнения обязательств подрядчиками. В общем данный вид анализа способствует выявлению факторов, которые оказывают наибольшее воздействие на результаты проекта, и выбору наиболее устойчивого к рискам варианта реализации проекта;

- экспертный метод – базируется на применении мнений, принадлежащих различным экспертам для оценки параметров рисков;

- метод диаграмм – предусматривает построение диаграмм, которые показывают причинно-следственные связи и тем самым позволяют выявлять предпосылки рисков;

- нормативный метод – предусматривает сопоставление фактических параметров риска с принятыми нормативами. Например, лимиты, установленные на использование техники на строительных участках, выступают в качестве нормативов, из превышения которых следует, что возникли потери вследствие неэффективного использования технических средств.

При применении одного либо нескольких методов оценки рисков и принятии во внимание того факта, что риски возможно минимизировать, участники строительства на ранних этапах реализации проекта имеют возможность обоснованного принятия решения о дальнейшем участии в строительстве [10, с. 219–220].

Помимо вышеприведенных методов, для анализа рисков применяют SWOT-анализ, который реализуется в несколько шагов. Первым шагом SWOT-анализа выступает оценка сильных и слабых сторон предприятия. Второй шаг SWOT-анализа предполагает оценку рынка, а также выявление основных перспектив и рисков. Выполнение данного этапа дает возможность оценить ситуацию за пределами рассматриваемого предприятия и дает понимание существующих возможностей и угроз, которых следует опасаться. В дальнейшем осуществляется сопоставление сильных и слабых сторон предприятия с возможностями и угрозами рынка. Результаты проведенного исследова-

ния позволяют сделать выводы об основных направлениях развития предприятия и его проблемах [9, с. 306].

Таким образом, хоть и нельзя в полной мере избежать риска и не допустить потери от возникновения рисков событий в строительной отрасли, тем не менее представляется возможным существенное снижение вероятности их наступления и уменьшение размеров возникающих при этом потерь.

Библиографические ссылки

1. Кошелев В. А. Источники рисков в строительстве // Науковедение : интернет-журнал. 2015. № 1. С. 1–10.
2. Морозова Т. Ф., Кинаят Л. А., Кинаят А. Ж. Оценка рисков в строительстве // Строительство уникальных зданий и сооружений : интернет-журнал. 2013. № 5. С. 68–73.
3. Побегайлов О. А., Ассайра М. М. К вопросу о неопределенности и риске на современном этапе развития организации и экономики строительства // Науковедение : интернет-журнал. 2016. № 8. С. 1–5.
4. Цветкова Е. А. Управление экономическими рисками строительных организаций // Экономический журнал. 2017. № 2 (46). С. 6–19.
5. Строительные риски и возможности их минимизации / С. Н. Богачев, А. А. Школьников, Р. А. Розентул, Н. А. Климова // Строительные науки. 2015. № 1. С. 88–92.
6. Герасимова М. В., Авдеева Л. А. Методический подход к оценке совокупного риска строительного предприятия // Науковедение : интернет-журнал. 2015. № 3. С. 1–13.
7. Шлопаков А. В. Факторы риска в строительных организациях России // Научный аспект. 2015. № 4. С. 1–7.
8. Габриелян М. О., Третьяков О. Б. Классификация рисков в инвестиционно-строительной деятельности // Вестник университета (Гос. ун-т управления). 2016. № 5. С. 60–67.
9. Макарова Т. Н., Скворцова Н. А. Идентификация и оценка вероятных рисков ситуаций для строительной организации // Образование и наука без границ: фундаментальные и прикладные исследования. 2016. № 2. С. 304–308.
10. Светловская А. Ю., Нелина В. В. Анализ рисков в строительных организациях на этапе строительного-монтажных работ // Научные труды КубГТУ. 2017. № 1. С. 215–221.
11. Виноградова О. А. Разработка системы классификации рисков с учетом особенностей строительной отрасли // Вопросы современной науки и практики. 2014. № 3. С. 112–118.
12. Некрасова М. В., Калошина С. В. Риски участников строительства в условиях экономического кризиса // Вестник Перм. национального исслед. политехнич. ун-та. 2016. № 1. С. 67–73.
13. Погодина Т. В., Твердохлеб А. Ю. Строительная отрасль в России: риски предпринимателей // Науковедение : интернет-журнал. 2014. № 2. С. 1–6.
14. Голикова Ю. А., Шухов П. Н. Анализ и оценка рисков строительных организаций: методический подход // Вестник Сиб. ин-та бизнеса и информ. технологий. 2016. № 4. С. 13–17.
15. Федоренко И. В. Методические вопросы оценки риска информационной безопасности в бухгалтерском учете // Вестник КрасГАУ. 2015. № 3. С. 161–168.

ПРОБЛЕМЫ ОЦЕНКИ РИСКОВ ЗАЩИТЫ ИНФОРМАЦИИ ПО РАСЧЕТАМ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

О. И. Козеева

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Расчеты с персоналом по оплате труда – один из наиболее важных участков учета каждого предприятия, для бесперебойного функционирования которого важно соблюдать сроки выплат, следить за корректностью начислений и перечислений. В связи с этим необходимо выявить, проанализировать и ранжировать все риски, которые могут угрожать расчетам с персоналом по оплате труда. Риск – потенциальный источник возможного ущерба экономической безопасности предприятия, поскольку зависит от каждого принятого решения. При расчетах с персоналом по оплате труда существуют проблемы оценки рисков, так как риски по большей части являются комплексными, сложнообнаружимыми и трудновлияемыми.

Ключевые слова: экономическая безопасность, расчеты с персоналом по оплате труда, риски, классификация рисков, проблемы оценки рисков.

PROBLEMS OF RISK ASSESSMENT OF INFORMATION SECURITY ACCORDING TO CALCULATIONS WITH THE PERSONNEL ON PAYMENT

O. I. Kozeeva

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

Calculations with the personnel on compensation-one of the most important sites of accounting of each enterprise for which smooth functioning it is important to observe terms of payments, to watch correctness of charges and transfers. In this regard, it is necessary to identify, analyze and rank all the risks that may threaten the calculations with the personnel on remuneration. Risk-a potential source of possible damage to the economic security of the enterprise, as it depends on each decision. In the calculations with the personnel on payment there are problems of risk assessment, as they are mostly complex, difficult to detect and difficult to influence.

Keywords: economic security, basic definitions of economic security, threat to economic security, classification of threats.

В современных условиях бизнес-процессов обеспечение нормальной производственно-хозяйственной деятельности предприятий является важнейшим аспектом обеспечения экономической безопасности предприятий каждой отрасли, следовательно, процесс обеспечения экономической безопасности предприятий представляется

как своевременное и адекватное реагирование на неблагоприятные ситуации. Для стабильного функционирования предприятия необходимо своевременно обнаружить и оперативно устранить все актуальные угрозы, и, чтобы достичь этого, необходимо разработать механизм своевременного обнаружения и оперативного устранения угроз с минимизацией затрат.

В настоящее время происходит неизбежный процесс оцифровки всех данных, в том числе и тех, что касаются расчетов с персоналом по оплате труда. Этот процесс приводит к необходимости увеличения затрат на переоборудование компьютерной техники, переквалификацию персонала, усовершенствование систем по защите информации от сторонних лиц. В то же время каждое из обновлений несет в себе ряд рисков и угроз, которые необходимо заблаговременно предусмотреть и не допустить.

Для предотвращения возникновения рисков при расчетах с персоналом по оплате труда необходимо ранжировать риски по возможности и местам возникновения.

Существует множество исследований экономической безопасности предприятия, в разных масштабах и отраслях. Изучив некоторые из них, мы выделили несколько основополагающих определений экономической безопасности:

1. Экономическая безопасность как многоуровневая *система* обеспечения бесперебойного функционирования предприятия, основанная, прежде всего, на объективном прогнозировании деятельности предприятия, безошибочном анализе угроз и возможности их устранения [1, с. 49–51].

2. Экономическая безопасность как *степень* защищенности предприятия от внешних и внутренних угроз [3, с. 127–128].

3. Экономическая безопасность как *состояние*, при котором наиболее эффективное использование ресурсов способствует предотвращению и защите предприятия от внешних и внутренних угроз [6, с. 15–17].

4. Экономическая безопасность как *процесс* обеспечения стабильного функционирования и финансового равновесия предприятия [6, с. 77–79].

Разными авторами реальная или потенциальная возможность, при которой некие факторы, в совокупности или по отдельности, могут нанести экономический ущерб предприятию, называют либо угрозой, либо риском.

В сущности, данные понятия имеют разные определения, но в разрезе экономической безопасности «угрозу» можно приравнять к реальному источнику опасности, не зависящему от принимаемых решений, а «риск» – к потенциальному источнику, поскольку он зависит от каждого принятого решения.

Кроме того, в экономической литературе ряд ученых, таких как Ю. Н. Дуванова, К. П. Летуновский, А. Б. Власов, А. А. Ситнов, Е. И. Волошин, занимающихся проблемами экономической безопасности предприятия, рассматривают различные угрозы экономической безопасности. На основе работ этих исследователей угрозы были классифицированы по признакам, представленным на рисунке [3, с. 127–128; 8, с. 68–72].

Управление информационной безопасностью имеет большое значение для любой организации, которая в своей деятельности использует современные технологии сбора, хранения и обработки информации. Неотъемлемой частью этого процесса является оценка рисков информационной безопасности, которую необходимо периодически проводить в целях эффективного внедрения мероприятий по управлению информационной безопасностью, учету новых угроз, а также изменениями в требованиях и приоритетах деятельности организации.

В настоящее время для оценки рисков информационной безопасности используется множество различных методов и средств. В них предлагаются разные способы сопоставления возможного ущерба в результате инцидентов информационной безопасно-

сти с вероятностью реализации угроз и получения и соответствующих выводов, предлагаются и разные шкалы измерения уровня риска.

В своей работе В. А. Якимова составила сборную таблицу рисков информационной безопасности на основе работ других авторов (табл. 1) [13, с. 16–30].



Классификация угроз по признакам

Таблица 1

Риски информационной безопасности

Рисковая область	Элемент СВК, направленный на предотвращение ошибок и нарушений				
	Информационная система	Контрольная среда	Средства контроля	Мониторинг	Оценка риска аудитором
Риск неточности обработки программой данных или обработки неточных данных (МСА 315, А. А. Ситнов, В. И. Подольский)	+	-	+	-	-
Несанкционированный доступ к исходным данным (А. А. Ситнов, Г. И. Золотарева)	+	-	+	-	-
Расширенный доступ персонала к данным сверх возложенных полномочий (А. А. Ситнов)	-	+	+	-	-
Внесение несанкционированных модификаций в основные файлы баз данных (А. А. Ситнов)	+	+	+	+	-

Рисковая область	Элемент СВК, направленный на предотвращение ошибок и нарушений				
	Информационная система	Контрольная среда	Средства контроля	Мониторинг	Оценка риска аудируемым лицом
Неспособность произвести модификации в системах или программах, когда это реально необходимо (МСА 315)	+	–	–	–	–
Потенциальная возможность потери информации (А. А. Ситнов)	–	+	+	+	–
Системные ошибки (в алгоритме, классификаторах, справочных системах) (Н. Г. Каратунова [7, с. 313–319])	+	–	–	–	–
Отсутствие контроля за сохранностью данных компьютерного учета и обеспечение конфиденциальности (В. И. Подольский [9, с. 83–91])	–	+	+	+	+
Риск ошибок в расчетах (Н. Г. Каратунова [7, с. 313–319])	+	–	+	–	–
Технические сбои (Н. Г. Каратунова [7, с. 313–319])	–	+	+	–	–
Неуместное стороннее вмешательство (МСА 315)	+	–	+	+	–
Технические риски, риски, связанные с особенностями строения системы обработки данных	+	–	–	–	–
Организационные риски	–	+	–	–	+
Отражение несанкционированных данных и неточных операций (А. А. Ситнов [10, с. 83–91])	+	+	+	+	–
Ненадлежащее ручное вмешательство (А. А. Ситнов [10, с. 83–91])	+	+	+	+	–
Использование нелицензионного программного продукта	+	+	–	–	–
Отсутствие должной квалификации учетного персонала при работе в КОД (В. И. Подольский [9, с. 83–91])	–	+	–	–	+
Отсутствие целостности системы, децентрализация компьютерной системы и географическая разбросанность компьютерных установок (Г. И. Золотарева [5, с. 57–59])	+	+	–	–	–
Отсутствие внутреннего контроля за функционалом КОД	–	+	+	–	+
Несвоевременность ввода данных в программу по не зависящим от организации причинам (больших расстояний, исправлений, «человеческий фактор») (Э. А. Таймазова [11, с. 73–77])	–	–	+	+	–

Рисковая область	Элемент СВК, направленный на предотвращение ошибок и нарушений				
	Информационная система	Контрольная среда	Средства контроля	Мониторинг	Оценка риска аудитуемым лицом
Некорректный ввод данных (Э. А. Таймазова, Н. Г. Каратунова, В. И. Подольский)	+	–	+	–	–
Нерациональная расстановка кадров (Э. А. Таймазова)	–	+	–	–	–
Неавторизованный ввод данных (Э. А. Таймазова)	+	–	+	+	–

Однако предложенный список рисков не раскрывает риски, непосредственно связанные с расчетом с персоналом по оплате труда, в связи с чем авторами был предложен перечень рисков, разделенных на несколько групп (табл. 2).

Таблица 2

Риски по расчетам с персоналом по оплате труда

Кадровые риски	Бухгалтерские риски	Технические риски
Риск неквалифицированного персонала	Риск нарушения сроков выплат, сдачи отчетности	Риск сбоя бухгалтерской программы
Риск некомпетентного или недостаточного обучения на рабочем месте при приеме сотрудника на новое место работы	Риск своевременного обнаружения значимых ошибок в расчетах	Риск отсутствия (трудности) инструкции по эксплуатации бухгалтерской программы
Риск неэффективной работы персонала: – неверное распределение нагрузки; – неверное распределение функционала; – др.	Риск некорректного начисления выплат	Риск отсутствия резервных копий кадровых и бухгалтерских документов
Риск трудовых отношений: – наличие конфликтов интересов работников и работодателей; – наличие неразрешенных конфликтов в коллективе сотрудников	Риск искажения информации	Риск потери данных
Риск «текучести» кадров: – недостаточная оплата труда; – отсутствие комфортных условий труда; – недостаточная мотивация персонала	Риск нарушения законодательства в части бухгалтерского учета	Несовместимость компьютерных и бухгалтерских программ
Риск неисполнения должностных обязанностей сотрудников, при отсутствии ежедневных/ еженедельных/ ежемесячных (по степени необходимости) контрольных процедур руководителям		Риск несоответствия настроек бухгалтерской программы способам ведения учета по расчетам с персоналом по оплате труда

Для предотвращения возникновения рисков при расчетах с персоналом по оплате труда необходимо ранжировать риски по возможности и местам возникновения.

Однако существует ряд проблем при оценке рисков, например, при оценке возможности появления неквалифицированного персонала возможно несколько вариантов:

1. Обучение сотрудников работе на новом оборудовании, если они ранее не взаимодействовали с компьютерной техникой. В таком случае появляется риск полного отсутствия квалификации и возможность допущения многих ошибок, связанных преимущественно с техникой.

2. Прием на работу молодых специалистов. В данном варианте также существует несколько проблем:

– полное отсутствие опыта работы – возможны как ошибки, связанные с техникой, так и учетные;

– небольшой опыт работы, в сфере расчетов с персоналом по оплате труда, что приводит к ошибкам в расчетах, либо опыт работы с техникой и используемыми в организации программами – снижает риск возникновения ошибок при работе с техникой.

3. Обучение либо переквалификация рядовых сотрудников и обучение новых должны происходить обученным и подготовленным специалистом, по разработанной методике.

Часто даже в крупных компаниях обучение новых сотрудников дается в дополнительную нагрузку персоналу что, по нашему мнению, является большой ошибкой руководителей. Во-первых, это лишняя нагрузка для работника, т. е. лишний отвлекающий от работы нюанс, который также может неблагоприятно сказаться на производительности и точности работы. Во-вторых, не всегда опытный сотрудник сможет стать опытным учителем. Не каждому дано быть «учителем».

4. «Человеческий фактор». Обучение и переквалификация – индивидуальный процесс. Каждый человек воспринимает и усваивает информацию с разной скоростью, что также нельзя не учитывать руководителям.

Поэтому можно сделать вывод, что оценить представленный риск крайне сложно. Однако приведенный пример описывает лишь человеческую сторону расчетов с персоналом по оплате труда, при том что в современном мире персонал выступает по большей части операторами.

Возникновение рисков в технической части процесса оценить гораздо проще, поскольку существует множество способов тестирования и диагностики каждого процесса. Переход рабочего процесса на новый вид программы сопровождается длительным этапом внедрения и тестирования. Но все же каждую деталь доработать в период внедрения не удастся, и это приводит к риску возникновения ошибок.

Для оценки рисков по расчетам с персоналом по оплате труда нами был разработан метод ранжирования рисков и процедур по предотвращению их возникновения (табл. 3).

Таблица 3

Уровни оценки рисков

Риск	Уровень	Процедуры по предотвращению
Риск неквалифицированного персонала: 1. Отсутствие необходимого образования 2. Отсутствие опыта 3. Частые ошибки при выполнении обязанностей	Близкий к 0	1. Отказ при приеме на работу 2. Обучение/ переквалификация 3. Увольнение 4. Дисциплинарные меры

Риск	Уровень	Процедуры по предотвращению
Риск неэффективной работы персонала в связи с неверным распределением нагрузки и функционала среди сотрудников: 1. Наличие ошибок в расчетах 2. Нарушение сроков выплат 3. Отсутствие мотивации 4. Задержки на работе (возможно, неоплачиваемые) 5. Увольнение сотрудника	Низкий	1. Доплата за совмещение 2. Перераспределение функционала 3. Наем дополнительных сотрудников
Риск текучести кадров Сезонные увольнения/ постоянные увольнения: 1. Увольнение большей части сотрудников в определенное время года (чаще всего лето) 2. Постоянная текучесть кадров 3. Недостаточная мотивация сотрудников 4. Низкий уровень оплаты труда	Средний	1. Увеличить количество летних отпусков для сотрудников 2. По возможности повысить уровень оплаты труда 3. Повысить комфорт условий на рабочем месте. 4. Создать систему бонусов для активных и заинтересованных в развитии компании сотрудников
Риск потери данных: 1. Сбой в программе 2. Механическое удаление данных 3. Хакерская атака 4. Отключение электричества 5. Потеря связи с сервером 6. Отсутствие резервных копий	Высокий	1. Создание резервных копий [12, с. 166–171] 2. Установка приборов бесперебойного питания 3. Покупка запасного генератора 4. Покупка лицензионной антивирусной программы

Предложенная методика предполагает четыре уровня оценки рисков:

- 1) высокий;
- 2) средний;
- 3) низкий;
- 4) близкий к 0.

Уровни рисков были предложены исходя из оценки рисков по вероятности возникновения, степени сложности обнаружения и возможности влияния на возникшую опасность.

Из этого следует, что риски, отнесенные к «высокому» уровню, возникают с наибольшей вероятностью, их сложно обнаружить и почти невозможно на них повлиять. К «среднему» уровню относятся риски, которые по одному из указанных признаков оказывают более легкое влияние. Риски «низкого» уровня обладают двумя более легкими в определении (влиянии) признаками. И, соответственно, на уровне «близкий к 0» находятся риски, которые легче всего обнаружить, предусмотреть и исправить.

Таким образом, для бесперебойного функционирования отдела учета расчетов с персоналом по оплате труда каждому предприятию необходимо произвести поиск рисков, их анализ, ранжирование и оценку, к тому же необходимо своевременно предотвратить возникновение каждого из них, разработать меры по предотвращению уже возникших рисков.

Библиографические ссылки

1. Алексеев А. Л., Алексеев А. В. Теоретические подходы к определению понятия «экономическая безопасность» // Приволжский научный вестник. Экономические науки. 2017. № 1 (65). С. 49–51.

2. Бельская Е. В., Маркеева Т. П. Система рисков производственно-коммерческой политики промышленного предприятия с учетом экономической безопасности // Известия ТулГУ. Экономические и юридические науки. 2014. № 5–1. С. 144–155.
3. Дуванова Ю. Н., Летуновский К. П., Власов А. Б. Классификация факторов, определяющих экономическую безопасность предприятия // Экономика. Инновации. Управление качеством. 2013. № 3 (4). С. 127–128.
4. Ермолаев Д. В. Составляющие экономической безопасности предприятия // Ученые записки Орлов. гос. ун-та. Серия: Гуманитарные и социальные науки. 2012. № 4. С. 15–17.
5. Золотарева Г. И. Финансовый аудит и проблемы проверки информационной безопасности // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики. 2014. № 12. С. 57–59.
6. Зорька Е. И. Подходы к определению понятия «экономическая безопасность» // Интерактивная наука. 2016. № 5. С. 77–79.
7. Каратунова Н. Г. Анализ применения информационных технологий в аудиторской деятельности // Экономика. Право. Печать. Вестник КСЭИ. 2014. № 3–4. С. 313–319.
8. Козеева О. И. Классификация угроз экономической безопасности предприятия // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики. 2018. № 20. С. 68–72.
9. Подольский В. И., Щербакова Н. С., Комиссаров В. Л. Компьютерные информационные системы в аудите. М. : ЮНИТИ-Дана, 2015. 163 с.
10. Ситнов А. А. Аудит информационных систем // Аудиторские ведомости. 2014. № 3. С. 83–91.
11. Таймазова Э. А. Автоматизация бухгалтерского учета как инструмент совершенствования бухгалтерского учета на предприятии // Ученые записки Крым. инженерно-пед. ун-та. 2015. № 1. С. 73–77.
12. Федоренко И. В. Проблемы защиты бухгалтерской информации в современных условиях ее обработки // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики. 2017. № 18. С. 166–171.
13. Якимова В. А. Оценка внутреннего контроля расчетов с персоналом по оплате труда в условиях применения аудируемым лицом автоматизированной информационной системы // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2017. № 7. С. 16–30.

УПРАВЛЕНИЕ ДЕНЕЖНЫМИ ПОТОКАМИ ПРЕДПРИЯТИЯ

В. А. Кузнецова

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Важность и значение управления денежными потоками на предприятии трудно переоценить, поскольку от его эффективности зависит не только платежеспособность, но и устойчивость предприятия, а также способность к дальнейшему развитию, достижению финансового успеха на перспективу. Рассмотрены основные проблемы, с которыми на практике сталкиваются реальные предприятия, выявлены порождающие их причины, предложены методы и инструменты, внедрение которых позволит решить эти проблемы и избежать нехватки оборотных средств.

Ключевые слова: хозяйственная деятельность, денежные потоки, поступления и платежи, проблемы, причины, методы и инструменты управления.

MANAGEMENT OF CASH FLOWS OF THE HOLDING

V. A. Kuznetsova

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The importance and significance of cash management in an enterprise can not be over-emphasized, since its efficiency depend not only on solvency, but also on the sustainability of the enterprise, as well as its ability to further develop and achieve financial success for the long term. The article discusses the main problems faced by real enterprises, the causes that generate them, and suggests methods and tools, the implementation of which will solve these problems and avoid a shortage of working capital.

Keywords: economic activity, cash flows, receipts and payments, problems, causes, methods and management tools.

В современных экономических условиях актуальной задачей становится обеспечение постоянной платежеспособности предприятия, и ее решение во многом зависит от того, насколько эффективно менеджмент предприятия управляет денежными потоками.

Ни большой размер оборотных активов и собственного капитала, ни высокий уровень рентабельности хозяйственной деятельности не могут застраховать предприятие от возбуждения против него иска о банкротстве, если в предусмотренные сроки из-за нехватки денежных средств оно не может рассчитаться по своим неотложным финансовым обязательствам.

Денежные потоки – это распределенные по отдельным временным интервалам и ограниченные во времени поступления (притоки) и выплаты (оттоки) денежных средств, генерируемых хозяйственной деятельностью предприятия [3, с. 25].

На управление денежными потоками оказывают влияние как внутренние, так и внешние факторы. К внутренним факторам можно отнести стадию жизненного цикла функционирования предприятия, продолжительность операционного и производственного циклов, сезонность производства и реализации продукции, проводимую учетную политику, личностные качества и профессионализм менеджмента предприятия. К внешним факторам относятся конъюнктура товарного и финансового рынков, система налогообложения предприятий, сложившаяся практика кредитования поставщиков и покупателей продукции, система осуществления расчетных операций хозяйствующих субъектов, доступность внешних источников финансирования (кредитов, займов, целевого финансирования) [9, с. 128–135].

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ 23/2011) потоки денежных средств принято разделять по видам хозяйственной деятельности [1]:

- операционный (текущий) денежный поток характеризуется денежными выплатами поставщикам сырья и материалов; сторонним исполнителям отдельных видов услуг, обеспечивающих операционную деятельность; заработной платы персоналу, занятому в операционном процессе, а также осуществляющему управление этим процессом; налоговых платежей предприятия в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды; другими выплатами, связанными с осуществлением операционного процесса. Одновременно этот вид денежного потока отражает поступления денежных средств от покупателей продукции, от налоговых органов в порядке осуществления перерасчета излишне уплаченных сумм и некоторые другие платежи, предусмотренные национальными стандартами учета;

- инвестиционный денежный поток включает платежи и поступления денежных средств, связанные с осуществлением реального и финансового инвестирования, продажей выбывающих основных средств и нематериальных активов, ротацией долгосрочных финансовых инструментов инвестиционного портфеля и другие аналогичные потоки денежных средств, обслуживающие инвестиционную деятельность предприятия;

- финансовый денежный поток формируется поступлениями и выплатами денежных средств, связанных с привлечением дополнительного акционерного и паевого капитала, получением долгосрочных и краткосрочных кредитов и займов, уплатой в денежной форме дивидендов и процентов по вкладам собственников и некоторыми другими денежными потоками, вызванными внешним финансированием хозяйственной деятельности предприятия.

Такая классификация позволяет оценить влияние каждого вида деятельности на финансовое положение компании и на сумму денежных средств в целом. Данная информация может также использоваться для анализа связи между указанными сферами деятельности.

Существует два основных метода построения детализированных документов в форме отчета о движении денежных средств – прямой и косвенный [2, с. 92], отличительные особенности которых показаны в табл. 1.

О важности отчета говорит тот факт, что его пользователями могут быть не только менеджмент компании, но и кредиторы, акционеры, инвесторы, которые могут получить ответы на ряд важных вопросов, в частности, способна ли компания рассчитываться по обязательствам и обеспечивать инвестиционные потребности.

- Кроме того, следует отметить следующие существенные характеристики отчета:
- он свидетельствует о платежеспособности предприятия;
 - содержит информацию, полезную при оценке финансовой гибкости предприятия;
 - позволяет обосновать принятие решений на этапе разработки прогноза движения денежных средств;
 - отражает способность предприятия финансировать увеличение его внутренних производственных ресурсов;
 - свидетельствует об эффективности менеджмента в области управления финансами предприятия.

Таблица 1

Сравнение методов формирования отчета

Прямой метод	Косвенный метод
Основан на информации о полученных и уплаченных денежных суммах по основным видам хозяйственной деятельности	Основан на информации отчета о финансовых результатах и бухгалтерского баланса
Предполагает идентификацию всех проводок, затрагивающих дебет денежных счетов (это приток) и кредит денежных счетов (это отток)	Предполагает идентификацию операций, влияющих на величину прибыли, но не затрагивающих движения денежных средств, и затрагивающих движения денежных средств, но не влияющих на величину прибыли
Отражает взаимосвязь между реализацией продукции (услуг) и денежной выручкой	Отражает взаимосвязь между чистой прибылью и изменениями статей бухгалтерского баланса
Отсутствует связь денежных потоков с чистой прибылью	Показывает зависимость денежных потоков от чистой прибыли
Отчет, составленный прямым методом, более понятен и лучше воспринимается руководителями и акционерами, которые не являются профессиональными финансистами	Отчет, составленный косвенным методом, в большей степени востребован внешними пользователями, поскольку он дает дополнительную информацию, к примеру, о дебиторах и изменении товарных запасов

Анализ теоретических и практических работ [4, с. 75; 5, с. 38–45; 6, с. 316–320; 7, с. 67–72; 8; 10, с. 122–126] позволил систематизировать методы и инструменты управления денежными потоками:

- учет и контроль денежных средств, осуществляемый посредством внутреннего аудита и мониторинга;
- анализ денежных активов предприятия, включающий оценку суммарного уровня и среднего остатка денежных средств с точки зрения обеспечения платежеспособности предприятия, а также определения эффективности использования;
- синхронизация поступлений и расходования денежных средств по суммам и срокам, обеспечивающая сокращение потребности в финансировании оборотных активов;
- сбалансированность дефицитного денежного потока за счет внедрения мероприятий по ускорению привлечения денежных поступлений и замедлению денежных выплат;
- сбалансированность избыточного денежного потока за счет внедрения мероприятий, обеспечивающих инвестиционную активность;
- формирование платежного календаря как инструмента планирования денежных потоков;
- оптимизационное моделирование (модели Миллера–Орра, Баумоля, Стоуна и др.).

Однако, на наш взгляд, математические модели в большей степени поработаны теоретически, но весьма неочевидны с точки зрения применимости их на практике. Поэтому в управлении денежными средствами менеджмент предприятий в основном ориентирован на статистическую информацию, финансовый анализ и неформализованные методы при обосновании и выборе принятия решений в области управления потоками денежных средств.

Но чтобы предложить адекватные решения по управлению денежными потоками, необходимо сначала выявить проблемы, с которыми сталкиваются реальные предприятия, затем определить порождающие их причины и только после этого осуществлять поиск методов и инструментов решения выявленных проблем.

В табл. 2 представлена информация, полученная на основании исследования опыта реальных предприятий в части принятия ими решений в процессе оперативного управления денежными потоками.

Таблица 2

Управленческие решения, принимаемые в процессе оперативного управления денежными потоками

Проблема	Решение	Результат
Кассовые разрывы	Изменение приоритетов оплаты в платежном календаре Кредитование под счета на оплату конкретных заказчиков Использование бартерных сделок	Стабильное финансирование операционной деятельности
Высокая стоимость заемных средств	Финансирование за счет международного аккредитива Привлечение кредита в векселях Использование предоставления гарантий акционеров Перевод всех счетов в один банк	Экономия на процентных издержках позволит снизить отток денежных средств
Чрезмерный приток денежных средств	Использование инструментов по размещению временно свободных денежных средств	Избежание убытков, связанных с инфляцией, обесценением денег, а также упущенной возможностью их выгодного размещения
Невыгодные условия расчетов с поставщиками	Страхование торговых операций	Снижение затрат на обслуживание товарных кредитов
Низкая скорость расчетов между компаниями группы (для холдинга)	Оптимизация денежных потоков	Рост оборачиваемости денежных средств
Разрыв во времени поступления денег от дебиторов с платежами поставщикам	Синхронизация поступлений и платежей	Стабильное финансирование операционной деятельности
Внеплановые выплаты и путаница с договорами	Разработка процедуры согласования контрактов	Возможность планирования платежей, сокращение сроков согласования договоров
Отсутствие контроля над использованием наличности	Решение – выдавать деньги под ответственность руководителей	Обеспечен жесткий контроль над использованием подотчетных денег

Более подробно остановимся на некоторых способах решения выявленных проблем.

Для решения проблемы кассовых разрывов предлагается принять управленческие решения по двум направлениям: изменение приоритетов платежей и кредитование под залог дебиторской задолженности.

Чтобы изменить приоритеты платежей, необходимо проанализировать параметры, влияющие на их очередность, а именно: размер кассового разрыва; законодательные ограничения; иски со стороны кредиторов; условия банковских кредитов; условия договоров с поставщиками; контракты с высоким доходом и др.

Это позволит пересмотреть очередность платежей в представленной ниже последовательности:

- 1) неприкосновенные платежи;
- 2) обязательные платежи, которые можно немного задержать;
- 3) критичные для основного производства платежи;
- 4) некритичные платежи с крупными штрафными санкциями;
- 5) некритичные платежи.

При кредитовании под залог дебиторской задолженности, в отличие от факторинга, не требуется передавать банку право на получение денег. В контрактах, заключаемых с клиентами, предусматривается пункт, в соответствии с которым заказчик разрешает компании закладывать в банке его счета на оплату (инвойсы).

Для предприятий, постоянно испытывающих дефицит ликвидности, когда денег не хватает даже на расчеты по зарплате и налогам, эффективным инструментом является использование бартерных сделок. Для того чтобы такая схема заработала, необходимо зарегистрироваться на нескольких площадках (rusbarter.ru, internet-torgi.ru, zabarter.ru), помогающих в осуществлении бартерных сделок. На таких площадках размещаются заявки на приобретение товаров и услуг от имени компании в разделе «Спрос», а в обмен предлагается собственная продукция и работы – в графе «Предложение».

Прибегая к привлечению заемных средств, следует анализировать инструменты и условия их получения: международный аккредитив; вексельное кредитование; поручительства со стороны собственников бизнеса; перевод всех счетов в один банк. Обоснованный выбор инструментов поможет снизить процентные издержки, а значит, уменьшить оттоки денежных средств.

Значительная величина профицита денежных средств не всегда является благом для бизнеса, поскольку неиспользуемые свободные средства обесцениваются вследствие инфляции, а также провоцируют упущенную выгоду. Чрезмерные запасы денежных активов не способствуют созданию прибыли и снижают общий оборот капитала. Можно внедрить в практику такие инструменты, как депозит, авансы поставщикам, займы предприятиям, покупка ликвидных ценных бумаг.

Невыгодные условия расчетов с поставщиками генерируют риск нехватки средств для операционной деятельности. Чтобы не потерять покупателей продукции, выставляя неприемлемые для них условия оплаты, целесообразно воспользоваться страхованием торговых операций. Это подразумевает такое соглашение со страховым агентством, в соответствии с которым оно принимает на себя риски несвоевременного возврата средств по поставкам с отсрочкой платежа.

Проблема разрыва во времени поступления денег от дебиторов с платежами поставщикам может, конечно, вызывать кассовые разрывы, но не обязательно. Сроки поступлений и платежей могут значительно различаться. Если период погашения дебиторской задолженности превышает период оплаты коммерческой кредиторской задолженности, высока вероятность того, что компании-продавцу придется обращаться в банк за краткосрочной ссудой или прибегать к услуге по овердрафту. В результате

вырастут затраты по обслуживанию долга. Если же ситуация обратная, то есть период инкассации короче периода погашения торгового кредита, у компании-продавца появляется дополнительный источник финансирования, как правило, бесплатный. При возникновении неблагоприятного варианта решить проблему можно в процессе разработки бюджета денежных средств, заложив синхронное поступление денег от покупателей и платежей поставщикам.

Внеплановые выплаты и путаница с договорами часто возникают, когда подписываемые договоры не проходят финансовую экспертизу. К тому же, как правило, отсутствуют регламентированные процедуры оперативного согласования типовых сделок. Проблем добавляет и то, что некоторые авансовые платежи осуществляются до заключения окончательных контрактов, не говоря уже о том, что такой порядок не позволяет эффективно планировать движение денежных средств. В таких случаях менеджменту необходимо разработать внутреннее положение, регламентирующее порядок, сроки оформления и согласования договоров и корпоративных обязательств, ответственность и полномочия сотрудников на каждом этапе.

Проведенное исследование имеет практическую направленность и может помочь в достижении цели многих предприятий – обеспечении постоянной платежеспособности.

Библиографические ссылки

1. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» ПБУ 23/2011 [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 02.02.2011 № 11н ; зарегистрировано в Минюсте РФ [29.03.2011 № 20336]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_112417/ (дата обращения: 21.05.2018).
2. Адольф А. С., Кузнецова В. А. Отличительные особенности составления отчета о движении денежных средств прямым и косвенным методами // Вестник магистратуры. 2018. № 7. 156 с.
3. Адольф А. С., Кузнецова В. А. Теоретические подходы к определению категории «денежные потоки» // Вестник магистратуры. 2018. № 5-2. 152 с.
4. Бертонеш М., Найт Р. Управление денежными потоками. СПб. : Питер, 2011. 321 с.
5. Иск Л. В. К вопросу об управлении финансовыми потоками фирмы // Финансовый менеджмент. 2014. № 1. 126 с.
6. Кучинский А. Д. Сбалансированность денежных потоков как направление совершенствования учетно-аналитического обеспечения управления денежными потоками // Экономические науки. 2009. № 60. 441 с.
7. Кузнецова В. А. Управление оборотным капиталом : учеб. пособие / Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2016. 116 с.
8. Парушина Н. В. Эффективное управление денежными средствами предприятия на основе методов экономического анализа [Электронный ресурс]. URL: http://orelgiel.ru/docs/2_ef_par_28_02_12.pdf (дата обращения: 23.05.2018).
9. Самылин А. И. Исследование влияния факторов на денежные потоки // Науч. труды Моск. гуман. ун-та. 2009. № 101. 163 с.
10. Сафина Е. Н. Методы управления денежными потоками предприятия // Современные проблемы и перспективы социально-экономического развития предприятий, отраслей, регионов : сб. трудов Поволж. гос. технол. ун-та (Йошкар-Ола). Йошкар-Ола, 2014. 312 с.

ОСОБЕННОСТИ ВНЕДРЕНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В СИСТЕМУ УПРАВЛЕНИЯ ВУЗОМ

Т. А. Куприянова

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева

Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Управление деятельностью организации является сложным процессом, требующим наличия полной и своевременной информации. К сожалению, традиционная система бухгалтерского учета не всегда позволяет в полной мере сформировать информацию о реальных затратах и уровне доходности обучения по различным направлениям и сферам деятельности вуза. Выходом в данной ситуации является внедрение в деятельность вузов управленческого учета либо его отдельных элементов. Рассмотрена роль и необходимость внедрения управленческого учета в вузе, позволяющего как оперативно реагировать на изменения государственной политики в области образования, так и учитывать изменения требований получателей образовательных услуг.

Ключевые слова: элементы системы управленческого учета, управление деятельностью вуза, управленческий учет.

FEATURES OF INTRODUCTION OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN THE SYSTEM OF UNIVERSITY MANAGEMENT

T. A. Kupriyanova

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

Managing the organization is a complex process that requires complete and timely information. Unfortunately, the traditional accounting system does not always allow you to fully generate information about the real costs and the level of profitability of training in various areas and fields of activity of the University. The way out in this situation is the introduction of management accounting or its individual elements into the activities of universities. The article considers the role and the need for the introduction of management accounting in the University, allowing to respond quickly to changes in the state policy in the field of education, and to take into account changes in the requirements of recipients of educational services.

Keywords: elements of the management accounting system, University management, management accounting.

В рамках реформирования системы высшего образования и изменения бюджетного финансирования происходит расширение самостоятельности вузов в условиях стремительно развития рыночных отношений. Сложившаяся ситуация была обусловлена переходом от сметного к нормативно-подушевому финансированию вузов за счет

бюджетных средств согласно принципу «деньги следуют за студентом». Однако в то же время действующее законодательство предоставляет вузам право самостоятельно не только осуществлять деятельность в сфере вузовского управления, проведения финансовой политики, определения основных и перспективных направлений развития, но и выбирать источники финансирования своей деятельности путем привлечения внебюджетных источников финансирования [4].

Поскольку внебюджетные средства не предусматривают целевого характера их использования, перед вузами возникает вопрос о формировании эффективной системы контроля как за поступлением, так и за расходованием внебюджетных средств, а также предотвращением кассового разрыва. Выходом в такой ситуации является внедрение управленческого учета, позволяющего оценить эффективность инвестирования внебюджетных средств.

Мировой опыт использования управленческого учета в работе вузов имеет достаточно длинную историю. Наиболее активно управленческий учет применяется в вузах США и Германии. В истории российского образования необходимость управленческого учета в вузе возникла относительно недавно.

Необходимость использования управленческого учета в вузе обусловлена тем фактом, что он охватывает все процессы, происходящие внутри вуза. Сведения, полученные в рамках управленческого учета, предназначены только для внутренних пользователей информации, и поэтому какие-либо ограничения с точки зрения законодательства не предусматриваются.

Управленческий учет в вузе можно определить как систему управления финансовыми ресурсами посредством финансовых методов, рычагов, стимулов и ресурсных составляющих, через взаимодействие которых создается основа реализации финансовой политики и соблюдения интересов всех участников, внутренних и внешних, научно-образовательной деятельности вуза [5].

В качестве основной цели управленческого учета в вузе можно выделить подготовку информации об образовательной и хозяйственной деятельности вуза, позволяющей принимать экономически обоснованные управленческие решения [9].

Критерием оценки деятельности любой организации, в том числе и вуза, является достижение целей, предусмотренных миссией организации, реализация которой осуществляется путем решения определенных задач, в том числе и посредством управленческого учета:

- расчет себестоимости подготовки бакалавров, магистрантов и специалистов;
- определение зависимости себестоимости подготовки обучающихся в зависимости от направления и направленности подготовки, численности групп и потоков, состава кафедр по квалификации, необходимой для принятия управленческих и организационных решений;
- распределение накладных расходов;
- оценка эффективности работы структурных подразделений вуза;
- регулировка системы трудовых вознаграждений;
- оценка эффективности образовательных программ и проектов и др. [1].

Система управленческого учета в вузе является одним из элементов системы управления и должна находиться в тесной взаимосвязи с системой бухгалтерского учета и элементами информационной системы вуза [2]. При установлении взаимосвязи бухгалтерского и управленческого учета необходимо учитывать специфические особенности ведения бухгалтерского учета:

- организация учета в разрезе бюджетных статей;
- контроль исполнения сметы расходов;
- отраслевые особенности деятельности вуза и др.

Управленческий учет в вузе как элемент его информационной системы обеспечивает все уровни управления информацией, необходимой для принятия управленческих решений, направленных на повышение качества образования.

Существенное влияние на формирование системы управленческого учета оказывает многопрофильность деятельности вузов, включающая не только учебную деятельность, но и научно-исследовательскую. Следовательно, при формировании управленческой системы вуза необходимо выделять структуру расходов не только по подразделениям, но и по направлениям деятельности для целей последующей оценки эффективности деятельности и возможности их дальнейшего развития [10].

Несмотря на обоснованную необходимость управленческого учета в вузе, в процессе его внедрения возникнут определенные сложности и вопросы, связанные:

- с увязкой бухгалтерского и управленческого учета;
- организационной и финансовой структурами вуза;
- определением финансовых потоков по бюджетной и внебюджетной деятельности;
- выделением центров ответственности;
- спецификой деятельности вуза;
- длительностью процесса подготовки специалистов, бакалавров и магистрантов и др.

Нивелировать некоторые сложности внедрения управленческого учета возможно путем применения современных программных продуктов, причем базовый блок может быть универсальным для всех вузов, а дальнейшая настройка будет зависеть от специфики деятельности вуза. При применении того или иного программного продукта должна быть обеспечена возможность использования данных бюджетного учета для формирования информации для управленческого учета.

Ключевым моментом при внедрении управленческого учета в вузе является определение порядка ведения управленческого учета, который должен быть закреплён внутренними локальными документами.

При разработке данного документа должны быть отражены следующие аспекты:

- структурные подразделения, ответственные за ведение управленческого учета и доведение информации до руководства для принятия управленческих решений;
- порядок документооборота;
- элементы системы управленческого учета (см. рисунок);
- финансовая структура вуза с выделением центров ответственности;
- план счетов и регистры управленческого учета;
- выделен центр управления различными направлениями деятельности, преобразующий управленческий учет в высокоэффективную систему, способную выдавать информацию для принятия экономически обоснованных управленческих решений;
- формы управленческой отчетности.

Кроме того, должны быть раскрыты методологические аспекты и определена модель организации управленческого учета.

В практике выделяют две модели организации управленческого учета [8]:

- автономная, предусматривающая ведение управленческого учета параллельно системе финансового учета. При этом показатели каждой системы учета значительно различаются, а для ее реализации требуются дополнительные денежные средства;
- интегрированная, которая предусматривает внедрение модуля управленческого учета в базу существующей в организации системы бухгалтерского учета.

С учетом того, что вузы преимущественно являются бюджетными учреждениями, интегрированная модель управленческого учета представляется наиболее приемлемой.



Элементы управленческого учета в вузе и их назначение

Внедрение управленческого учета в деятельность вузов является неотъемлемым элементом рыночных тенденций, развивающихся в системе высшего образования. Однако отсутствие четкой методологии управленческого учета в вузе и невозможность применения зарубежного опыта потребует от руководства и экономических служб вузов приложить значительные усилия к разработке и внедрению управленческого учета в управление вузом.

Библиографические ссылки

1. Дульзон А. А. Проблемы управленческого учета в вузе [Электронный ресурс] // Известия Томск. политехнич. ун-та. 2006. Т. 309, № 3. С. 185–189. URL: http://www.lib.tpu.ru/fulltext/v/Bulletin_TPU/2006/v309/i3/44.pdf (дата обращения: 30.10.2018).
2. Егорова Е. М. Архитектоника системы управленческого учета в вузе // Вестник Самар. гос. экон. ун-та. 2010. № 9(71). С. 22–25.
3. Залевский В. А., Моргунова Е. В. Организация и совершенствование системы управленческого учета в вузе для целей модернизации образования [Электронный ресурс] // Корпоративное управление и инновационное развитие экономики

Севера: Вестник Научно-исследовательского центра корпоративного права, управления и венчурного инвестирования Сыктывкар. гос. ун-та. 2011. URL: <http://elibrary.ru/item.asp?id=18083794> (дата обращения: 29.10.2018).

4. Лихобабин В. К., Кежибаева А. А. Формирование системы бюджетирования в вузе при переходе в государственное автономное образовательное учреждение (на примере ГАОУ АО ВПО Астраханского инженерно-строительного ин-та (АИСИ)) [Электронный ресурс] // Экономическая наука и практика : материалы III Междунар. науч. конф. (апрель 2014, г. Чита). Чита : Молодой ученый, 2014. С. 139–142. URL: <https://moluch.ru/conf/econ/archive/94/5190/> (дата обращения: 03.11.2018).

5. Мальцева Г. И. Концепция перехода вуза от управления затратами к управлению результатами // Бюджет. 2007. № 1. С. 120–131.

6. Мальцева Г. И., Митина О. В. Инструменты стратегического управленческого учета в вузе [Электронный ресурс] / Владивост. гос. ун-т экономики и сервиса. Владивосток, 2005. С. 62–75. URL: <http://ecsocman.hse.ru/data/126/415/1216/62-75.pdf> (дата обращения: 04.11.2018).

7. Парасоцкая Н. Н. Управленческий учет в высших учебных заведениях [Электронный ресурс] // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2014. № 21(375). С. 20–25. URL: [http:// https://cyberleninka.ru/article/v/upravlencheskiy-uchet-v-vysshih-uchebnyh-zavedeniyah](http://https://cyberleninka.ru/article/v/upravlencheskiy-uchet-v-vysshih-uchebnyh-zavedeniyah) (дата обращения: 05.11.2018).

8. Сабырова Г. Ж. Интеграция бюджетного и управленческого учета в учреждениях высшего профессионального образования [Электронный ресурс] // Вестник КазНУ. 2015. № 1. URL: <https://articlekz.com/article/15368i> (дата обращения: 26.10.2018).

9. Торхова А. Н. Информационно-аналитическая система управленческого учета в вузе [Электронный ресурс] // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 2 (257). С. 30–36. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/informatsionno-analiticheskaya-sistema-upravlencheskogo-ucheta-v-vuze> (дата обращения: 29.10.2018).

10. Управленческий учет в секторе государственного управления и его особенности в системе высшего образования [Электронный ресурс]. URL: https://mirkin_ru/_docs/_budgetfin10_2/pdf (дата обращения: 04.11.2018).

**РЕКОМЕНДАЦИИ ПО УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОМУ ОБЕСПЕЧЕНИЮ
ДВИЖЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ
ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОГО ТРАНСПОРТА**

О. С. Мальцева, Г. И. Золотарева

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Предприятия железнодорожного транспорта имеют свои специфические особенности по учету основных средств, связанные с постоянным перемещением его подвижного состава, которые, к тому же, представляют собой сложные комплексные объекты. Но для получения своевременной, достоверной и полноценной информации необходимо качественное учетно-аналитическое обеспечение. В работе представлены основные проблемы учета, а также рекомендуемые инструменты учетно-аналитического обеспечения основных средств, которые позволят обеспечить необходимый контроль основных средств, повысить аналитичность, точность и оперативность формируемых данных об объектах основных средств.

Ключевые слова: основные средства, железнодорожный транспорт, учетно-аналитическое обеспечение.

**RECOMMENDATIONS ABOUT REGISTRATION ANALYTICALLY
ENSURING THE MOVEMENT OF FIXED ASSETS AT THE ENTERPRISES
OF RAILWAY TRANSPORT**

O. S. Maltseva, G. I. Zolotareva

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The enterprises of railway transport have the specific features according to the accounting of fixed assets connected with continuous movement of its rolling stock which, at the same, represent difficult complex objects. But providing timely, reliable and full information requires high-quality registration and analytical providing. In work the main problems of the account, and also the recommended instruments of registration and analytical providing fixed assets which will allow to provide necessary control of fixed assets are presented, to increase analyticity, accuracy and efficiency of the formed data on objects of fixed assets.

Keywords: fixed assets, railway transport, accounting and analytical support.

Основные средства играют важную роль в хозяйственной жизни экономического субъекта, определяя его возможности по осуществлению производственной деятельности.

Особое значение имеют основные средства для обеспечения деятельности предприятий железнодорожного транспорта. Они преобладают в структуре активов баланса, из них около 85 % составляют путевые устройства и сооружения перегонов и станций, локомотивного и вагонного хозяйств.

В зависимости от целей использования и выполняемых функций для учета основных средств предприятий железнодорожного транспорта (кроме общепринятой группировки по ПБУ 6/01 [1], Методических указаний по применению Плана счетов бухгалтерского учета основной деятельности железных дорог [2]) введены следующие группы:

– сооружения (земельное полотно; верхнее строение пути; мосты (более 25 метров) и т. п.);

– подвижной состав (тяговый подвижной состав (локомотивы (паровозы, электровозы, тепловозы)); моторвагонный подвижной состав (электropоезда, дизель-поезда); вагоны (пассажирские, грузовые), цистерны, вагоны специального назначения; самоходный специальный транспорт (дрезины и т. п.);

– транспортные средства (кроме подвижного состава).

Ввиду того что специфика работы предприятий железнодорожного транспорта связана с постоянным перемещением подвижного состава основных средств, которые, к тому же, представляют собой сложные комплексные объекты (например, поезд), экономическим субъектам необходимо контролировать их местонахождение в каждый момент времени, комплектность, количество и качество проведенных ремонтов и т. п.

В системе же учетно-аналитического обеспечения задачи учета и контроля решаются комплексно, как совокупность взаимодействующих и взаимосвязанных элементов, способствующих формированию бизнес-процесса посредством сбора, регистрации, оценки, обобщения и анализа всех видов информации, используемой для планирования деятельности, разработки, принятия и реализации управленческих решений, а также осуществления контрольных действий [3, с. 111].

Учетно-аналитическое обеспечение – это многокомпонентная экономическая категория, подразумевающая как минимум две составляющие: методическое обеспечение по формированию актуальной для менеджмента информации (методики внедрения передовых на сегодняшний момент учетных систем) и инструментальное обеспечение в виде компьютерных технологий по обработке данных о фактах хозяйственной жизни экономического субъекта [4, с. 29].

В общих чертах учетно-аналитическая система представляет собой интегрированную композиционную структуру информационно-аналитического обеспечения управленческих решений (финансовых, производственных, коммерческих), тщательно проработанную и детализированную по каждому компоненту: системе показателей; методике учета, анализа и контроля; информационно-документальной базы [5, с. 92].

Такая система должна обеспечивать пользователей всей необходимой информацией, содержащейся в учетных регистрах и внутрихозяйственной отчетности, и тем самым создавать условия управленческому персоналу для комплексной оценки деятельности предприятия и принятия обоснованных решений [6, с. 29].

Однако встает вопрос о том, какие дополнительные требования предъявляются к учетно-контрольной и аналитической функции управления (при управлении организацией производственных процессов огромное внимание уделяется аналитическим методам контроля, в частности, использованию аналитических процедур при принятии управленческих решений и контроле за их выполнением) [7, с. 33].

Традиционная практика учета и экономического анализа основана на общих для всех организаций правилах и ориентируется при выполнении аналитических процедур на показатели эффективности эксплуатации основных средств: фондоотдача, фондоем-

кость, фондорентабельность, которые рассчитываются по всему массиву основных фондов или по их отдельным категориям.

В то же время данные показатели и существующие системы учета и мониторинга не позволяют точно определить эффективность функционирования каждой конкретной единицы основных средств, в том числе сложных комплексных объектов, перемещающихся по заданным маршрутам, обеспечить необходимый уровень контроля за их использованием, что на сегодняшний день является весьма актуальным.

Прежде всего, этому препятствует отсутствие инструментов учета, позволяющих учесть и проанализировать реальную нагрузку и параметры отработки по объектам основных средств при комплектовании сложных комплексных объектов основных средств при подготовке их к выполнению работы на маршруте.

В частности, в процессе проведения анализа функционирования предприятий железнодорожного транспорта необходимо отметить некоторые проблемы, связанные с нехваткой информации для проведения аналитических процедур:

- не обобщены данные, которые позволяют оценить и проконтролировать реально отработанное время работы основных средств, эффективность их использования;
- не обобщены данные, позволяющие оперативно сгруппировать необходимую информацию по комплексным объектам основных средств;
- не обобщены данные о реальном техническом состоянии основных средств, количестве проведенных капитальных и текущих ремонтов, модернизации;
- не обеспечен должный контроль за использованием производственной мощности основных средств и, исходя из этого, нет возможности обоснованно прогнозировать потребность в основных средствах и принимать обоснованные и эффективные решения по управлению основными производственными фондами.

Для успешного решения задачи по мониторингу заданных контролируемых параметров по объектам основных средств необходим комплексный подход к организации его учетно-аналитического обеспечения.

Для эффективного функционирования такой учетно-аналитической системы с установленными контрольными параметрами основных средств необходимо обеспечить:

- переход от функционального взгляда на учет и контроль обновления основных средств руководителей экономических служб к комплексной оценке этого явления как процесса;
- своевременное обеспечение подразделений, участвующих в процессе обновления основных средств необходимой учетно-аналитической информацией;
- моделирование основных этапов обновления производственных фондов с привязкой к работе всех участвующих в этом процессе подразделений;
- обобщение точек зрения на учет, анализ и аудит основных средств;
- интеграцию системы учета и контроля всей процедуры обновления производственных фондов, ориентирующейся на выполнение стратегии предприятия и обеспечивающей выявление, систематизацию и контроль возникающих при этом рисков изменения финансовой устойчивости и платежеспособности [8, с. 512–513].

При сравнении характеристик учетно-аналитических систем на соответствие требованиям учетно-аналитического обеспечения движения основных средств было выявлено, что имеющиеся системы на железнодорожном транспорте не позволяют полностью выполнять требования по контролю основных средств, а именно:

- 1) обеспечить учет и контроль сложных комплексных объектов основных средств (например, поезда);
- 2) обеспечить учет и контроль фактов проведения ремонта и сумм, затраченных на него по каждому объекту основных средств;
- 3) обеспечить учет и контроль фактов проведения модернизации и возможных изменений (первоначальной стоимости, сроков полезного использования и т. п.);

4) обеспечить учет и контроль эффективности использования объектов основных средств.

Для решения этих проблем была разработана и предложена иерархия объектов учета использования сложных комплексных объектов основных средств на железнодорожном транспорте.

Схема иерархии структуры контроля сложных комплексных объектов представлена на рис. 1.

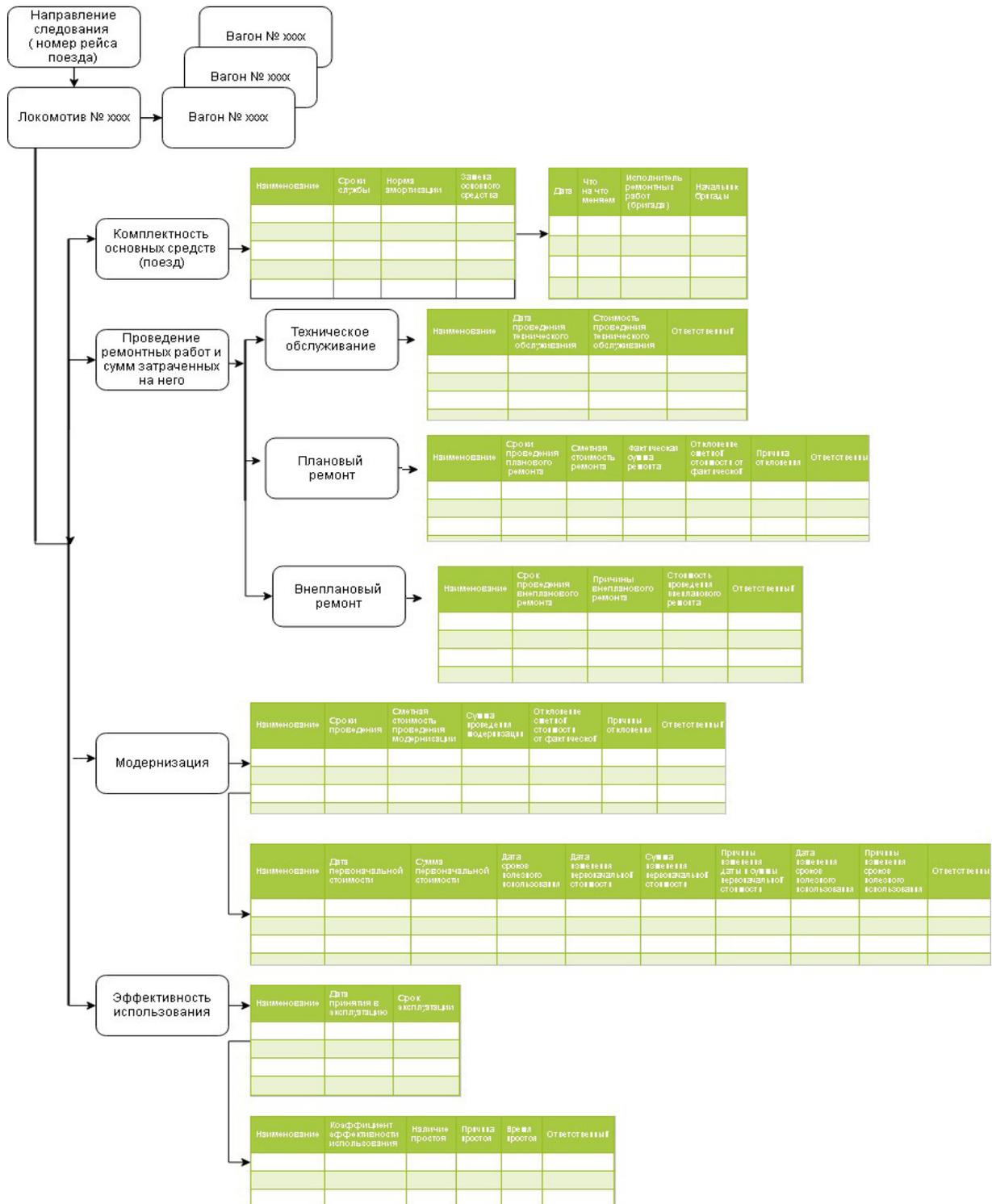


Рис. 1. Иерархия структуры контроля сложных комплексных объектов

Для того чтобы обеспечить учет и контроль комплексных объектов основных средств, предлагается ввести в учетно-аналитическое обеспечение внедряемую в настоящее время в практику учета предприятий РЖД программу ЕК АСУФР (Единая корпоративная автоматизированная система управления финансами и ресурсами), которая уже хорошо зарекомендовала себя. Данная система охватывает все сферы учета и отчетности, контроля и осуществления управления деятельностью на предприятиях железнодорожной отрасли [9], или SAP R/3 – возможный комплекс поезд с последующими формами регистров установленных параметров.

Рекомендуемый вид визуального представления данного документа представлен на рис. 2.



Рис. 2. Контроль комплексных объектов основных средств (номер рейса поезда)

В данном документе при составлении сложных комплексных объектов типа поезда отражаются его составные части: локомотив (№ xxxx), вагоны (№ xxxx), которые будут скомплектованы в один объект (поезд), следующий по установленному маршруту (номер рейса поезда).

Благодаря такой группировке можно проконтролировать все сведения о данном объекте: в каком направлении движется поезд, информация о локомотиве (включая сведения о его техническом состоянии, о произведенных капитальных и текущих ремонтах и т. п.), количество вагонов в пути следования и информация о них (тип вагона, коэффициент износа, эффективность использования, дата последнего ремонта, перевозимый в вагоне груз и т. п.).

Таким образом, рекомендуемые инструменты учетно-аналитического обеспечения основных средств позволят внедрить необходимый контроль основных средств, повысить аналитичность, точность и оперативность формируемых данных об объектах основных средств.

Библиографические ссылки

1. Учет основных средств : положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 6/01) : утв. приказом М-ва финансов РФ от 30 марта 2001 г. № 26н.

2. Методические указания по применению Плана счетов бухгалтерского учета основной деятельности железных дорог : утв. ОАО «РЖД».
3. Кузнецов А. В. Особенности подсистемы учетно-аналитического обеспечения расчетов с контрагентами // Вестник Саратов. гос. социально-экон. ун-та. 2014. Вып. № 4 (53). С. 111–115.
4. Иванов Е. А., Семенова Н. Н. Технологизация учетно-аналитических процессов в экономическом субъекте // Вестник Рос. ун-та кооперации. 2017. № 2 (28). С. 29–33.
5. Золотарева Г. И., Бахмарева Н. В. Показатели учетно-аналитической системы контроля обновления основных средств предприятий космической отрасли // Аудит и финансовый анализ. 2016. № 4. С. 87–93.
6. Кчатян С. Р. Формирование учетно-аналитической информации для стратегического управления денежными потоками [Электронный ресурс] // Молодой ученый. 2017. № 39. С. 29–33. URL: <https://moluch.ru/archive/173/45798/> (дата обращения: 22.11.2018).
7. Иваненко А. Ф. Анализ хозяйственной деятельности на железнодорожном транспорте : учеб. пособие. М. : Учебно-метод. центр по образованию на железнодорожном транспорте, 2014. 596 с.
8. Золотарева Г. И., Бахмарева Н. В. Предпосылки использования учетно-аналитического обеспечения при плановом обновлении фонда основных средств // Вестник СибГАУ. 2016. Т. 17, № 2. С. 510–517.
9. Авдеева А. В. Организация бухгалтерского учета основных средств в «ЕК АСУФР SAP R/3» ОАО «РЖД» [Электронный ресурс] // Молодой ученый. 2016. № 2. С. 76–81. URL: <https://moluch.ru/archive/106/25117/> (дата обращения: 25.11.2018).

КРИПТОВАЛЮТА КАК НОВЫЙ ВИД АКТИВА

Т. А. Марчук, П. А. Дьяченко

Сибирский федеральный университет
Российская Федерация, 660041, г. Красноярск, просп. Свободный, 79

Актуальность темы заключается в том, что в будущем криптовалюта станет неотъемлемой частью экономических отношений и, возможно, заменит привычные на сегодняшний день расчеты. Следовательно, необходимо определить аспекты бухгалтерского учета операций с криптовалютой и ее правового регулирования.

В данной статье криптовалюта рассмотрена как новый вид актива. Проанализирован проект федерального закона «О цифровых финансовых активах», введены ключевые определения, связанные с криптовалютой. Кроме этого, проведен анализ судебной практики по вопросам, касающимся криптовалюты в Российской Федерации, рассмотрены варианты бухгалтерского учета и отражения криптовалюты в отчетности согласно российским стандартам бухгалтерского учета.

Ключевые слова: криптовалюта, РСБУ.

CRYPTO CURRENCY AS A NEW ACTIVE TYPE

T. A. Marchuk, P. A. Dyachenko

Siberian Federal University
79, Svobodny Av., Krasnoyarsk, 660041, Russian Federation

The relevance of the topic lies in the fact that in the future the crypto currency will become an integral part of economic relations and, possibly, will replace the currently familiar calculations. Accordingly, it is necessary to determine aspects of accounting for operations with crypto currency and its legal regulation.

In this article, the crypto currency is considered as a new type of asset. The draft of the Federal Law "On Digital Financial Assets" has been analyzed, basic definitions related to cryptocurrency have been introduced. In addition, the analysis of judicial practice on issues relating to the crypto currency in the Russian Federation was conducted, options for accounting and reflection of the cryptocurrency in the reporting under Russian accounting standards were considered.

Keywords: crypto currency, Russian Accounting Standards.

Развитие экономики идет в ногу с развитием новых технологий. На сегодняшний день уже привычным стало использовать электронные деньги, оплачивать ими услуги и товары. Относительно недавно в России появился принципиально новый вид валюты – криптовалюта. В связи с этим в законодательстве образовались проблемы с регулированием экономических отношений с участием данного новшества. Также возникли и вопросы учета этого вида активов. Реакция правительства была оперативной и даже

поспешной. Уже 25 января 2018 года Министерство финансов опубликовало законопроект «О цифровых активах», а 20 марта этого года проект был внесен в Государственную Думу без каких-либо изменений, несмотря на критику.

Основной проблемой продолжает оставаться бухгалтерский учет операций с криптовалютой и отражение их в отчетности. В будущем этот финансовый актив станет неотъемлемой частью экономических отношений и, возможно, заменит привычные расчеты. Поэтому необходимо определить все аспекты учета криптовалюты и ее правового регулирования.

В первую очередь для понимания сути этого вопроса следует разобраться в основных понятиях. Законопроект Минфина «О цифровых активах» приводит следующие определения (табл. 1) [6].

Таблица 1

Основные понятия операций с цифровыми активами

Понятие	Сущность
Цифровой финансовый актив	Имущество в электронной форме, созданное с использованием шифровальных (криптографических) средств
Цифровая транзакция	Действие или последовательность действий, направленных на создание, выпуск, обращение цифровых финансовых активов
Майнинг	Предпринимательская деятельность, направленная на создание криптовалюты и/или валидацию с целью получения вознаграждения в виде криптовалюты
Криптовалюта	Вид цифрового финансового актива, создаваемый и учитываемый в распределенном реестре цифровых транзакций участниками этого реестра в соответствии с правилами ведения реестра цифровых транзакций

26 марта 2018 года в Госдуму внесен законопроект, который регулирует правоотношения владельцев токенов и криптовалюты в рамках Гражданского кодекса РФ [1]. Авторами проекта выступили председатель Госдумы Вячеслав Володин и председатель думского комитета по государственному строительству и законодательству Павел Крашенинников.

Данный документ закрепляет базовые понятия в Гражданском кодексе, позволяющие регулировать процедуры наследования, дарения и купли-продажи новых цифровых активов, а также обеспечить правовые условия для совершения и исполнения сделок в цифровой среде. Также представлена возможность судебной защиты граждан и организаций, являющихся владельцами данных активов.

Однако в представленных законопроектах понятия по рассматриваемой теме даны достаточно лаконично и размыто, а об их учете практически ничего не сказано.

Криптовалюта является децентрализованной виртуальной валютой. Подделать ее невозможно, так как единица данной валюты является зашифрованной информацией и двойное ее использование в транзакции исключено. Также безопасность криптовалютной сети обеспечена технологией блокчейн. По сути, она действует как «расширенная» бухгалтерская книга, в которой операции отражаются у всех пользователей. Историю этих операций всегда можно просмотреть, т. е. все транзакции прозрачны.

Эмиссия криптовалюты производится с помощью майнинга. Это понятие представляет собой совокупность операций вычислительных мощностей компьютерных систем для обработки транзакций, получения комиссии и синтеза новых элементов криптовалюты посредством хеширования. Процесс эмиссии требует бесперебойного подключения к сети Интернет, больших энергозатрат и является достаточно дорогостоящим [10].

Наиболее капитализируемой за все время признана криптовалюта Bitcoin. Несмотря на большой спад, на сегодняшний день капитализация (то есть количество выпущенных единиц криптовалют, умноженных на рыночную стоимость) составляет примерно 312 млрд долл., цена за единицу 7 365 долл. [9].

В мировой практике крупные продавцы, такие как «Майкрософт» или «Делл», охотно принимают оплату криптовалютой, однако они используют посредников (например, Coinbase), которые безрисково конвертируют криптовалюту в денежную, что говорит о том, что в учете крупных ритейлеров криптовалюты до сих пор не нашли отражения. При этом с точки зрения МСФО криптовалюта является нематериальным объектом, так как выполняются все критерии признания.

Для того чтобы определить порядок учета криптовалюты в соответствии с российскими стандартами бухгалтерского учета и ее отражение в отчетности, необходимо определить принадлежность валюты, отличной от функциональной, к какому-либо активу [8].

Поскольку единица виртуальной валюты представляет собой определенный шифр (код), то можно предположить, что данный актив можно отражать как нематериальный (НМА). Однако это является невозможным, так как не выполняются следующие критерии признания криптовалюты как НМА в соответствии с ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»:

1) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т. е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

2) организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев [3].

При отражении криптовалюты в соответствии с ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» датой банковской операции с криптовалютой является дата поступления, а датой доходов, расходов или вложений в данной валюте будет дата их признания.

Для отражения операций с криптовалютой последнюю необходимо пересчитать по официальному курсу Центрального банка РФ, рыночной стоимости к рублю на дату сделки. Для отражения в отчетности производится расчет курсовой разницы по отношению к курсу ЦБ РФ, рыночной или договорной стоимости на дату составления отчетности. Курсовые разницы необходимо относить на прочие доходы или расходы [2]. Данный подход может быть применим ко всем российским компаниям, составляющим отчетность одного предприятия.

Таким образом, отражение криптовалюты как денежной единицы в соответствии с российскими стандартами бухгалтерского учета является возможным. Однако термин «иностранная валюта» следует заменить, к примеру, на термин «валюта, отличная от функциональной», поскольку криптовалюта не имеет географической принадлежности.

Но на сегодняшний день представлен проект федерального закона «О цифровых финансовых активах», в котором указано, что криптовалюта – вид цифрового финансового актива, создаваемый и учитываемый в распределенном реестре цифровых транзакций участниками этого реестра в соответствии с правилами ведения реестра цифровых транзакций. Из этого следует, что Министерство финансов относит криптовалюту к финансовым инструментам. Учет финансовых активов регламентируется ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений». Для признания криптовалюты финансовым вложением одновременно выполняются следующие условия:

1) имеются надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование права у организации на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;

2) к организации переходят финансовые риски, связанные с финансовыми вложениями (риск изменения цены, риск неплатежеспособности должника, риск ликвидности и др.);

3) криптовалюта способна приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем [4].

Согласно ПБУ 19/02 первоначальное признание актива складывается из суммы фактических затрат на его приобретение. Первоначальной оценкой криптовалюты, приобретённой за плату, необходимо считать цену по курсу рубля на дату приобретения.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, внесенных в счет вклада в уставный капитал организации, признается согласованная учредителями денежная оценка. Однако следует отметить, что такая оценка должна быть максимально приближена к рыночной стоимости криптовалюты на дату вклада.

Первоначальной стоимостью активов, полученных организацией безвозмездно, признается их текущая рыночная стоимость.

Первоначальной стоимостью криптовалюты, приобретенной по договорам мены, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией.

Таким образом, при получении криптовалюты в учете российской организации будут составлены следующие проводки (табл. 2) [12].

Таблица 2

Отражение приобретения криптовалюты в учете российской организации

Дт	Кт	Содержание хозяйственной операции
1 Приобретение за плату		
58	76	Приобретение криптовалюты
76	51	Оплачена кредиторская задолженность контрагенту
2 Получение в счет вклада в уставный капитал		
75/1	80	Отражена задолженность учредителя по вкладу в уставный капитал
58	75/1	Учредитель внес криптовалюту в качестве вклада в уставный капитал (согласованная оценка)
3 Безвозмездное получение		
58	91/1	Отражено безвозмездное получение криптовалюты (рыночная стоимость)
4 Майнинг		
58	91/1	Отражена операция по генерации криптовалюты (рыночная стоимость)
5 Договоры, предусматривающие исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами		
62	90/1	Отражена выручка от продажи товаров (выполнения работ, оказания услуг)
90/3	68/НДС	Начислен НДС
90/2	41	Списана стоимость реализованных товаров (работ, услуг)
58	76	Отражен факт получения криптовалюты (на стоимость переданного имущества)
76	62	Проведение взаимозачета

Дальнейшее отражение в отчетности будет происходить согласно корректировке рыночной стоимости криптовалюты на отчетную дату либо дату обмена. Криптовалюта будет входить в отчетности в строки 1170, 1240 «Финансовые вложения» бухгалтерского баланса.

Анализ судебной практики по вопросам криптовалют в России показал следующее:

1. Судебная система Российской Федерации не защищает интересы лиц, инвестирующих или использующих криптовалюту, по причине отсутствия правового регулирования криптовалют в РФ.

2. Распространение информации через существующие каналы, такие как Интернет, печатные издания и телевидение, содержащей рекламу услуг и сервисов, связанных с криптовалютами, приводит к санкциям – от предписания до блокировки ресурса;

3. Арбитражная практика по вопросам криптовалют отсутствует.

4. Судами общей юрисдикции вынесено в общей сложности 46 судебных решений по тематике криптовалют, только три из них не касаются блокировки ресурсов сети Интернет, распространяющих информацию о криптовалютах.

Мультипликативное воздействие новых отраслей и их деятельности на учет влечет соответствующие изменения, необходимые для корректного ведения хозяйственной деятельности организации. Появление и массовое распространение криптовалюты – наглядный этому пример. Возникает множество вопросов по поводу понятия и учета этой экономической категории, отражения ее в отчетности. Эти вопросы находят свои ответы, но они являются временными.

Предложенные модели учета криптовалют и отражение их в отчетности доказывают несовершенство стандартов и необходимость их модернизации и приспособления к динамичной экономической среде.

Библиографические ссылки

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая [Электронный ресурс] : федер. закон от 30.11.1994 № 51-ФЗ. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142/ (дата обращения: 25.09.2018).

2. Положение по бухгалтерскому учету 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006) [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 27.11.2006 № 154н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_65496/9094048ae7c9952dd07eca70d055a7fbe5215d3b/ (дата обращения: 25.09.2018).

3. Положение по бухгалтерскому учету 14/2007 «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 27.12.2007 № 153н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63465/adf2cfd636e9e799777ca5e7c8add8b722dced71/ (дата обращения: 25.09.2018).

4. Положение по бухгалтерскому учету 19/02 «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02) [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 10.12.2002 № 126н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_40251/ (дата обращения: 25.09.2018).

5. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 31.10.2000 № 94н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/fd05066bbb0a451cf5dc95b2af35808cbef2509e/ (дата обращения: 25.09.2018).

6. Проект закона «О цифровых финансовых активах» [Электронный ресурс]. URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=121810 (дата обращения: 25.09.2018).

7. Горячева О. П., Лялюк Л. В. Инфраструктурные услуги мониторинга предприятий массового сектора экономики развития // Экономика и предпринимательство. 2014. № 4-2 (45-2). С. 649–654.

8. Горячева О. П., Ростовцева О. С. Бухгалтерский учет создаваемых инновационных активов в сфере информационных технологий // Сегодня и завтра российской экономики. 2010. № 34. С. 162–166.

9. Курс биткоин к доллару [Электронный ресурс]. URL: <https://www.calc.ru/kurs-BTC-USD.html> (дата обращения: 25.09.2018).

10. Осипов Р. К. Идентификация криптовалюты как объекта учета и отчетности по российским и международным стандартам // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: форсайт и бэкграунд : сб. науч. ст. по материалам Межрегион. бухгалтерского форума, посвящ. 50-летию НГУЭУ и бухгалтерского образования в Сибири / под ред. П. П. Баранова ; Новосиб. гос. ун-т экономики и управления. Новосибирск : НГУЭУ, 2017. С. 64–71.

11. Goryacheva O. P., Lyalyuk L. V., Yamskikh T. N. Technology for monitoring financial statements quality in development economics // Materials of the V International Research and Practice Conference. Publishing office Accent Graphics communications, Strategic Studies Institute. Moscow, 2014. P. 113–115.

12. Особенности учета криптовалюты в бухгалтерии [Электронный ресурс]. URL: <https://www.b-kontur.ru/enquiry/385-uchet-kriptoalyut> (дата обращения: 25.09.2018).

© Марчук Т. А., Дьяченко П. А., 2018

ПРОБЛЕМЫ КОНКУРЕНТОСПОСОБНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ, ОСУЩЕСТВЛЯЮЩИХ АВИАПЕРЕВОЗКИ В КРАСНОЯРСКОМ КРАЕ

И. В. Мельман, А. И. Турукало

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Рассмотрен стратегический анализ конкурентоспособности организаций, осуществляющих авиаперевозки. Главной целью деятельности организаций в условиях нестабильной внешней среды является результативное и разумное применение потенциала, регулирование имеющихся и разработка новых преимуществ в конкурентной борьбе, что в конечном итоге ведёт к обеспечению увеличения уровня их конкурентоспособности на рынке товаров и услуг. Описана и проанализирована деятельность авиаперевозчиков в Красноярском крае с целью выявления критериев, существенных для организаций, осуществляющих авиаперевозки.

Ключевые слова: авиакомпании Красноярского края, авиаперевозки, критерии конкурентоспособности, методы стратегического анализа.

PROBLEMS OF COMPETITIVENESS OF ORGANIZATIONS ENGAGED IN AIR TRANSPORTATION IN THE KRASNOYARSK REGION

I. V. Mel'man, A. I. Turukalo

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The article considers the strategic analysis of the competitiveness of organizations engaged in air transportation. The main purpose of the organizations in an unstable environment is efficient and reasonable use of potential, regulation of existing and development of new advantages in competition. That, in the end, leads to an increase in the level of their competitiveness in the market of goods and services. The activity of air transportation in the Krasnoyarsk region is described. The concept of regional air transport complex development is presented. The criteria typical for organizations engaged in air transportation are identified.

Keywords: Krasnoyarsk region airlines, air transportation, competitiveness criteria, methods of strategic analysis.

Авиаперевозки пассажиров и груза являются одним из наиболее сложных видов услуг, оказываемых организациями авиационной отрасли. В настоящее время авиаперевозки – это сфера деятельности, подверженная постоянным переменам, и результаты деятельности авиакомпаний во многом зависят от внешних факторов. Постоянно

меняющаяся обстановка в стране и за рубежом заставляет менять тактику таких организаций.

Географическое положение Красноярска очень удобно для перелетов, соединяющих Юго-Восточную Азию с Европой и Северной Америкой. Местные авиаперевозки для Красноярского края с его огромной территорией имеют колоссальное значение. Для множества отдаленных населенных пунктов самолет – единственный вид транспорта [1].

Сегмент региональных перевозок, представленный сегодня, в первую очередь, социально значимыми безальтернативными направлениями в северных и восточных регионах, сталкивается с серьезными трудностями, обусловленными выбытием повсеместно используемой авиатехники советского производства в связи с истечением ее назначенного ресурса [2].

Помимо обновления парка воздушных судов в Красноярском крае необходимо кардинально пересмотреть сложившуюся систему организации местного и регионального сообщений. В этой связи в крае сейчас на рассмотрении находится концепция развития регионального авиатранспортного комплекса до 2030 года, целью которой является минимизация бюджетной нагрузки предстоящей реновации флота и одновременно качественного улучшения доступности регионального сообщения [5].

Выручка от перевозки пассажиров и грузов за 2017 год в России составила 1 254 869 386 тыс. руб. Выручка Красноярского края равна 68 301 173 тыс. руб., а выручка соседней конкурирующей Новосибирской области в том же году составила 151 961 911 тыс. руб., что в 2 раза превышает выручку Красноярского края [3].

Ниже представлена доля выручки организаций, осуществляющих авиаперевозки, за 2017 год по России, Новосибирской области и Красноярскому краю (рис. 1).



Рис. 1. Доля выручки организаций, осуществляющих авиаперевозки, % (разработано автором по данным Красноярскстата)

Себестоимость пассажирских авиаперевозок очень велика, особенно в условиях Сибирского региона, с его большими расстояниями и особенностями климата в северных направлениях. В среднем 35 % составляют расходы на ГСМ, 24 % – на техническое обслуживание, 21 % – на аэропортовое обслуживание, 19 % – на оплату труда летного и наземного состава (рис. 2). Значительной составляющей издержек организаций, осуществляющих авиаперевозки, являются топливные расходы. Рост цен в данном случае может покрываться за счет повышения эффективности перевозок – эксплуатации парка

и оптимизации маршрутной сети. Помимо этого, значительные расходы на обслуживание воздушных судов и оплату труда персонала авиакомпании стараются покрыть за счет модернизации парка, грамотного формирования расписаний полетов, а также изменений в кадровом составе.

Основными авиаперевозчиками Красноярского края являются АО «КрасАвиа», которое несет ответственность за социально значимые перевозки в крае, авиакомпания «НордСтар», осуществляющая перевозки в северных территориях и выполняющая магистральные рейсы, авиакомпания «Турухан», совершающая заказные рейсы по перевозке вахты, авиакомпания «Аэрогео», у которой парк воздушных судов представлен разнотипными вертолетами [2].

Проблемой авиаперевозчиков края является то, что красноярские авиаперевозчики на сегодняшний день представлены организациями среднего бизнеса по мировым стандартам. Объемы их деятельности отличаются от объемов ведущих российских перевозчиков не в разы, а в десятки раз [6].

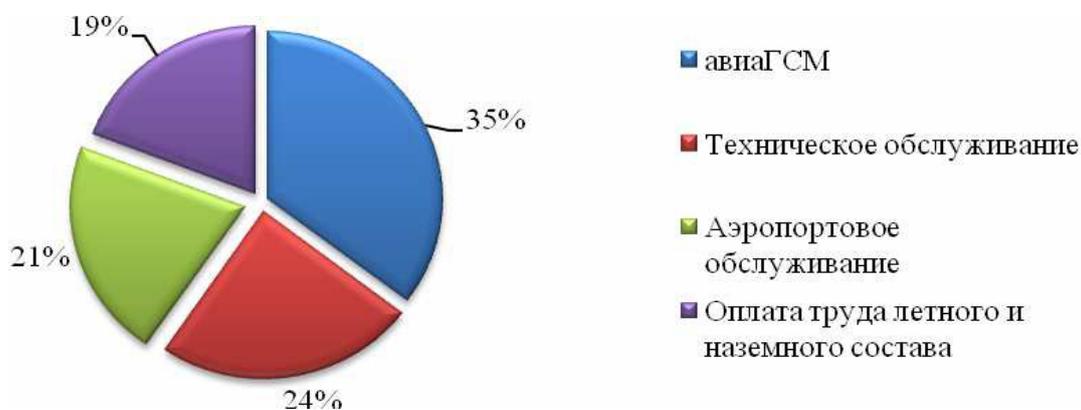


Рис. 2. Себестоимость пассажирских авиаперевозок (разработано автором по данным Красноярскстата)

Способствующими условиями, влияющими на развитие авиаотрасли, ее конкурентоспособность, являются: 1) высокая скорость доставки; 2) возможность организации маршрутов в труднодоступные районы; 3) возможность перевозок на большие расстояния; 4) безопасность. К условиям, препятствующим развитию авиаотрасли, необходимо отнести: высокую стоимость перевозок; необходимость наличия аэродромов или специальных площадок для воздушного транспорта; зависимость от метеоусловий; малую грузоподъемность.

Исследование и анализ авиаотрасли по методам стратегического анализа (SWOT-анализ; PEST-анализ; модель «Пять сил Портера») [7; 8; 9] позволили выделить специфические критерии, влияющие на ее развитие и повышение конкурентоспособности (см. таблицу).

Стратегический анализ конкурентной среды является неотъемлемой частью деятельности любой организации. В ходе исследования возможно выявить конкурентные преимущества и недостатки организации, дать оценку ее реальной конкурентоспособности и сделать выводы для развития собственной эффективной конкурентной стратегии.

Критерии, влияющие на развитие и конкурентоспособность авиатранспортной отрасли

Специфические критерии	Характеристика
Географический	Значительная протяженность территории. Северные направления. Значительная удаленность от зарубежных стран. Суровые климатические условия. Удорожание транспортной инфраструктуры в регионах с неблагоприятными климатическими условиями (зоны вечной мерзлоты, заболоченность)
Экологический	Экологические нормы и нормативы. Удорожание транспортной инфраструктуры в регионах с особыми природоохранными зонами
Политический	Территориальное и национальное единство страны. Внешне-экономическая политика
Социальный	Плотность населения. Удорожание транспортной инфраструктуры в регионах с малой плотностью населения
Инновационный	Повышение безопасности авиаперевозок. Экономия авиационного топлива и электроэнергии при использовании новых технологий
Административный	Предоставление субсидий от государства. Лоббирование стратегических интересов авиаперевозчиков
Конкурентный	Повышение конкурентоспособности и закрепление на новых рынках путём совершенствования имеющихся или создания принципиально новых услуг. Усиление внутриотраслевой конкуренции
Инфраструктурные	Развитие наземной инфраструктуры воздушного транспорта. Регистрация электронных авиабилетов. Совершенствование системы питания. Быстрая готовность к взлету после посадки
Инвестиционные	Инвестиционные проекты. Стимулирование инвестиционных программ. Специализированная лизинговая организация

Для полноценного функционирования организаций на рынке авиаперевозок, соответствия современным реалиям и мировым стандартам необходимо формирование стратегии развития отрасли с учетом вышеобозначенных критериев, влияющих на развитие и конкурентоспособность авиатранспортной отрасли. Каждый критерий является важным для данной отрасли, и реализация их в совокупности является необходимым условием роста конкурентоспособности российских авиапредприятий и, в частности, авиакомпаний Красноярского края.

Библиографические ссылки

1. Корзун В. В. Реалистичное небо [Электронный ресурс]. URL: <http://expert.ru/siberia/2012/07/realistichnoe-nebo/> (дата обращения: 25.09.2018).
2. Еремин С. В. Об алгоритме принятия решений: от архитектуры региональной авиасети к опциональности самолетов (на примере Красноярского края) // Информационно-управляющие системы. 2015. № 3. С. 117–120.
3. Управление Федеральной службы государственной статистики по Красноярскому краю, Республике Хакасия и Республике Тыва (Красноярскстат) [Электронный ресурс]. URL: http://www.krasstat.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_ts/krasstat/ru/ (дата обращения: 25.09.2018).

4. Еремин С. В. Как спасти «малую авиацию»? // Дороги и транспорт. 2015. № 3–4. С. 27–28.
5. Министерство транспорта Красноярского края [Электронный ресурс]. URL: http://www.zakon.krskstate.ru/dat/bin/docs_attach/74473_2_n.pdf (дата обращения: 25.09.2018).
6. Кравченко А. В., Зосимов А. Г. Состояние авиатранспортной системы Красноярского края // Актуальные проблемы авиации и космонавтики. 2013. № 9. С. 245–246.
7. Портер М. Конкуренция : учеб. пособие : пер. с англ. М. : Вильямс, 2001. 495 с. : ил. Парал. тит. англ.
8. Ансофф И. Новая корпоративная стратегия : пер. с англ. СПб. : Питер Ком, 2015. 408 с.
9. Витина Ю. А. Отдельные методические подходы к стратегическому анализу для малого и среднего бизнеса // Смальта. 2015. № 3. С. 87–90.
10. Турукало А. И., Мельман И. В. Проблемы организации и проведения стратегического анализа на российских предприятиях // Современные аспекты учета, анализа и аудита : материалы Регион. науч.-практ. конф. / гл. ред. Г. И. Золотарева ; СибГУ им. М. Ф. Решетнева. Красноярск, 2017. С. 84–86.

© Мельман И. В., Турукало А. И., 2018

УЧЕТ ЗАТРАТ НА АВТОТРАНСПОРТНЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

И. К. Меркушева, С. В. Еремеева

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

В настоящее время актуальной проблемой остается повышение эффективности управления для целей учета транспортных затрат. Рассмотрены особенности организации деятельности автотранспортных предприятий, представлены задачи, описаны основные процессы, затронуты вопросы о группировке расходов автотранспортного предприятия и себестоимости перевозок. Также представлены факторы, которые оказывают влияние на величину транспортных затрат. Рассматриваются счета, которые используются на предприятии по затратам и себестоимости. Особое внимание уделяется проблемам, возникающим на автотранспортных предприятиях, и способам совершенствования их управленческой деятельности.

Ключевые слова: себестоимость, расходы, автотранспортное предприятие, статьи затрат, учет транспортных затрат, группировка затрат.

ACCOUNTING OF COSTS AT MOTOR TRANSPORT ENTERPRISES

I. K. Merkusheva, S. V. Ereemeeva

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

At present, an urgent problem remains the increase of management efficiency for the purpose of accounting for transportation costs. This article discusses the features of the organization of the activities of road transport enterprises, presents the tasks, describes the main processes, touched upon the issues of grouping the expenses of a road transport company and the cost of transportation. Also presented are factors that influence the amount of transport costs. The paper discusses the accounts that are used in the enterprise at cost and cost. Particular attention is paid to the problems encountered in road transport enterprises and ways to improve their management activities.

Keywords: cost, expenses, motor transport company, cost items, transportation costs, influenza costs.

Транспортный комплекс страны в настоящее время динамично развивается. Его вклад в ВВП страны в 2017 году превысил 5 процентов, сюда направляется свыше 11 процентов всех инвестиций в стране (1,8 триллиона рублей по итогам 2017 г.) [10].

Учет затрат на автотранспортном предприятии является основным и наиболее сложным элементом. От правильности ведения учета зависят прибыль предприятия,

уровень рентабельности и вся производственно-хозяйственная деятельность. Прибыль предприятия напрямую связана с себестоимостью оказываемых услуг. Кроме того, в настоящее время достаточно большое число предприятий осуществляют производственную деятельность в различных отраслях, которые так или иначе связаны с оказанием транспортных услуг. Данные услуги могут осуществляться компаниями, которые имеют на балансе или по договору аренды специализированную технику. Поэтому тема исследованная является актуальной на сегодняшний день как для автотранспортных предприятий, так и для других организаций, имеющих дополнительный вид деятельности по оказанию таких услуг.

Прежде чем переходить к вопросам себестоимости и методам учета затрат на автотранспортных предприятиях, следует коснуться тех особенностей их деятельности, которые прямо или косвенно могут оказывать влияние на величину затрат и правильность отражения их в учете.

В специализированных транспортных организациях, спецификой которых являются грузоперевозки и перевозки пассажиров, наиболее весомую часть активов составляют транспортные средства, что и представляет собой основную отличительную особенность данных компаний. Вследствие этого можно сказать, что значительную долю в структуре себестоимости данных компаний занимает амортизация.

Поскольку в специализированных автотранспортных предприятиях (АТП) перевозка пассажиров и грузов является основным видом деятельности, то наибольший удельный вес в составе себестоимости занимают транспортные расходы. Данные затраты группируются и учитываются на счете учета основного производства по статьям калькуляции или в разрезе экономических элементов.

Важной особенностью деятельности АТП является необходимость ежедневного технического осмотра транспортных средств перед маршрутами, а также своевременного текущего ремонта. Поэтому в бухгалтерском учете затрат немаловажное значение принимает такая статья, как затраты по содержанию вспомогательных подразделений по обслуживанию и ремонту транспорта.

На любом специализированном автотранспортном предприятии водители обязаны проходить медицинские осмотры перед началом рейса или рабочего дня, поэтому затраты на проведение данных осмотров также занимают свое место в структуре себестоимости автотранспортного предприятия.

Основным производством автотранспортного предприятия являются автомобильные перевозки, т. е. оказание услуг. Эксплуатационные расходы учитываются на соответствующих производственных счетах. Для учета затрат на автотранспортном предприятии используются следующие проводки:

Дебет 20 (23, 25, 26) Кредит 10, 16 – сумма транспортно-заготовительных расходов, подлежащих включению в себестоимость, согласно специфике автотранспортных предприятий, таким образом происходит списание запчастей, одежды для работников и т. д.;

Дебет 20 (23, 25, 26) Кредит 02, 05 – амортизация НМА, основных средств;

Дебет 20 (23, 25, 26) Кредит 70 – расходы на оплату труда работников, занятых оказанием автотранспортных услуг;

Дебет 20 (23, 25, 26) Кредит 69 – взносы во внебюджетные фонды;

Дебет 20 (23, 25, 26) Кредит 96 – резерв на оплату отпусков;

Дебет 20 (23, 25, 26) Кредит 25.1, 25, 26, 28 – списание расходов, связанных с оказанием автотранспортных услуг;

Дебет 90 Кредит 20 (23, 25, 26) – фактическая себестоимость выполненных работ (оказанных услуг) [1, с. 135].

При отражении затрат на автотранспортном предприятии возникает необходимость ведения аналитического учета. В связи с этим требуется выделение отдельных субсчетов, связанных с реализацией по маршрутным (городским, внутрирайонным) пассажирским перевозкам и прочей деятельности, калькулируемым на отдельных субсчетах счета 20 «Основное производство»:

- 20-1-1 – городские перевозки;
- 20-1-2 – внутрипоселковые перевозки;
- 20-2 – диагностика автомобилей;
- 20-3 – заказные перевозки;
- 20-4 – коммерческие перевозки;
- 20-5 – аренда для стоянки автомобилей [9].

Себестоимостью в экономике называют стоимостную оценку, используемых в производстве материальных ресурсов, энергетических, трудовых, основных средств и других затрат. В современной литературе большинство экономистов подразделяют себестоимость автотранспортных услуг на два вида: технологическую и полную себестоимость.

Технологической себестоимостью автотранспортных услуг называют затраты, произведенные по следующим калькуляционным статьям:

- сырье и материалы;
- возвратные отходы;
- покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций;
- топливо и энергия на технологические цели;
- заработная плата производственных рабочих;
- отчисления на социальные нужды;
- расходы на подготовку и освоение производства [2, с. 204].

Полная же себестоимость, в свою очередь, представляет собой суммарную величину всех калькуляционных статей. При этом издержки по другим калькуляционным статьям, не входящим в технологическую себестоимость, распределяются методом, прописанным в учетной политике автотранспортного предприятия [9].

Важным элементом в деятельности автотранспортного предприятия, как и любого другого, является определение и выбор метода учёта затрат и калькулирования себестоимости, который зависит от особенностей производственного процесса, характера оказываемых услуг, способа выполнения и ряда других факторов [4, с. 64].

К первой группе факторов можно отнести свойства самого груза, географию его производства и потребления, степень подготовленности к перемещению.

Вторая группа факторов обусловлена характеристиками транспортных средств, применяемых для перевозок грузов, к ним относятся: грузоподъемность и вместимость транспортных средств, затраты на ремонт, срок его службы, степень специализации. Основные факторы, оказывающие влияние на структуру транспортных затрат на автотранспортном предприятии, представлены на рисунке.

Также существует деление факторов на внутренние и внешние. Внешними факторами называются автономные факторы, свободные от влияния на них транспортных предприятий, отражающие окружающую среду и условия работы организаций на рынке. Сюда можно отнести следующие факторы: изменение ставок и тарифов, норм начисления, стоимость различных компонентов материальных затрат и т. д. Внутренними факторами называют наоборот, факторы, на которые может повлиять автотранспортное предприятие. Данные факторы объединены с потреблением различных ресурсов для оказания транспортных услуг. К данным факторам можно отнести структуру и объем, выполнение назначенного плана производства (оказания услуг), техническое состояние

и эффективность использования материально-технической базы, производительность труда [6, с. 720].

Большинство из названных выше факторов могут оказывать влияние на величину затрат во взаимосвязи друг с другом, что не может остаться без внимания при анализе затрат предприятия [9].



Факторы, влияющие на структуру транспортных расходов

Существует множество методов учета затрат. Общеизвестная классификация методов учета затрат выглядит следующим образом:

- по объектам учета затрат – позаказный, попередельный и попроцессный методы;
- по полноте учитываемых затрат – учет затрат по полной себестоимости и неполной (усеченной) себестоимости (система директ-костинг);
- по степени нормирования затрат и контроля – учет фактических затрат, нормативный метод учета затрат, учет затрат по системе стандарт-кост;
- по способу организации сводного учета затрат и калькулирования себестоимости продукции – полуфабрикатный и бесполуфабрикатный методы [3, с. 217].

Для автотранспортных предприятий наиболее подходящим является нормативный метод учета затрат, так как данный метод связан с экономическим анализом и контролем на основе норм затрат.

Немаловажным для нормативного метода учета затрат является их нормирование. Для проведения объективной оценки отклонения от норм необходимо наличие соответствующих показателей, с помощью которых можно контролировать эффективность ра-

боты транспорта и обоснованность списания затрат. Для этого используются следующие показатели:

1) пробег транспортного средства: учет ведется путем снятия показателя одометра с указанием данных в путевом листе;

2) норма расхода топлива – устанавливается на основании норм Минтранса или самостоятельно разработанных тарифов;

3) прочие расходные материалы – жидкости, присадки и другие, устанавливаются организациями на основании технических характеристик транспортного средства;

4) расходы на текущий ремонт: затраты списываются в размере фактических расходов;

5) расходы на средний и капитальный ремонт: списание производится в текущем периоде фактических затрат, при этом используются средства создаваемых резервов [10].

Кроме вышеназванных нормируемых расходов, при эксплуатации транспортных средств имеют место дополнительные расходы по прохождению предрейсовых медицинских осмотров, периодическому техническому осмотру транспортных средств, страхованию транспорта, проведению планового технического обслуживания транспортных средств, услуг по погрузочно-разгрузочным работам и т. д.

Для обеспечения нормативов по данным показателям транспортные компании обязаны выпускать приказы, носящие разовый характер или издающиеся при изменении условий эксплуатации [5, с. 70]. В перечне данных приказов указываются лица, которые получили транспортное средство на хранение; норматив расходования горючесмазочных материалов; норматив и периодичность замен запасных частей; а также состав комиссии, которая отвечает за оценку технического состояния транспортного средства, оценку необходимости проведения ремонта и перечень заменяемых узлов. Комиссия производит расчет периодичности проведения капитального ремонта [10].

Наличие на предприятии приказов, которые устанавливают нормативы расхода, проверяются Налоговой инспекцией как документы, которые позволяют определить адекватность налогообложения и применения налоговых льгот. Нормирование произведенных затрат отражается предприятиями, имеющими транспортные средства и оказывающими транспортные услуги для перевозок собственными силами [7].

В ходе проведенного анализа выявлено, что ключевой проблемой является недостоверность данных о расходе топлива. Механики или водители могут сливать ГСМ с рабочих автомобилей, подкручивать одометры, совершать лишние рейсы. Вследствие халатного отношения и хищения работников организации терпят убытки.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что расходы транспортного предприятия являются важной составляющей затрат, связанных с реализацией продукции производственными предприятиями. Организации могут самостоятельно утверждать в учетной политике перечень расходов по транспортировке или доставке материальных ценностей. Но при этом также нельзя оставлять без внимания и экономическую сущность данных расходов и специфику деятельности организаций. Построение наиболее эффективной системы управления затратами в транспортных компаниях может позволить в дальнейшем транспортным предприятиям снизить общие затраты на производство своей продукции и увеличить экономическую безопасность своей организации, а также может помочь значительно улучшить финансовое состояние.

Библиографические ссылки

1. Бехтерева Е. Себестоимость: рациональный и эффективный учёт расходов. М. : Омега-Л, 2011. 148 с.
2. Богаченко В. Бухгалтерский учет. Ростов н/Д. : Феникс, 2015. 510 с.

3. Дёгтев Г. Методы учета затрат и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) // Научные исследования и разработки молодых ученых. 2015. № 5. С. 217–220.
4. Мальцева Т. Современные системы учета затрат и калькулирования себестоимости (на примере транспортных услуг) // Актуальные вопросы совершенствования бухгалтерского учета. 2016. 119 с.
5. Стринковская А. Проблемы и тенденции развития рынка транспортных услуг в современных условиях // Инновационная экономика: перспективы развития и совершенствования. 2016. С. 82.
6. Эйхлер И. Организация эффективной работы системы транспортного обеспечения сельскохозяйственной деятельности // Наука XXI века. 2016. 725 с.
7. Организация учета затрат и исчисление себестоимости автомобильных перевозок [Электронный ресурс]. URL: <https://docplayer.ru/50198327-Organizaciya-ucheta-zatrat-i-ischislenie-sebestoimosti-avtomobilnyh-perevozok.html/> (дата обращения: 10.11.2018).
8. Особенности учета затрат транспортной организации [Электронный ресурс]. URL: <http://novaum.ru/public/p565/> (дата обращения: 11.11.2018).
9. Себестоимость продукции на предприятии [Электронный ресурс]. URL: <http://center-yf.ru/data/economy/Sebestoimost-produkcii-na-predpriyatii.php/> (дата обращения: 11.11.2018).
10. Транспортная отрасль демонстрирует уверенный рост [Электронный ресурс]. URL: <https://rg.ru/2018/04/16/transportnaia-otrasl-demonstriruet-uverennyj-rost.html/> (дата обращения: 11.11.2018).

ПРОБЛЕМА ОПРЕДЕЛЕНИЯ НАДЕЖНОСТИ КОНТРАГЕНТА

И. В. Мурников

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Рассмотрены основные направления деятельности хозяйствующего субъекта в области экономической безопасности и проявления должной осмотрительности при выборе контрагента и построения взаимоотношений. Рассмотрен понятийный аппарат, а именно: «экономическая безопасность», «должная осмотрительность», «фирма-однодневка»; проанализировано действующее законодательство в части проявления должной осмотрительности с учетом мнения и рекомендаций, представленных налоговым органом Российской Федерации. Приведены примеры ресурсов для проверки контрагента, предложены механизм и общие мероприятия, которые можно провести в ходе проверки. Отмечен двойственный характер получаемой информации, указаны достигаемые эффекты в результате организации работы по должной осмотрительности и в целом экономической безопасности.

Ключевые слова: должная осмотрительность, определение надежности контрагента, экономическая безопасность, налоговая выгода, критерии оценки контрагента.

THE PROBLEM OF DETERMINING THE RELIABILITY OF THE COUNTERPARTY

I. V. Murnikov

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The article is devoted to the main activities of an economic entity in the field of economic security and due diligence in choosing a counterparty and building relationships. The question of the conceptual apparatus, namely “economic security”, “due diligence”, “one-day firm”, was reviewed, the current legislation regarding due diligence was reviewed, taking into account opinions and recommendations submitted by the tax authority of the Russian Federation. Examples of resources for counterparty verification are given, a mechanism and general measures that can be carried out during the audit are proposed. The dual nature of the information received is noted, the effects obtained as a result of the organization of due diligence work and overall economic security are indicated.

Keywords: due diligence, determination of the reliability of the counterparty, economic security, tax benefit, criteria for evaluating the counterparty.

В российском законодательстве давалось определение безопасности как состояния защищенности жизненно важных интересов личности, общества, государства от внутренних и внешних угроз. Данное определение содержалось в Федеральном законе «О безопасности» от 05.03.1992 № 2446-1, при этом в новой редакции Федерального закона «О безопасности» определение не приведено. Стоит отметить, что в Доктрине информационной безопасности, утвержденной указом Президентом РФ от 05.12.2016 № 646, приведено определение информационной безопасности РФ: состояние защищенности личности, общества и государства от внутренних и внешних информационных угроз, при котором обеспечивается реализация конституционных прав и свобод человека и гражданина, достойные качество и уровень жизни граждан, суверенитет, территориальная целостность и устойчивое социально-экономическое развитие РФ, оборона и безопасность государства. Согласно Доктрине состояние информационной безопасности в экономической сфере характеризуется недостаточным уровнем развития конкурентоспособных информационных технологий и их использования для производства продукции и оказания услуг.

В настоящее время термин «экономическая безопасность» не закреплен на законодательном уровне, что, в свою очередь, влечет за собой массу вариаций трактования, в том числе с подменой понятия либо интерпретацией с уклоном в большей степени к информационной безопасности. Несомненно, информационная безопасность является неотъемлемой частью экономической безопасности, так как любые научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (НИОКР), секреты производства либо исключительные взаимосвязи с контрагентами имеют высокую стоимостную ценность, утечка которой может привести к ущербу, в том числе в особо крупном размере, что для бизнеса может являться фатальным в силу агрессивной конкуренции. При этом информационная безопасность не является панацеей, и наряду с ней в экономическую безопасность входят такие уровневые безопасности, как кадровая, финансовая, ресурсная, технологическая, экологическая. Из этого можно сделать вывод, что экономическая безопасность – это совокупность превентивных мер, разных и порой не взаимосвязанных видов деятельности, направленных на защиту от негативных последствий, минимизация наступления материального ущерба при ведении финансово-хозяйственной деятельности общества, независимо от формы собственности.

Так, на законодательном уровне в Российской Федерации закреплен ряд требований, а именно: в п. 3 ст. 13.3 Федерального закона от 25.12.2008 № 273-ФЗ «О противодействии коррупции» указана обязанность организации по обеспечению добросовестной работы [1].

В 2017 году вступила в силу ст. 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов», в которой указывается на недопущение уменьшения налогоплательщиком налоговой базы либо суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни субъекта [2].

В постановлении Пленума Высшего арбитражного суда (ВАС) РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» используется понятие «должная осмотрительность» без какой-либо конкретизации того, что недобросовестность иных лиц, находящихся в общей структуре отношений, не может свидетельствовать об отсутствии у налогоплательщика права на получение налоговой выгоды. Подобное же указывается и в постановлении 11-го Арбитражного апелляционного суда от 16.01.2007 по делу № А55-13065/2006 [3; 4].

В постановлении Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 16.01.2007 по делу № А55-7175/2007 был сделан вывод обратный: действия налогоплательщика по заключению сделок с контрагентами, отсутствующими по указанным

в счетах-фактурах адресам, признаются неосмотрительными, а следовательно, полученная им налоговая выгода – необоснованной [5].

Постановление Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 12.02.2008 № 12210/07 указывает, что в случае если хозяйствующий субъект проявил недостаточную осмотрительность в выборе контрагента, не исполнив свою обязанность, это может повлечь для последнего неблагоприятные налоговые последствия в налоговых правоотношениях. Иначе говоря, субъект лишается права льготы или вычета. Необходимо учесть, что в Постановлении указано, что начисление налога неблагонадежным обществом с определенного момента не производилось, по адресу регистрации оно не находится и местонахождение неизвестно.

При этом Федеральная налоговая служба (ФНС) России допускает регистрацию предпринимателей по юридическому адресу без формы собственности на объект, т. е. на основании договорных отношений на праве аренды какого-либо объекта, будь это офис либо производственная площадка и т. д. При этом, зачастую такая аренда не постоянна, нередко носит фиктивный характер, оформляется формально, либо при изменении адреса своевременно не вносятся соответствующие изменения в ЕГРЮЛ, что противоречит норме, указанной в ст. 54 Гражданского кодекса РФ: по месту регистрации юридического лица в случае его отсутствия по адресу должен находиться как минимум его уполномоченный представитель [6].

Таким образом, понятийный аппарат – «должная осмотрительность» – в постановлении Пленума ВАС РФ выступает абсолютно абстрактным и может иметь различную трактовку в зависимости от убеждений личности, опыта должностного лица.

Следовательно, отсутствие строгих критериев реальности экономической деятельности порождает коллизию при установлении наличия деловой цели в действиях налогоплательщика.

Постановление Пленума ВАС РФ № 53 содержит презумпцию добросовестности налогоплательщика и возлагает на соответствующие органы исполнительной власти необходимость факта доказывания получения «необоснованной налоговой выгоды» и необходимость в оценке ее последствий. Ведь защита прав и свобод – обязанность государства, как указано в Конституции РФ (ч. 1 ст. 46 и ч. 1, 2 ст. 49), а именно: каждому гарантируется судебная защита его прав и свобод, каждый обвиняемый в совершении преступления считается невиновным, пока его виновность не будет доказана, и обвиняемый не обязан доказывать свою невиновность [7].

Пункт 1 постановления ВАС РФ № 53 определяет, что налоговая выгода является уменьшением размера налоговых обязательств в результате уменьшения налоговой базы либо применения более низкой ставки налога или получения налогового вычета, льготы, а также возмещения налога из бюджета.

В пункте 3 указанного постановления Пленума ВАС говорится, что налоговая выгода может быть признана необоснованной, если для целей налогообложения учтены операции, противоречащие их действительному экономическому смыслу либо неразумные по экономическим или иным причинам [3].

Для примера, в постановлении Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 25.12.2006 по делу № А55-9160/2006 сделки признаются как не имеющие разумной деловой цели и направленные исключительно на получение налоговой выгоды по НДС при совершении расчетов за товар по цепочке поставщиков [8].

Кроме того, в постановлении Пленума ВАС РФ № 53 перечислены доводы, которые свидетельствуют о необоснованности налоговой выгоды, такие как невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций, отсутствие необходимых условий для достижения результатов экономической деятельности, отсутст-

вие персонала, основных средств, активов, совершение операций с товаром, который не производился либо не мог быть произведен в указанном объеме [3].

При проверке для организации такая деятельность с применением «серых» схем может истолковываться налоговыми и правоохранительными органами как совокупность действий, направленных на совершение преступления, предусмотренного ст. 159 «Мошенничество», ст. 199 Уголовного кодекса (УК) РФ «Уклонение от уплаты налогов, сборов, подлежащих уплате...», а для «фиктивного» контрагента, в зависимости от характера действий, может инкриминироваться состав преступления по ст. 159 «Мошенничество», ст. 171 «Незаконное предпринимательство», ст. 173.1 «Незаконное образование юридического лица», ст. 174 Уголовного кодекса РФ «Легализация денежных средств или иного имущества, приобретенных другими лицами преступным путем» и иное обусловленное спецификой противоправной деятельности. При доказывании совершенного действия виновному лицу грозит не только финансовая ответственность в части оплаты недоимки, штрафов и пени в соответствии с главой 16 НК РФ, но и уголовная.

В своей основе бухгалтерская отчетность должна являться достоверной и давать объективное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Указанные требования сформулированы в п. 6 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 (утв. приказом Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н) [10].

С целью обеспечения исполнения налогоплательщиками достоверности бухгалтерской отчетности ФНС России использует автоматизированную систему контроля по НДС (АСК версия 3). Система проводит проверку путем сопоставления налоговых вычетов, заявленных налогоплательщиком по книге покупок, с информацией по соответствующим счетам-фактурам контрагента-продавца и его книге продаж. Если контрагент не отразил операции в книге продаж либо есть другие противоречия, а покупатель подал на вычет по взаимоотношениям с этим контрагентом, налоговый орган предъявит претензию именно конечному покупателю, так как выбирая контрагента, он действовал на свой риск.

Данная система позволяет выявить фирмы-«однодневки», работающие «топорным» методом, которые лишь «рисуют» документы, не имеют производственных мощностей, штата сотрудников и т. д.

Стоит отметить, что при проведении проверок сотрудники налогового органа учитывают сразу совокупность выявленных факторов и обстоятельств, которые могут служить доказательством получения налогоплательщиком необоснованной выгоды. В результате сформировалось мнение, что налогоплательщики самостоятельно ведут свою деятельность и все возможные угрозы и риски берут на себя, в том числе:

- при выборе партнера по бизнесу;
- за связанные с этим последствия, которые могут обернуться неблагоприятными событиями для налогоплательщика.

По сути, недобросовестные контрагенты, фиктивные связи рождаются по следующим причинам:

- по инициативе собственника бизнеса с целью получения сверхприбыли;
- инициативе нерадивых сотрудников, с целью получения ими дополнительного заработка путем приобретения по завышенной стоимости материалов и последующего получения «отката»;
- инициативе преступных групп, деятельность которых связана исключительно с совершением преступных действий от лица третьих лиц, а не с ведением хозяйственной деятельности.

Кроме криминального происхождения неблагонадежных контрагентов имеет место и стечение обстоятельств, например вступление в отношения с контрагентом, у которого патовое финансовое состояние. Причины такого финансового состояния могут быть различными, но взаимоотношения с такими контрагентами впоследствии могут привести к срыву сроков или объемов поставки продукции либо к ее неполучению вовсе, что в свою очередь приводит к штрафным санкциям с стороны заказчика или к остановке производства, работ, простоем и убытку.

Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» содержит критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков. По мнению налогового органа, общедоступными критериями самостоятельной оценки выступают следующие:

- 1) налоговая нагрузка налогоплательщика ниже ее среднего уровня в отрасли;
- 2) отражение в бухгалтерской и налоговой отчетности убытков за несколько периодов;
- 3) отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период;
- 4) опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров;
- 5) выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня;
- 6) неоднократное приближение к предельному значению установленных Налоговым кодексом РФ величин показателей, предоставляющих право применять специальные налоговые режимы;
- 7) отражение индивидуальным предпринимателем суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год;
- 8) построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками («цепочки контрагентов») без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели);
- 9) непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности;
- 10) неоднократная «миграция» между налоговыми органами в связи с изменением места нахождения;
- 11) значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики;
- 12) ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском.

Все это сотрудники налогового органа в обязательном порядке сопоставляют с возможностью извлечения или наличия необоснованной налоговой выгоды, в том числе с учетом обстоятельств, указанных в постановлении Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 [3], а с 19 августа 2017 года – с учетом норм статьи 54.1 НК РФ.

Периодическое проведение самостоятельной оценки рисков по результатам своей финансово-хозяйственной деятельности позволяет своевременно оценить налоговые риски [11].

Кроме того, ФНС России в письме от 11.02.2010 № 3-7-07/84 указывает, что в налоговом законодательстве понятие «недобросовестность налогоплательщика» не определено, но наряду с этим отмечает введение в арбитражную практику данного понятия после принятия Конституционным Судом Российской Федерации определения от 25.07.2001 № 138-0. Указывается, что в общем понимании термина «фирма-однодневка»: юридическое лицо созданное без цели ведения предпринимательской дея-

тельности – отражено предназначение «однодневки», которым является искусственное включение в цепочку хозяйственных операций.

В письме от 17.10.2012 № АС-4-2/17710 ФНС России говорится о бесплатном предоставлении информации налоговым органом для налогоплательщика в рамках исполнения их обязательств и приводится отсылка на пп. 4 п. 1 ст. 32 Налогового кодекса РФ. Отмечается, что информация о способах ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском размещена на официальном сайте ФНС России. Кроме того, письмо раскрывает сущность нарушения должной осмотрительности, которая выражается в доказывании налоговым органом того, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности, ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом.

Позже ФНС России в письме от 24.07.2015 № ЕД-4-2/13005 дополняет, что каждое обстоятельство получения необоснованной налоговой выгоды носит индивидуальный характер и в ходе налоговой проверки должно быть подтверждено соответствующими доказательствами. Далее в тексте снова идет отсылка на критерии фирмы-«однодневки». В письме от 24.06.2016 № ЕД-19-15/104 ФНС России снова возвращается к ресурсу, который она предоставляет для проверки контрагента, и опять говорится о необходимости требовать у контрагента паспорт руководителя. К слову, правильная «однодневка», ее истинный владелец предоставит копию паспорта, приказа, образцы подписи и все что угодно, ведь это уже заранее заготовлено, и эта услуга входила в гонорар фиктивного директора. Следовательно, рекомендация ФНС России неэффективна, собственно как и маркер массового адреса. В случае если «однодневку» используют преступные группы, то будет и офис, и реклама, хотя все зависит от цели.

Министерство финансов РФ в лице заместителя директора Департамента налоговой и таможенной политики Р. А. Саакян в письме от 17.12.2014 № 03-02-07/1/65228 также дало разъяснения в части критериев и ресурсов проявления должной осмотрительности, сославшись на первое письмо ФНС России.

Таким образом, перечисленные разъяснения, рекомендации налогового органа и Министерства финансов РФ являются однообразными, дублирующими друг друга и, более того, формальными.

Если объективно смотреть на перечисленные критерии, то часть информации не является общедоступной, и в полной мере перекрывать критерии самостоятельной оценки рисков налогоплательщика не представляется возможным. При этом любая финансово-хозяйственная деятельность в нынешнее время цифровой техники оставляет множество следов помимо отчетности, сдаваемой в налоговые и статистические органы.

Данные следы можно обнаружить как на отдельных ресурсах государственных органов: ФНС, ФСПП России, единой информационной системы в сфере закупок, Росфинмониторинга, МВД РФ, так и в реестрах дисквалифицированных лиц, уволенных по утрате доверия, массовых лиц (адреса, телефоны) и т. д. Имеются и специализированные веб-ресурсы, предоставляющие услуги по проверке контрагентов, которые объединяют в себе общедоступные ресурсы различных органов и, в том числе, используют для анализа различные скоринговые системы. Скоринговые системы упраздняют в некотором понимании проверку и значительно сокращают ее время на первоначальном этапе, это такие, веб-ресурсы, как Спарк-интерфакс, Контур-фокус, Прима-информ. Это программы, которые позиционируются для проверки контрагентов, но между собой они мало чем схожи, как по стоимости, так по возможностям: одна специализируется на аналитике и «мистике» интерпретирования обширных исходных данных, другая приводит лишь статистику с минимальным набором аналитики, третья делает упор на негатив за всю историю проверяемого объекта.

В ходе проверки к положительным следам юридического лица возможно отнести, к примеру, участие в конкурентных закупках, договоры лизинга, штрафы ГИБДД, банковские гарантии, арбитражное и исполнительные производства, наличие информации в СМИ и в других информационных источниках. Любой след можно интерпретировать по-разному, в зависимости от того, под каким углом зрения его изучать. Ведь из содержания, к примеру, арбитражных производств можно понять, что поставщик неблагонадежный ввиду оказания услуг ненадлежащего качества либо используемые для производства активы организации находятся в залоге или лизинге, ином обременении, и при банкротстве возврат средств маловероятен.

В любом случае доступная информация подтверждает лишь тот факт, что до определенного момента времени эта организация вела какую-то деятельность, ведь вся информация публикуется за истекший период, и это не значит, что сейчас организация – не «однодневка» либо «техническая». К примеру, «живую» организацию, с оборотами по расчетным счетам, отчетностью, всеми следами на аукционных площадках и информационных ресурсах могли купить либо взрастить на подставном лице с целью дальнейшего совершения противоправной деятельности.

Также при заключении новых правоотношений с неизвестным контрагентом после его «заочной» проверки можно собрать характеризующий материал у бывших работников организации, разыскав их по резюме, опубликованных на таких источниках, как hh.ru, gosrabota.ru, либо выйти на предприятие, которое обращалось в арбитражный суд в качестве истца в отношении контрагента. Затем осуществить проверку его по телефону или на месте, выехав в офис или на производственную площадку, если имеются сомнения в его чистоплотности, в том числе представившись соискателем, иным заказчиком или кем-либо еще в случае необходимости.

Даже проверив контрагента, налогоплательщик не застрахован от негативных последствий, так как контрагент мог использовать «серые» схемы при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности, а впоследствии налоговые органы выставят претензии конечному звену, т. е. заказчику. Как себя защитить? Максимально собирать информацию о контрагенте, запросить у него документы, подтверждающие права исполнительного органа, наличие производственных мощностей или основных средств, сохранять переписку, в том числе коммерческие предложения. Дополнительно можно использовать кодекс поведения бизнес-партнеров, в котором предусмотреть отказ от использования «серых» схем, соблюдение законности, за нарушение которых контрагент попадает под санкции; введение в договоры гражданско-правового характера антикоррупционной оговорки; иные особенные условия для регрессии ответственности. Данные меры помогут свести на нет либо значительно уменьшить претензии, предъявляемые налоговым органом.

В заключение отметим, что правильно организованная работа в этом направлении способна сократить или предупредить как издержки производства, так и санкции исполнительных органов власти, не говоря о минимизации возможного совершения мошенничества либо ущерба от невыполнения договорных обязательств своевременно и в полном объеме.

Библиографические ссылки

1. Экономическое развитие Красноярского края: итоги 2017 года [Электронный ресурс] / Красноярскстат. 2018. URL: <http://krasstat.gks.ru/> (дата обращения: 11.11.2018).
2. Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений [Электронный ресурс] : федер. закон от 25.02.1999 № 39-ФЗ (ред. от 26.07.2017). URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 11.11.2018).

3. Регионы России. Социально-экономические показатели. 2017 : стат. сб. / Росстат. М., 2017. 1402 с.
4. Государственные программы и федеральные целевые программы // Официальный сайт Правительства РФ [Электронный ресурс]. URL: <http://government.ru/programs/> (дата обращения: 11.11.2018).
5. Сводный доклад о ходе реализации и оценке эффективности государственных программ в 2017 году. 3 августа 2018 [Электронный ресурс] // Официальный сайт Правительства РФ. Государственные программы и федеральные целевые программы. URL: <http://government.ru/rugovclassifier/626/numbers/> (дата обращения: 11.11.2018).
6. О контроле за целевым использованием бюджетных средств и ответственности за использование указанных средств не по целевому назначению [Электронный ресурс] : письмо М-ва финансов России от 22 мая 2016 г. № 02-01-17/29820 // Гарант.ру. URL: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71338266/#ixzz5X7B7e5EF> (дата обращения: 11.11.2018).
7. О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд [Электронный ресурс] : федер. закон от 05.04.2013 № 44-ФЗ (в ред. от 30.10.2018). URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 11.11.2018).
8. Рысина В. А., Ломеко Е. И. Аудит капитальных вложений предприятия [Электронный ресурс] // Молодой ученый. 2016. № 17 (121). С. 463–466. URL: <https://moluch.ru/archive/121/33382/> (дата обращения: 11.11.2018).
9. Груздева Е. П. Государственный финансовый контроль хозяйствующих субъектов // Вестник АКСОР. 2012. № 1 (20). С. 203–208.
10. Богатырев Е. С. Методические основы проведения аудита эффективности капитальных вложений, выделяемых из федерального бюджета, направляемых на реализацию инвестиционных проектов в сфере капитального строительства // Гуманітарний та інноваційний ракурс професійної майстерності: пошуки молодих вчених : матеріалі ІІ міжнародної науково-практичної конференції студентів, аспірантів та молодих вчених. 2016. С. 139–141.
11. Силантьев И. В. Методические особенности проверки капитальных вложений на примере газораспределительной организации // Известия Санкт-Петербург. гос. аграр. ун-та. 2014. № 36. С. 166–169.
12. Гончарова Т. В. Аудит вложений в долгосрочные материальные активы, финансируемые за счет заемных средств // Научные стремления. 2014. № 2 (10). С. 72–76.
13. О формировании, предоставлении и распределении субсидий из федерального бюджета бюджетам субъектов Российской Федерации (вместе с «Правилами формирования, предоставления и распределения субсидий из федерального бюджета бюджетам субъектов Российской Федерации») : Постановление Правительства РФ от 30.09.2014 № 999 (в ред. от 31.01.2018). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

КОНТРОЛЛИНГ: ОПРЕДЕЛЕНИЕ, ЦЕЛИ И ЗАДАЧИ

М. В. Полубелова, К. А. Пьянкова

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Рассматриваются общетеоретические аспекты контроллинга. В настоящее время не существует единого определения контроллинга, поэтому был проведен анализ определений контроллинга, данных различными авторами, и на основе этого сформулировано определение термина «контроллинг». В результате проведенного исследования выявлены цель контроллинга и задачи, необходимые для ее достижения, задачи контроллинга подразделены на три основные группы. Контроллинг обеспечивает достижение своей цели посредством реализации определенных функций, перечень которых также определен в статье. Вследствие своей интегрированности контроллинг обеспечивает синтетический, целостный взгляд на деятельность организации

Ключевые слова: контроллинг, задачи контроллинга, цель контроллинга, функции контроллинга.

CONTROLLING: DEFINITION, GOALS AND TASKS

M. V. Polubelova, K. A. Pyankova

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The article deals with the General theoretical aspects of controlling. Currently, there is no single definition of controlling, so the analysis of controlling definitions of different authors was carried out, and on this basis the definition of the term controlling is formulated. As a result of the conducted research the purpose of controlling and the tasks necessary for its achievement are revealed, controlling tasks are subdivided into three main groups. Controlling ensures the achievement of its goal through the implementation of certain functions, the list of which is also defined in the article. Owing to its integration, controlling provides a synthetic, holistic view of the organization's operations

Keywords: controlling, objectives of controlling, purpose of controlling, functions of controlling.

Эффективность управления – это успешное функционирование среди конкурентов на протяжении долгого периода времени, которое может получить организация в результате слаженной и профессиональной работы системы менеджмента.

Еще несколько лет назад целью функционирования любого коммерческого предприятия можно было назвать получение максимальной прибыли. Сейчас ситуация

несколько изменилась. Теперь коммерческая организация стремится не только получить прибыль, но и не потерять собственных позиций среди своей целевой аудитории.

Для достижения этих целей необходимо обеспечить эффективное управление, это подразумевает, что руководство должно обеспечить успешное долгосрочное функционирование организации. Для этого может использоваться философия контроллинга. Практика показывает, что система контроллинга – это наиболее удобный и успешный метод управления предприятием.

Термин «контроллинг» впервые возник в середине прошлого столетия. Сегодня термин широко применяется в экономической среде. Но, несмотря на практическое применение контроллинга, в настоящее время нет единого подхода к определению его задач, целей, методов.

В различных словарях, статьях можно найти десятки определений термина «контроллинг». Все взгляды, версии весьма противоречивы и спорны. Такое многообразие значений одного термина существует, потому что система контроллинга многообразна, интересна и актуальна.

В настоящий момент контроллингу посвящено много научных трудов, однако единого определения данного понятия нет. Каждый автор трактует этот термин так, как ему кажется более всего правильным и в тот же момент доступным. При таком разнообразии понятия накладываются друг на друга. Прийти к одному понятию очень трудно. Однако все исследователи согласны с тем, что контроль и контроллинг – это однозначно разные термины. Контроль – это действие, а контроллинг – система эффективного управления предприятием [1]. Контроллинг приспосабливается к структуре, миссии. Для успешного управления и эффективного функционирования контроллинг должен охватить все сферы инициативной деятельности организации, а не отдельные ее составляющие.

Самое простое определение интерпретирует «контроллинг» как «управленческий учет» и часто используется как синоним [2].

В результате анализа различных точек зрения на взаимосвязь управленческого учета и контроллинга было выявлено, что однозначного мнения нет. Можно выделить два основных подхода: 1) управленческий учет – это элемент контроллинга; 2) эти понятия тождественны. Управленческий учет по своему содержанию и выполняемым функциям тождествен контроллингу, но есть определенный нюанс: если на предприятии функционирует служба управленческого учета, то наличие контроллинга не подразумевается, если же на предприятии функционирует служба контроллинга, то ее структурным компонентом является управленческий учет. В последнем случае управленческий учет отражает всю финансово-хозяйственную деятельность предприятия в ходе выполнения плана, то есть выполняет непосредственно учетную функцию [3].

По мнению Д. Хана, контроллинг может интерпретироваться как «информационное обеспечение ориентированного на результат управления предприятием» [4].

Н. Г. Данилочкина считает, что контроллинг – это функционально обособленное направление экономической работы, связанное с реализацией финансово-экономической комментирующей функции в менеджменте для принятия оперативных и стратегических решений [5].

Помимо этих определений, как уже было сказано выше, существуют многие другие, разных авторов.

На основе анализа различных определений контроллинга был сделан вывод, что «контроллинг» можно определить как систему информационной, аналитической, методической и инструментальной поддержки менеджмента.

Говоря о целях и задачах контроллинга, можно сделать вывод, что цель контроллинга является производной от целей организации. Высшая цель состоит в сохранении и увеличении ценности организации и в успешном развитии всех сфер деятельности. Таким образом, цель контроллинга можно определить как организацию и координацию работы системы, включающей в себя процессы планирования, учета, контроля, анализа, обеспечивающей формирование информации, необходимой руководству для принятий управленческих решений. Этой цели можно достичь с помощью правильно поставленных задач.

В определении задач также единства мнений нет, так как задачи определяются с учетом специфики деятельности различных предприятий и организаций, но в результате анализа различных перечней задач были выделены три основные задачи, которые подходят любой организации [6–8].

Первую задачу контроллинга можно обозначить как обнаружение проблем и внесение корректировок в деятельность организации своевременно, то есть до того момента, пока эти проблемы не переросли в масштабный кризис. Решить эту задачу можно с помощью следующих действий:

- определения действительного положения организации и ее структурных подразделений;
- составления прогноза по отношению к фактическому состоянию экономики организации на необходимый промежуток времени;
- предварительного определения мест и причин отклонений значений показателей, которые способны целостно охарактеризовать организацию и ее структурные единицы;
- обеспечения устойчивости производственно-финансового состояния организации при достижении максимальных значений показателей;
- поиска узких мест в работе организации.

Вторая задача – контроль и регулирование.

Третья задача контроллинга – информационное сопровождение. Задачу можно решить, если:

- разработать методы планирования и прогнозирования деятельности;
- для составления планов своевременно формировать необходимую информацию;
- установить возможные границы отклонений и своевременно анализировать причины отклонений;
- осуществлять точный учет и контроль фактических затрат и результатов;
- разработать инструменты для планирования, контроля и принятия управленческих решений.

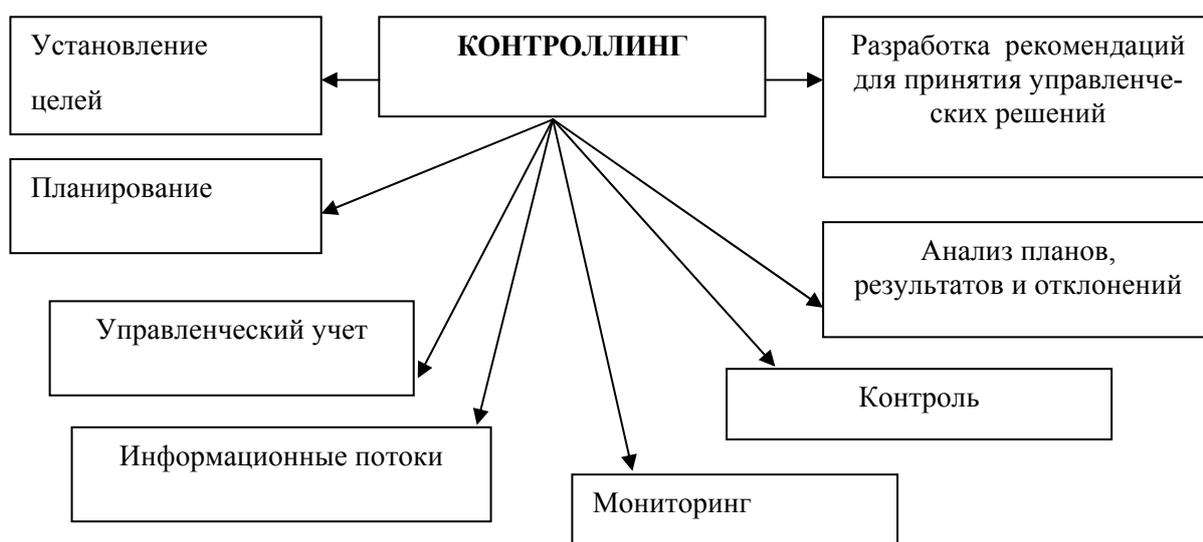
Своевременная реализация этих задач делает возможной подготовку к использованию будущих благоприятных условий, позволяет своевременно выявлять возникающие проблемы, подготавливает организацию к внезапным изменениям во внешней среде, улучшает координацию действий и тем самым способствует длительному и успешному функционированию предприятия и его структурных единиц [9].

Контроллинг – это не та система, которая автоматически обеспечивает успех предприятия, освобождая менеджеров от функций управления. Контроллинг лишь формирует и предоставляет руководству организации необходимую информацию, а управленческие решения на основе этой информации принимают руководители различного уровня.

Функции контроллинга определяются поставленными перед организацией целями и включают те виды управленческой деятельности, которые обеспечивают достижение

этих целей. Сюда относятся: учет, планирование и прогнозирование, контроль за реализацией планов, оценка протекающих процессов, выявление отклонений, их причин и разработка рекомендаций для руководства по устранению причин, вызвавших эти отклонения.

В каждом отдельном случае функции службы контроллинга зависят от многих обстоятельств, но если обобщить существующую практику применения контроллинга, то можно получить следующий перечень основных функций (см. рисунок) [10].



Функции контроллинга

Исходя из специфики деятельности организации функции контроллинга могут быть дополнены и расширены, это определяется масштабами деятельности организации, поставленными перед системой контроллинга целями и задачами, формой реализации контроллинга.

Система контроллинга создается с целью обеспечения достижения поставленных стратегических и оперативных целей организации. Контроллинг – это сложная экономическая система, которая объединяет в себе разнообразные функции: установление целей, планирование, учет, контроль, анализ, управление информационными потоками и разработка рекомендаций для принятия управленческих решений. В результате реализации данных функций в полном объеме контроллинг позволяет всесторонне оценить работу организации, комплексно охарактеризовать проблемы, которые могут появиться в будущем, и определить пути их решения.

Библиографические ссылки

1. Эффективные системы управления производством [Электронный ресурс]: URL: <https://www.cfin.ru/itm/kis/choose/Manufacturing.shtml> (дата обращения: 31.10.2018).
2. Волкова М. В. Контроллинг в системе эффективного управления предприятием // Теория и практика общественного развития : междунар. науч. журнал. Краснодар : Изд. дом «ХОРС», 2014. № 21. С. 89–91.
3. Полубелова М. В. Сущность контроллинга и его взаимосвязь с управленческим учетом // Экономика и управление в современных условиях : материалы междунар. (заочной) науч.-практ. конф. 2014. С. 291–295.

4. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга / пер. с нем. под ред. А. А. Турчака, М. Л. Лукашевича М. : Финансы и статистика, 1997. 800 с.
5. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е. А. Ананькина, С. В. Данилочкин, Н. Г. Данилочкина и др. ; под ред. Н. Г. Данилочкиной. М. : Аудит ; ЮНИТИ, 1998. 279 с.
6. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет : учебник для студентов вузов, обучающихся по экон. специальностям. М. : Омега-Л, 2004. 576 с.
7. Контроллинг на промышленном предприятии : учебник / А. М. Карминский, С. Г. Фалько, И. Д. Грачев и др. ; под ред. проф. А. М. Карминского, С. Г. Фалько. М. : ФОРУМ ; Инфра-М, 2013. 304 с.
8. Манн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих. Система управления прибылью / пер. с нем. Ю. Г. Жукова ; под ред. В. Б. Ивашкевича. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Финансы и статистика, 2006. 304 с.
9. Контроллинг [Электронный ресурс]. URL: http://www.up-pro.ru/library/management_accounting/controlling/man_best_friend.html н (дата обращения: 20.07.2017).
10. Полубелова М. В. Контроллинг : учеб. пособие / Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2014. 180 с.

БЮДЖЕТИРОВАНИЕ КАК УНИВЕРСАЛЬНЫЙ ИНСТРУМЕНТ ПЛАНИРОВАНИЯ ДЕНЕЖНЫХ ПОТОКОВ

Н. И. Попова

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Рассматриваются проблемы бюджетирования и планирования движения денежных средств. Обоснована актуальность применения бюджетирования как универсального инструмента планирования денежных потоков, практическая ценность которого заключается в повышении контроля за эффективным использованием денежных средств, принятии обоснованных решений по оптимизации и сбалансированности денежных потоков с целью обеспечения платежеспособности и финансовой устойчивости предприятия.

Определены основные задачи и логическая последовательность составления бюджета движения денежных средств. Рассматриваются вопросы методического обеспечения процесса бюджетирования с позиций разных авторов. Представлено формирование бюджета движения денежных средств на примере конкретного предприятия.

Ключевые слова: бюджет, бюджетирование, денежные потоки, поступления и отток денежных средств.

BUDGETING AS AN UNIVERSAL TOOL FOR CASH FLOWS PLANNING

N. I. Popova

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The problems of budgeting and cash flow planning are considered. The urgency of the use of budgeting as a universal tool for planning cash flows has been substantiated, the practical value of which is to increase control over the efficient use of funds, to make informed decisions on optimizing and balancing cash flows in order to ensure solvency and financial stability of an enterprise.

The main tasks and logical sequence of budgeting cash flow are defined. Questions of methodological support of the budgeting process from the perspective of different authors are considered. Presented the formation of the budget cash flow on the example of a particular company.

Keywords: budget, budgeting, cash flows, receipts and cash outflows.

К приоритетным задачам, связанным с повышением эффективности финансовой деятельности экономического субъекта, относится планирование денежных потоков предприятия. Недостаточное внимание к планированию и управлению денежными потоками в значительной степени влияет на уровень риска снижения ликвидности и потери платежеспособности, необоснованного привлечения дополнительного внешнего финансирования.

Рациональная система управления денежными потоками, по мнению Э. В. Кузьминой, «необходима для выполнения как стратегических, так и текущих планов, сохранения платежеспособности и финансовой устойчивости, оптимального использования имеющихся активов и источников финансирования для дальнейшего роста, а также минимизации затрат на финансирование хозяйственной деятельности» [7, с. 197].

Основным инструментом планирования денежных потоков является бюджетирование движения денежных средств. Направленность бюджета движения денежных средств на обеспечение сбалансированности поступлений (соответствующих планируемому доходу) и их списание (в соответствии с запланированными расходами по бюджетным периодам) является основополагающим фактором, отражающим значимость и необходимость применения одного из действенных инструментов планирования и контроля движения денежных средств на предприятиях, позволяющего обеспечить финансовую устойчивость, платежеспособность и ликвидность баланса.

Вопросы бюджетирования и планирования – предмет исследования многих авторов, таких как В. Е. Хруцкий [2], А. Ф. Черненко, Т. Ю. Онокой [11], К. А. Казанцев, Е. В. Попов [4], А. В. Болотова [2], Э. В. Кузьмина [7], И. И. Кикоть [5], О. Л. Григорьева [3] и др.

Востребованным и актуальным инструментом планирования движения денежных средств как одного из наиболее значимых аспектов организации операционного цикла, создания действенной системы управления финансами предприятия большинство авторов считают разработку бюджета движения денежных средств, формирование которого позволит экономить денежные ресурсы, оперативно управлять денежными потоками с целью их оптимизации путем сбалансированности положительных и отрицательных денежных потоков. Движение денежных средств отражает процесс формирования, распределения и использования финансовых ресурсов предприятия. «Действенность, а следовательно, и актуальность бюджета движения денежных средств как инструмента управления показана во многих работах российских и зарубежных ученых», – отмечают А. Ф. Черненко и Т. Ю. Онокой [11, с. 50].

Рассматривая проблемы поиска эффективных инструментов оперирования денежными потоками хозяйствующего субъекта, А. В. Болотова акцентирует внимание на том, что «эффективное управление денежными потоками организации возможно лишь при планировании денежного оборота, источников формирования и использования денежных средств» [2, с. 274].

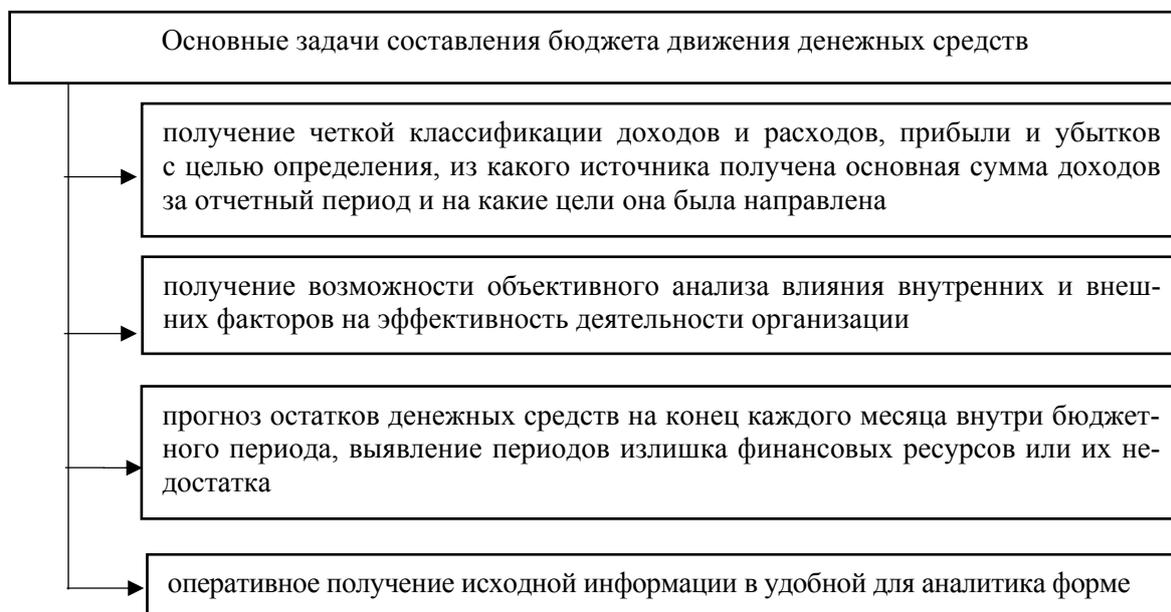
Бюджет движения денежных средств представляет собой план поступлений и платежей, рассчитанный на предстоящий временной период, отражающий ожидаемое конечное сальдо по денежным средствам и финансовое положение предприятия на каждый анализируемый период [9, с. 280].

Применение механизма бюджетирования в качестве методического инструментария планирования денежных потоков позволит запланировать и учесть периоды наибольшего и наименьшего наличия денежных средств, проанализировать эффективность использования средств и представить перспективный уровень платежеспособности предприятия [8].

Пристальное внимание должно быть уделено обоснованию целей и задач, во многом определяющих направления применения бюджетирования как универсального инструмента работы с денежными потоками, практическая ценность которого заключается в обеспечении постоянного наличия денежных средств, направляемых на исполне-

ние обязательств предприятия, и в эффективном использовании избытка этих средств (см. рисунок).

Главная цель составления бюджета, по мнению Блажевич О. Г., Шальневой В. В., Кирильчук Н. А. и Сафоновой Н. С., «заключается в планировании объемов поступлений денежных средств и их источников, а также определении направлений их использования с целью достижения поставленных целей и обеспечения бесперебойного функционирования предприятия» [1, с. 5].



Основные задачи составления бюджета движения денежных средств

Значительное число научных публикаций посвящено описанию технологии бюджетирования движения денежных средств, алгоритм которого является формализованным, включающим ряд последовательно выполняемых этапов. Вклад авторов в разработку методического обеспечения механизма бюджетного планирования представлен в табл. 1 [1; 4; 5; 11].

В современных условиях совершенствование технологии построения бюджета движения денежных средств обусловлено необходимостью создания эффективного инструмента планирования денежных потоков, применяемого для принятия обоснованных и эффективных решений по оптимизации денежных потоков с целью обеспечения платежеспособности и финансовой устойчивости предприятия.

Таблица 1

Методическое обеспечение бюджетирования движения денежных средств

Автор	Методический инструментарий бюджетирования	Описание
Хруцкий В. Е.	Определена логическая последовательность создания бюджета движения денежных средств	<ul style="list-style-type: none"> – определение необходимого уровня средств для финансирования инвестиционных затрат; – определение минимального уровня ежедневного остатка денежных средств на непредвиденные расходы; – определение доходной части бюджета; – определение расходной части бюджета; – формирование бюджета движения денежных средств, контроль и корректировка

Автор	Методический инструментарий бюджетирования	Описание
Джай Х. Шим	Структурирование, выделение основных разделов бюджета движения денежных средств	– поступление денежных средств; – расход денежных средств; – чистый поток денежных средств; – финансовый раздел, детализирующий получение и погашение заемных средств
Казанцев К. А. Попов Е. В.	Разработка заявочно-договорной методики формирования бюджета движения денежных средств и платежного календаря на основе заявок на расходование денежных средств	особенности предлагаемой методики: – формирование бюджета движения денежных средств на краткосрочный период; – планирование выплат денежных средств на основе утвержденных заявок и договоров; – сверка заявок по расходам; – с учетом результатов сверки корректировка бюджета движения денежных средств
Блажевич О. Г. Шальнева В. В. Кирильчук Н. А. Сафонова Н. С.	Выделение этапов процесса бюджетирования	– построение плана продаж и составление схемы денежных поступлений; – построение плана производства; – построение сметы коммерческих расходов; – построение сметы затрат прямого труда; – построение сметы производственно-накладных затрат; – формирование сметы административных и маркетинговых затрат; – составление операционного бюджета; – расчет единицы себестоимости продукции; – составление планового отчета о финансовых результатах; – составление планового отчета о движении денежных средств; – построение расчетного баланса планового периода
Черненко А. Ф. Онокой Т. Ю.	Создание бюджета движения денежных средств на основе мультипроектного метода	особенности предлагаемой методики: – позволяет реализовать в деятельности предприятия единую систему учета, планирования денежных потоков и оперативного контроля; – разработанная форма отчета о движении денежных средств объединяет плановую и фактическую структуру данных; – позволяет реализовать прозрачность формирования содержащихся в ней показателей, проследить их динамику во временном интервале и детализацию до уровня статей или перечня хозяйственных операций

Мы поддерживаем точку зрения К. А. Казанцева, Е. В. Попова о том, что традиционная методика формирования расходной части бюджета движения денежных средств не всегда подходит для нужд оперативного (краткосрочного) планирования сроком до одного месяца.

Традиционные технологии бюджетирования авторы рекомендуют дополнять использованием заявочно-договорной методики формирования бюджета движения денежных средств, практическая ценность которой заключается в предлагаемом

алгоритме формирования бюджета движения денежных средств на краткосрочный период [4, с. 217]:

- проведение анализа текущей потребности подразделений и сложившейся к концу периода структуры платежей по договорным взаимоотношениям;
- сверка заложенных в бюджет доходов и расходов и инвестиционный бюджет доходов и расходов с потребностями по текущему движению денежных средств;
- по результатам сверки проведение либо корректировки бюджета движения денежных средств, либо изменения бюджета доходов и расходов и инвестиционного бюджетов.

Рассматривая проблемы практического применения бюджетирования, Э. В. Кузьмина отмечает, что разработанный на год бюджет движения денежных средств, увязывающий объем финансовых ресурсов с их источниками и направлениями расходования, не может учитывать все факторы, влияющие в различные моменты времени на денежные потоки. Автор считает, что «по мере накопления фактических данных, изменения ситуации на рынке или изменения стратегии необходимо пересматривать прогнозные показатели и в этом случае целесообразно использовать скользящее планирование, представляющее собой достаточно трудоемкий и затратный процесс, требующий регулярного пересмотра текущей ситуации и корректировки планов, но, с другой стороны, при вовлечении в процесс всех заинтересованных лиц позволяющее построить более качественный прогноз» [7, с. 198].

Технологию создания бюджета движения денежных средств рассмотрим на примере предприятия, оказывающего услуги по разработке проектов промышленных процессов и производств, относящихся к электротехнике, электронной технике, горному делу, химической технологии, машиностроению, а также к области промышленного строительства, системотехники и техники безопасности.

Бюджет движения денежных средств формируется по «кассовому» методу (т. е. доходы и расходы должны быть не только совершены, но и оплачены). Бюджет движения денежных средств на второй квартал отчетного периода представлен в табл. 2.

Таблица 2

Бюджет движения денежных средств, руб.

Показатели	Апрель	Май	Июнь
Остаток денежных средств на начало периода	22 448 924,44	14 552 711,11	(43 591 494,23)
Поступление денежных средств	209 153 143,87	177 766 979,07	236 677 342,79
Направление расходования средств			
Платежи текущие	59 354 500,00	88 598 506,92	89 618 622,92
Субподряд – выполненные работы	102 273 087,78	100 256 329,8	168 188 242,33
Авансовые платежи	2 884 800,00	22 200 000,00	7 842 719,80
Прочие платежи	22 536 969,42	9 025 633,97	10 000 000,00
Депозиты и кредиты	30 000 000,00	–	–
Выплата дивидендов		15 830 713,69	–
Сальдо денежного потока	(7 896 213,33)	(58 144 205,34)	(38 972 242,26)
Остаток денежных средств на конец периода	14 552 711,11	(43 591 494,23)	(82 563 736,49)

Проведенный анализ полученных результатов, свидетельствует об образовании «кассовых разрывов», наблюдается превышение расходной части бюджета над доход-

ной, что в конечном итоге приводит к отрицательному сальдо денежных средств на конкретный период времени и потребности в дополнительном финансировании.

Эффективное планирование и управление денежными потоками способствует рациональному их распределению, позволяет предотвратить появление кассовых разрывов.

Ценность применения технологии бюджетирования заключается в повышении контроля за эффективным использованием денежных средств, делает бюджет движения денежных средств уникальным инструментом управления эффективностью в целом, поскольку через рациональное управление денежным потоком можно решать вопросы достаточной платежеспособности, сбалансированности денежных потоков и эффективного управления предприятием.

Библиографические ссылки

1. Блажевич О. Г., Шальнева В. В., Кирильчук Н. А., Сафонова Н. С. Бюджетирование как составная часть финансового планирования деятельности предприятия (часть II) // Научный вестник: финансы, банки, инвестиции / Крымский федер. ун-т им. В. И. Вернадского. 2017. № 2 (39). С. 5–20.

2. Болотова А. В. Планирование и анализ денежных потоков на основе составления бюджета движения денежных средств // Вестник Белгород. ун-та потребительской кооперации. 2010. № 2 (34). С. 274–277.

3. Григорьева О. Л. Управление денежными потоками на основе формирования прогнозного бюджета движения денежных средств / Ин-т аграр. проблем РАН (Саратов) // Островские чтения. 2015. № 1. С. 186–190.

4. Казанцев К. А., Попов Е. В. Алгоритм формирования бюджета движения денежных средств при краткосрочном (оперативном) планировании // Экономический анализ: теория и практика. 2004. № 12 (27). С. 14–19.

5. Кикоть И. И. Управление денежными потоками с помощью инструментов бюджетирования // Потребительская кооперация / Белорус. торг.-экон. ун-т потребительской кооперации. Гомель, 2017. № 1 (56). С. 41–46.

6. Кузнецова И. М. Методика формирования бюджета движения денежных средств // Молодой ученый. Казань, 2015. № 11 (91). С. 883–887.

7. Кузьмина Э. В. Бюджетирование как основа оптимизации управления финансовыми ресурсами в агрохолдингах // Вестник Волгоград. гос. ун-та. Серия 3: Экономика. Экология. 2013. № 2 (23). С. 196–204.

8. Попова Н. И. Необходимость планирования денежных потоков // Актуальные вопросы экономических наук. Новосибирск : Центр развития научного сотрудничества, 2011. № 20. С. 279–282.

9. Попова Н. И. Применение механизма бюджетного планирования доходов и расходов // Проблемы современной экономики. Новосибирск, 2012. № 7. С. 220–224.

10. Хруцкий В. Е., Гамаюнов В. В. Внутрифирменное бюджетирование : учебник. М. : Финансы и статистика, 2006. 464 с.

11. Черненко А. Ф., Онокой Т. Ю. Движение денежных средств: бюджет и отчетность предприятий инновационной сферы деятельности // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 39 (381). С. 50–68.

УПРАВЛЕНИЕ ОСНОВНЫМ КАПИТАЛОМ ПРЕДПРИЯТИЯ

Н. И. Попова, К. О. Шум

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Статья посвящена вопросам управления основным капиталом предприятия. Дана описательная характеристика базовых подходов к определению капитала: концепция физической природы капитала, концепция финансовой природы капитала, учетно-оценочный подход. Отражена специфика движения основного капитала применительно к сегментам бизнеса. Представлена классификация основного капитала по функциональным видам. Выявлены преимущества и недостатки основного капитала. Рассмотрен алгоритм управленческих действий по управлению основным капиталом.

Результаты исследований значимы и актуальны для внешних пользователей при изучении степени финансового риска субъектов хозяйствования; внутренних пользователей для учета данной информации при определении перспектив развития и разработки финансовой стратегии предприятия.

Ключевые слова: основной капитал, нематериальные активы, долгосрочные финансовые инвестиции.

MANAGEMENT OF THE MAIN CAPITAL OF THE ENTERPRISE

N. I. Popova, K. O. Shum

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The article is devoted to the management of the main capital of the enterprise. The description of the basic approaches to the definition of capital is given: the concept of the physical nature of capital, the concept of the financial nature of capital, the accounting and appraisal approach. Reflects the specificity of the movement of fixed capital in relation to business segments. The classification of fixed capital by functional types is presented. The advantages and disadvantages of fixed capital are revealed. The algorithm of management actions for the management of fixed capital is considered.

The research results are significant and relevant to external users in the study of the degree of financial risk of business entities; internal users to take into account this information in determining the prospects for development and the development of the company's financial strategy.

Keywords: fixed capital, intangible assets, long-term financial investments.

В современных условиях залогом выживания и основой устойчивого положения предприятия служит его экономическая стабильность, отражающая такое состояние капитала, при котором предприятия, свободно маневрируя денежными средствами, готовы путем эффективного его применения обеспечить бесперебойный процесс производства и реализации продукции.

Вопросы управления основным капиталом актуальны и являются предметом исследования многих авторов, таких как М. Антонов [1], Н. В. Бичахчян, Е. М. Королькова [2], А. К. Токбаева [9], С. А. Орехов [8], Л. В. Дергун [3], В. В. Ковалев [5] и др.

Изучение в полном объеме использования капитала необходимо для оценки рационального формирования источников финансирования деятельности предприятия, его рыночной устойчивости. Результаты исследований значимы и актуальны для внешних пользователей (банков, поставщиков) при изучении степени финансового риска субъектов хозяйствования; внутренних пользователей (руководителей высшего, среднего звена) для учета данной информации при определении перспектив развития и разработки финансовой стратегии предприятия.

Использование основного капитала играет главную роль в кругообороте фондов, так как предприятия, которые функционируют на началах коммерческого расчета, должны обладать определенной имущественной и оперативной самостоятельностью для того, чтобы быть рентабельными и привлекательными для инвесторов.

Рассматривая вопросы управления основным капиталом, необходимо уделить внимание классификации подходов к определению капитала, применение которой позволит структурировать изучаемый объект исследования (рис. 1) [4].

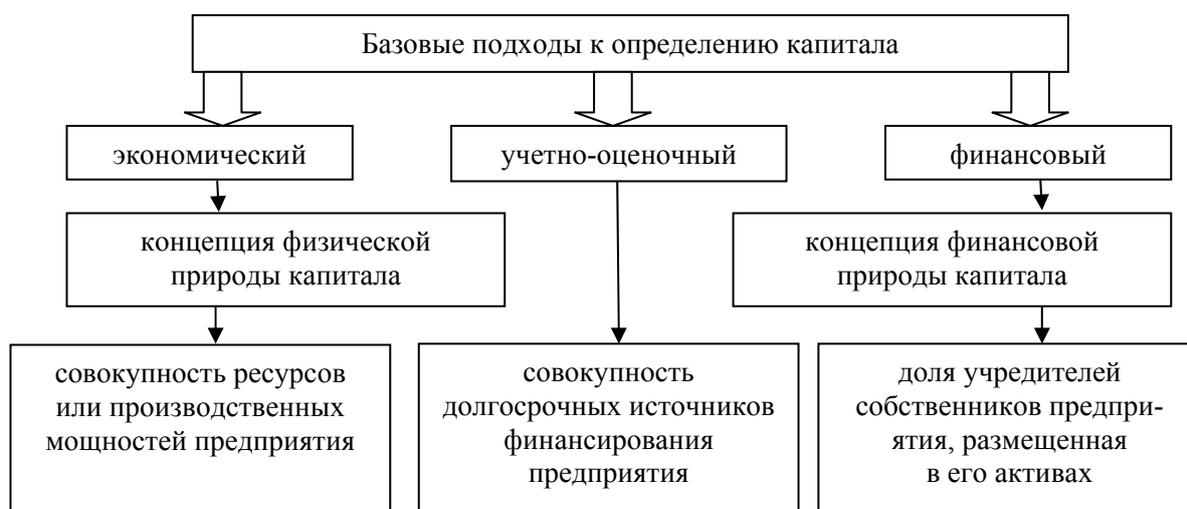


Рис. 1. Базовые подходы к определению капитала

Описывая учетно-оценочный инструментарий управления основным капиталом, Л. В. Зубарева отмечает, что характер движения основного капитала обусловлен инвестициями. По мнению автора, специфика движения основного капитала применительно к сегментам бизнеса может быть рассмотрена по следующим направлениям [4, с. 142]:

- инвестиционная деятельность: капитальные вложения (строительство, приобретение основных средств) с целью приращения основного капитала;
- финансовая деятельность: долгосрочные вложения в ценные бумаги, вложения в совместную деятельность с целью формирования совместного основного капитала и его приращения; в уставные капиталы других организаций (консолидация капитала);
- операционная деятельность: доходные вложения в материальные ценности (финансовый лизинг) с целью приращения дохода.

Основной капитал (основные средства) – это произведенные активы, подлежащие использованию неоднократно или постоянно в течение длительного периода, но не менее одного года, для производства товаров, оказания рыночных и нерыночных услуг, для управленческих нужд либо для предоставления другим организациям за плату во временное владение и пользование [7].

Классификация основного капитала по функциональным видам представлена в табл. 1 [9, с. 12; 11, с. 39].

Таблица 1

Состав основного капитала предприятия

Основные средства	Нематериальные активы	Долгосрочные финансовые инвестиции
Средства труда, выраженные в денежной форме; участвуют в производственном процессе многократно, не меняя натурально-вещественной формы, свою стоимость переносят на стоимость готовой продукции в виде амортизационных отчислений	Различные права пользования, патенты, организационные расходы	Затраты на долевое участие в уставном капитале в других предприятиях, на приобретение акций и облигаций на долговременной основе

На основании изученной литературы по теме исследования выявлены преимущества и недостатки основного капитала (табл. 2) [8].

Таблица 2

Преимущества и недостатки основного капитала

Основной капитал	
Преимущества	Недостатки
Инфляция не подтверждает потерю	В большинство случаев подтвержден моральному износу в активной части производственных основных средств и нематериальных операционных активах Активы малоизменчивы в структуре короткого периода, тем самым не очень поддаются оперативному управлению Средством обеспечения потока платежей служить не может (так как в подавляющей части он относится к группе слаболиквидных активов, обслуживающих операционную деятельность предприятия)
В процессе операционной деятельности имеет наименьший коммерческий риск потери	
Обеспечение стабильной прибыли при выпуске различных видов продукции (в соответствии с конъюнктурой товарного рынка)	
В период хранения запасов предприятия способствует предотвращению или существенному снижению потерь	
Во время подъема конъюнктуры товарного рынка могут быть большие резервы существенного расширения объема операционной деятельности	

Для того чтобы занять высокое конкурентоспособное место на рынке, любое предприятие ставит перед собой задачу совершенствовать собственные технологии, улучшать свою коммерческую эффективность и состоятельность.

Основной капитал непосредственно участвует в создании материальных ценностей, тесно взаимосвязан с конкурентоспособностью выпускаемой продукции, а его эффективное использование способствует росту фондоотдачи, производительности труда, росту прибыли, и, в конечном счете, от его материально-технического состояния зависит жизнеспособность самого субъекта хозяйствования [6, с. 132].

Управление основным капиталом – это комплекс целенаправленных управленческих воздействий субъектов на специфические объекты управления. Такое определение дает возможность рассматривать управление не только основным капиталом как таковым, но и теми факторами, которые оказывают непосредственное влияние на его размер и структуру.

Решение задач управления основным капиталом предприятия возможно посредством применения следующих инструментов:

- амортизационная политика предприятия;
- методы оценки и переоценки стоимости различных элементов основного капитала;
- налогообложение;
- инвестиционная политика;
- соотношение различных элементов внеоборотных активов в общей их стоимости;
- оценка уровня состояния и движения основного капитала;
- анализ эффективности использования основного капитала.

Большинство авторов, рассматривая вопросы управления капиталом предприятий, акцентируют внимание на необходимости изучения действий по управлению основным капиталом (рис. 2).

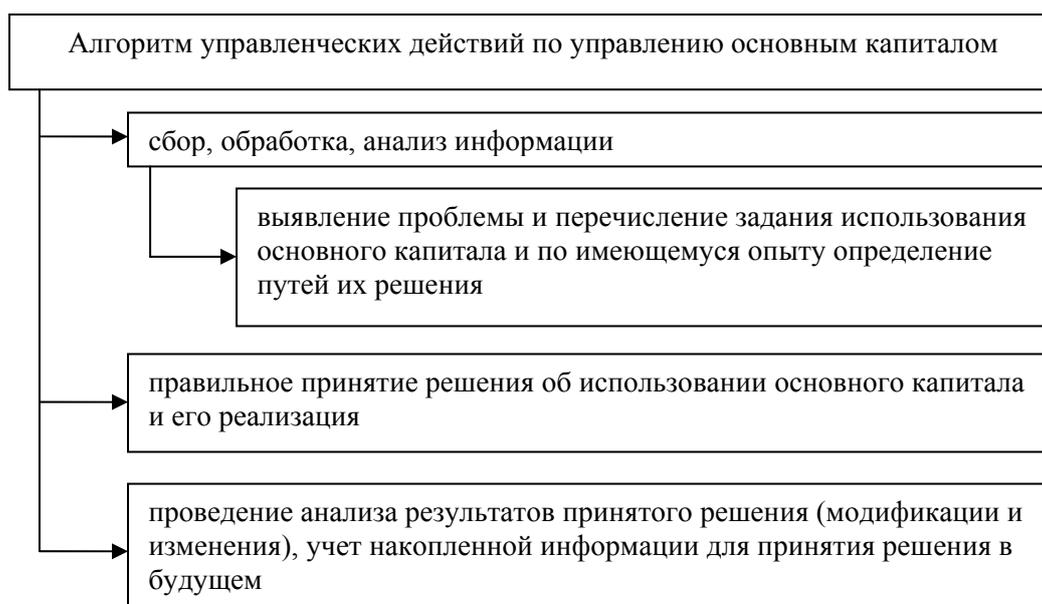


Рис. 2. Алгоритм управленческих действий по управлению основным капиталом [1]

Следует учесть, что управление основным капиталом может рассматриваться в разных аспектах: организационном, информационном, технологическом [10, с. 124].

В рамках организационного аспекта внимание направлено на выбор формы организации управления, формирование организационной структуры и определения функций каждого ее элемента.

Информационный аспект управления связан с определением информационной базы исследования, необходимой для оценивания эффективности использования основного капитала, иллюстрирующего достигнутый уровень качества основного капитала и необходимость осуществления управленческих действий.

Технологический аспект управления основным капиталом предполагает систематическую диагностику технического состояния основных средств, обеспечение и прогнозирование их технического обслуживания и ремонта в ближайшей перспективе.

Подводя итог, можно сказать, что возможность предприятия достичь успеха на рынке и получения большей прибыли зависит от эффективного управления основным капиталом. Эффективное управление основным капиталом направлено на рост показателей рентабельности и ликвидности хозяйствующего субъекта, повышение его конкурентоспособности и инвестиционной привлекательности.

Библиографические ссылки

1. Антонов М. Использование основных производственных фондов предприятия и их эффективность [Электронный ресурс]. URL: http://timesnet.ru/my_biz (дата обращения: 28.10.2018).
2. Бичахчян Н. В., Королькова Е. М. Управление основным капиталом предприятия // Экономика и предпринимательство. 2017. № 6 (83). С. 478–787.
3. Дергун Л. В. Управление основным капиталом предприятия: финансовый аспект // Социально-экономическое развитие предприятий и регионов Беларуси: инновации, социальные ориентиры, глобализация / Витеб. гос. технол. ун-т. 2009. С. 160–163.
4. Зубарева Л. В. Концепция учетно-аналитического инструментария, используемого в управлении основным капиталом организации // Экономические и гуманитарные науки / Орлов. гос. ун-т им. И. С. Тургенева. 2009. № 1 (207). С. 141–148.
5. Ковалев В. В. Курс финансового менеджмента : учебник. 2-е изд. М. : Проспект, 2009. 440 с.
6. Коровина В. А. Эффективность управления основным капиталом российских организаций // Новая наука в интерпретации современного образовательного процесса : сб. науч. трудов / под ред. С. В. Кузьмина. Казань, 2017. С. 132–135.
7. Методологические пояснения по статистике [Электронный ресурс]. URL: http://www.gks.ru/bgd/free/B99_10/Main.htm (дата обращения: 28.10.2018).
8. Орехов С. А. Управление основным капиталом предприятия // Молодежь и наука / Урал. гос. аграр. ун-т. Екатеринбург, 2016. № 4. С. 156–159.
9. Ромашова И. Б. Управление основным капиталом // Финансы и кредит. 2004. № 5 (143). С. 9–16.
10. Токбаева А. К. Анализ и управление основным капиталом предприятия // Бухгалтерский учет, анализ и аудит в современных условиях / Санкт-Петерб. гос. экон. ун-т. Филиал в Кизляре. 2017. С. 121–125.
11. Пионткевич Н. С. Теория и методология управления основным капиталом организации // Известия Урал. гос. экон. ун-та. 2015. № 5 (61). С. 38–43.

ВЛИЯНИЕ ИЗМЕНЕНИЙ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА НА РАЗМЕР НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ПРЕДПРИЯТИЯ

А. Н. Разя, А. М. Саакян

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Определено влияние размера налоговых обязательств на показатели деятельности хозяйствующего субъекта. В свою очередь размер налоговых обязательств зависит от налогового законодательства, которое претерпевает изменения из года в год. Проведен анализ основных изменений законодательства о налогах и сборах. Определена необходимость изучения и учета всех изменений налогового законодательства в целях планирования деятельности предприятий, оптимизации и минимизации налоговых обязательств и налоговой нагрузки, в целях максимального использования возможных налоговых льгот.

Ключевые слова: налоговые обязательства, изменения законодательства о налогах и сборах.

THE EFFECT OF CHANGES IN TAX LEGISLATION ON THE TAX OBLIGATIONS OF THE COMPANY

A. N. Razy, A. M. Saakyan

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The article defines the impact of the size of tax liabilities on the performance of an economic entity. In turn, the amount of tax liabilities depends on the tax legislation, which is changing from year to year. The article analyzes the main changes in the legislation on taxes and fees. The necessity of studying and accounting of all changes of the tax legislation for the purpose of planning of activity of the enterprises, optimization and minimization of tax obligations and tax loading, for the purpose of the maximum use of possible tax privileges is defined.

Keywords: tax liabilities, changes in legislation on taxes and fees.

Финансовое состояние любого хозяйствующего субъекта зависит от результатов коммерческой, финансовой и производственной деятельности. На результаты деятельности предприятия оказывают влияние как внутренние, так и внешние факторы.

Одним из инструментов повышения эффективности деятельности предприятия является налоговое планирование. Необходимость налогового планирования обусловлена тем, что с налогами, порядком их расчета и уплаты связаны все стороны финансовой деятельности организации.

Налоговые платежи хозяйствующего субъекта оказывают влияние на все показатели деятельности организации. Налоги влияют на производственную деятельность предприятий, платежеспособность, финансовую устойчивость. Степень влияния зависит от системы налогообложения, состава налоговых обязательств, а также от порядка их расчета и уплаты. Возможность применения льгот, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, также оказывает влияние на деятельность предприятия.

В свою очередь размер налоговых обязательств зависит и от налогового законодательства, которое постоянно претерпевает изменения. Постоянно принимаются новые законы и вносятся поправки в действующие.

Рассмотрим основные изменения, вступающие в действие с начала 2019 года. Результаты анализа изменений налогового законодательства по основным видам налоговых платежей представлены в таблице [1; 2; 3; 4; 5; 6; 7; 8; 9; 10; 12].

Изменения налогового законодательства

Изменение	Источник
<i>Налог на прибыль организаций</i>	
Разрешено учитывать стоимость путевок для сотрудников (если сотрудник отдыхал на территории России; затраты не превышали 50 тыс. руб. на одного человека и 6 % от расходов на оплату труда в совокупности)	Федеральный закон от 23.04.2018 № 113-ФЗ
Платежи за проезд большегрузов могут быть учтены в расходах при расчете налога на прибыль	Федеральный закон от 03.07.2016 № 249-ФЗ
Суда, зарегистрированные в Российском международном реестре, можно амортизировать на общих основаниях	Федеральный закон от 04.06.2018 № 137-ФЗ
Регионы не имеют права устанавливать пониженные ставки по налогу на прибыль организаций	Федеральный закон от 03.08.2018 № 302-ФЗ
<i>НДС</i>	
Повышение основной ставки НДС до 20 %	Федеральный закон от 03.08.2018 № 303-ФЗ
Российские организации и предприниматели, приобретающие электронные услуги иностранных организаций, не признаются налоговыми агентами этих компаний	Федеральный закон от 27.11.2017 № 335-ФЗ
Введена необходимость подтверждения места оказания услуг в электронной форме специальными реестрами операций	Федеральный закон от 27.11.2017 № 335-ФЗ
Определен перечень документов для подтверждения вычета по электронным услугам иностранных компаний	Федеральный закон от 27.11.2017 № 335-ФЗ
Изменен порядок подтверждения нулевой ставки по отдельным операциям	Федеральный закон от 27.11.2017 № 350-ФЗ, ст. 164 НК РФ
<i>Акцизы</i>	
Расширен перечень подакцизных товаров	Федеральный закон от 03.08.2018 № 301-ФЗ
Повышение ставок акцизов на некоторые товары	Федеральный закон от 27.11.2017 № 335-ФЗ, Федеральный закон от 03.08.2018 № 301-ФЗ
<i>Транспортный налог</i>	
Отменен вычет в размере платы за проезд большегрузов	Федеральный закон от 03.07.2016 № 249-ФЗ
Введены авансовые платежи по транспортному налогу в отношении большегрузов только в тех регионах, где установлены отчетные периоды	Федеральный закон от 03.07.2016 № 249-ФЗ

Изменение	Источник
<i>Налог на имущество организаций</i>	
Отменена обязанность уплаты налога в отношении движимого имущества	Федеральный закон от 03.08.2018 № 302-ФЗ
<i>Земельный налог</i>	
Уточнение порядка расчета суммы налога с кадастровой стоимости	Федеральный закон от 03.08.2018 № 334-ФЗ
<i>Специальные налоговые режимы</i>	
Платежи за проезд большегрузов могут быть включены в расходы налогоплательщиками на УСН при объекте налогообложения «доходы – расходы»	Федеральный закон от 03.07.2016 № 249-ФЗ
Регионам предоставлено право установления дифференцированных налоговых ставок (от 0 до 6 %) для всех или отдельных категорий налогоплательщиков единого сельскохозяйственного налога	Федеральный закон от 07.03.2018 № 51-ФЗ
Юридические лица и предприниматели, применяющие ЕСХН, обязаны платить НДС	Федеральный закон от 27.11.2017 № 335-ФЗ
<i>Страховые взносы</i>	
Установлено бессрочное действия тарифа по пенсионным взносам (22 %)	Федеральный закон от 03.08.2018 № 303-ФЗ

Планируемые изменения налогового законодательства коснулись как первой, так и второй части Налогового кодекса [12].

Например, изменится порядок проведения налогового контроля. Теперь предметом повторной выездной проверки на основании уточненной декларации с уменьшением суммы налога может быть только обоснованность уменьшения налога на основании сведений, измененных в уточненной декларации (ст. 93.1 НК РФ). Также изменены условия, при которых можно уточнить налоговый платеж. В соответствии с положениями Федерального закона от 29.07.2018 № 232-ФЗ налоговый платеж можно уточнить, если со дня уплаты прошло не более трех лет и если уточнение не приводит к образованию недоимки и денежные средства поступили в бюджет. Платеж не уточняется в случае, если он не поступил в бюджет [11].

Из положительных сторон изменения налогового законодательства в отношении налогоплательщиков, производящих страховые выплаты, можно выделить то, что законодателем не увеличен тариф по пенсионным взносам [4].

Планируются изменения, которые непосредственно увеличат сумму налоговых обязательств по отдельным видам налогов и, как следствие, размер налоговой нагрузки. Так, в отношении плательщиков акцизов законодательством о налогах и сборах предусмотрено введение новых товаров, признаваемых объектом налогообложения, а также повышение налоговых ставок в отношении некоторых видов подакцизных товаров.

Одним из основных изменений является планируемое повышение ставки другого косвенного налога – налога на добавленную стоимость (с действующей 18 до 20 %) [4]. Помимо роста налоговых обязательств по данному налогу налогоплательщик столкнется с трудностями ведения налогового учета. Первое время в процессе перехода с действующего размера ставки на новый необходимо внимательно учитывать все аспекты налогового учета НДС, ведения налоговой отчетности, расчета и учета авансовых платежей.

Еще одним изменением, связанным с установлением размера ставок, является изменение по налогу на прибыль организаций. В соответствии с Федеральным законом от 03.08.2018 № 302-ФЗ регионы не смогут устанавливать новые пониженные ставки.

Таким образом, налогоплательщики теряют возможность сокращения налоговых обязательств по данному налогу [3].

Другие изменения по указанному налогу способствуют сокращению налоговой базы. Например, теперь при расчете налога на прибыль могут быть учтены: стоимость путевок для сотрудников и их семей (при выполнении условий, предусмотренных налоговым законодательством); платежи за проезд большегрузов. Кроме того, суда, зарегистрированные в Российском международном реестре, можно амортизировать на общих основаниях.

Рассмотрим основные изменения в отношении региональных налогов. Федеральным законом от 03.08.2018 № 302-ФЗ отменена обязанность уплаты налога на имущество организаций в отношении всего движимого имущества [3].

Изменения, которые коснутся транспортного налога, заключаются в следующем: отменен вычет в размере платы за проезд большегрузов; введены авансовые платежи по транспортному налогу в отношении большегрузов (в регионах, где установлены отчетные периоды). Последнее из указанных изменений не повлияет на размер суммы уплачиваемого налога, однако усложнит систему сдачи отчетности.

В отношении специальных налоговых режимов предусмотрены изменения по упрощенной системе налогообложения и единому сельскохозяйственному налогу.

Налогоплательщиками на УСН (объект налогообложения «доходы – расходы») в расходы могут быть включены платежи за проезд большегрузов [6].

Организации и предприниматели, применяющие единый сельскохозяйственный налог, в соответствии с новыми требованиями налогового законодательства обязаны платить НДС, что, безусловно, увеличит налоговую нагрузку [7].

Однако для плательщиков ЕСХН есть и положительные стороны в изменении законодательства: региональным законодателям предоставлено право установления дифференцированных налоговых ставок (от 0 до 6 % для всех или отдельных категорий налогоплательщиков единого сельскохозяйственного налога) [9].

Как известно, высокий размер налоговой нагрузки ограничивает предприятия в ресурсах, необходимых для их развития. Каждый хозяйствующий субъект имеет право использовать способы ведения хозяйственных операций и деятельности таким образом, чтобы максимально сократить свои налоговые обязательства.

Результатом налогового планирования должно быть увеличение возможностей для повышения эффективности деятельности предприятия, и изучение влияния налоговых обязательств на показатели деятельности является одним из этапов его реализации.

Многочисленные изменения, которые вводятся законами, регулирующими вопросы налогообложения, могут привести к положительным либо к негативным изменениям деятельности предприятия.

Налогоплательщику в обязательном порядке рекомендуется проводить исследование изменений налогового законодательства в целях максимального использования возможных налоговых льгот и во избежание штрафных санкций, установленных при несоблюдении новых требований законодательства. При минимизации и оптимизации налоговых обязательств налогоплательщик должен использовать все преимущества и недостатки существующего законодательства, учитывать его сложность и противоречивость.

Библиографические ссылки

1. О внесении изменения в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации : федер. закон от 27.11.2017 № 350-ФЗ [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_283509/ (дата обращения: 05.11.2018).

2. О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации : федер. закон от 03.08.2018 № 301-ФЗ [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_304074/ (дата обращения: 07.11.2018).

3. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации : федер. закон от 03.08.2018 № 302-ФЗ [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_304083/ (дата обращения: 05.11.2018).

4. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах : федер. закон от 03.08.2018 № 303-ФЗ с изм. от 30.10.2018 [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_304084/ (дата обращения: 07.11.2018).

5. О внесении изменений в статью 52 части первой и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации : федер. закон от 03.08.2018 № 334-ФЗ [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_304058/ (дата обращения: 05.11.2018).

6. О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации : федер. закон от 03.07.2016 № 249-ФЗ [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_200492/ (дата обращения: 06.11.2018).

7. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации : федер. закон от 27.11.2017 № 335-ФЗ с изм. от 03.08.2018 [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_283495/ (дата обращения: 04.11.2018).

8. О внесении изменения в статьи 255 и 270 части второй Налогового кодекса Российской Федерации : федер. закон от 23.04.2018 № 113-ФЗ [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_296453/ (дата обращения: 03.11.2018).

9. О внесении изменения в статью 346.8 части второй Налогового кодекса Российской Федерации : федер. закон от 07.03.2018 № 51-ФЗ [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_292520/ (дата обращения: 03.11.2018)

10. О внесении изменений в статьи 256 и 270 части второй Налогового кодекса Российской Федерации : федер. закон от 04.06.2018 № 137-ФЗ [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_299384/ (дата обращения: 06.11.2018).

11. О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с совершенствованием налогового администрирования [Электронный ресурс] : федер. закон от 04.06.2018 № 137-ФЗ. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_303422/ (дата обращения: 06.11.2018).

12. Налоговый кодекс Российской Федерации: Часть первая и вторая (ред. от 11.10.2018) [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/ (дата обращения: 03.11.2018).

**ОСОБЕННОСТИ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
УЧРЕЖДЕНИЙ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
И ИХ ВЛИЯНИЕ НА УЧЕТ ЗАТРАТ**

Ю. А. Сафронова

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Исследованы государственные и негосударственные типы образовательных учреждений в Российской Федерации, предоставляющие услуги высшего образования, изучены отличительные особенности их финансово-хозяйственной деятельности. Уделяется особое внимание отличительным особенностям бюджетных образовательных учреждений от автономных образовательных учреждений. Проведен анализ влияния особенностей финансово-хозяйственной деятельности учреждений высшего образования на формирование и учет затрат, изучена зависимость учета затрат от компетентной организации управленческого учета, выявлены основные недостатки существующей системы. Отражены рекомендации по усовершенствованию системы управленческого учета в государственных образовательных учреждениях с целью повышения качества финансового менеджмента в сфере образовательных услуг.

Ключевые слова: высшее образование, образовательные услуги, финансово-хозяйственная деятельность, учет затрат, управленческий учет.

**FEATURES OF FINANCIAL AND ECONOMIC ACTIVITY
HIGHER EDUCATIONAL INSTITUTIONS
AND THEIR IMPACT ON COST ACCOUNTING**

Y. A. Safronova

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The article examines state and non-state types of higher education institutions in the Russian Federation, studies the distinctive features of their financial and economic activities. The article pays special attention to the distinctive features of budgetary educational institutions from autonomous educational institutions. The author analyzes the impact of features of financial and economic activities of higher education institutions on the formation and cost accounting, studies the dependence of cost accounting on the competent organization of management accounting, identifies the main disadvantages of the existing system. The article reflects recommendations on the improvement of the management accounting system in state educational institutions with the aim of improving the quality of financial management in the field of educational services.

Keywords: higher education, educational services, financial and economic activity, cost accounting, management accounting.

Процесс интегрирования российского высшего образования в Болонскую систему неизбежно повлек за собой трансформацию финансово-хозяйственных отношений, занимающих важное место в механизме правового регулирования деятельности учреждений высшего образования.

Актуальность изучения финансового состояния вузов, финансовой устойчивости при оценке их деятельности особенно сильно проявилась в последнее десятилетие. В связи с этим возникает необходимость внедрения системного подхода в управление финансами высших учебных заведений по приоритетным видам деятельности с учетом изменяющихся социально-экономических, институциональных условий функционирования.

Услуги высшего образования в России предоставляются негосударственными и государственными образовательными учреждениями.

Рассмотрим подробнее их отличия и специфику финансово-хозяйственной деятельности.

Главной особенностью негосударственных образовательных учреждений (далее – НОУ) является отсутствие государственного финансирования и осуществление деятельности полностью в условиях рыночной экономики.

Роль финансового плана для негосударственных образовательных учреждений значительно выше по значимости, чем для государственных. Небрежность и некомпетентность при разработке и реализации плана финансово-хозяйственной деятельности НОУ могут привести к разорению учреждения, банкротству или грубым финансовым нарушениям.

На ученом или педагогическом совете НОУ должны обязательно разрабатываться и рассматриваться плановые финансовые документы (см. рис. 1) [1].

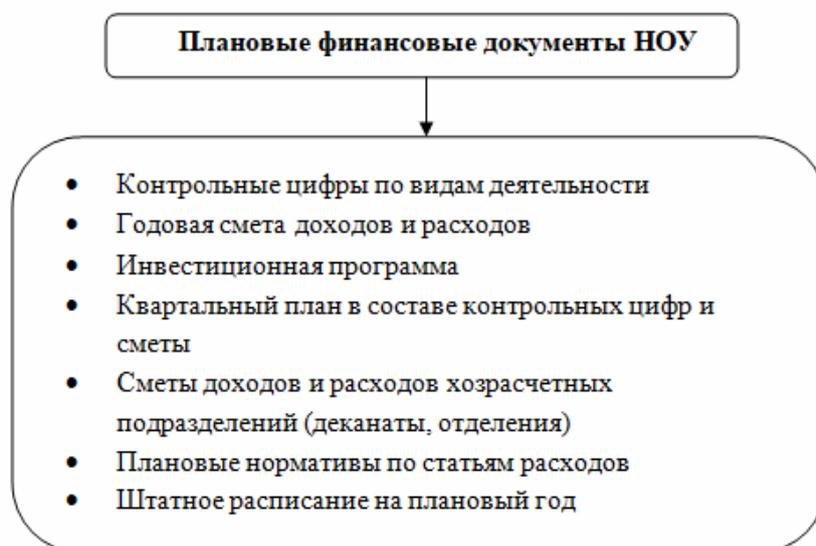


Рис. 1. Плановые финансовые документы негосударственного образовательного учреждения

Исходные данные, которые лежат в основе разработки плана финансово-хозяйственной деятельности (ПФХД) негосударственного образовательного учреждения, представлены на рис. 2 [1].

Негосударственные вузы самостоятельно ведут финансово-хозяйственную деятельность, финансовую отчетность, могут иметь самостоятельный баланс и лицевой

счет. Финансирование такого образовательного учреждения осуществляется его учредителем.

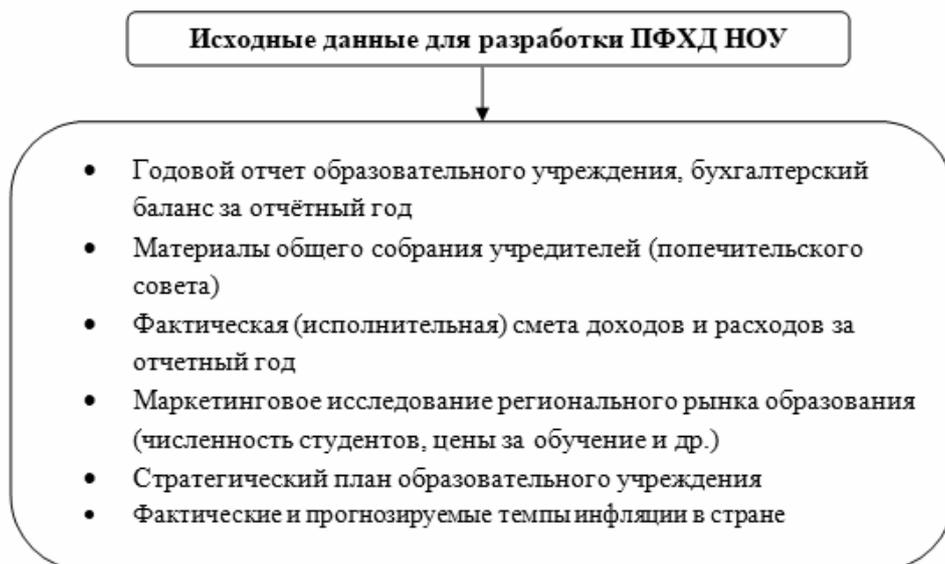


Рис. 2. Данные для разработки плана финансово-хозяйственной деятельности негосударственного образовательного учреждения

Способность вести финансово-хозяйственную деятельность предусматривается уставом НОУ и возникает при государственной регистрации такого учреждения.

Нормативы финансового обеспечения НОУ устанавливаются его учредителем согласно законодательству Российской Федерации.

Финансовые ресурсы, а также материальные средства НОУ, которые закреплены за ним учредителем, используются в полном соответствии с уставом образовательного учреждения и изъятию не подлежат, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

Имущество негосударственного образовательного учреждения состоит из основных и оборотных средств, материальных ценностей, стоимость которых отражается на самостоятельном балансе.

Источники формирования имущества и финансирования негосударственного образовательного учреждения представлены ниже (рис. 3) [1].

Другим типом образовательных учреждений, оказывающих услуги получения высшего образования, являются государственные вузы, которые, в свою очередь, подразделяются на бюджетные и автономные.

Бюджетным и автономным учреждением признается некоммерческая организация, созданная Российской Федерацией, субъектом Российской Федерации или муниципальным образованием для выполнения работ, оказания услуг в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством Российской Федерации полномочий соответствующих органов государственной власти (государственных органов) или органов местного самоуправления в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта, а также в иных сферах [2].

Таким образом, для бюджетных и автономных вузов финансовое обеспечение деятельности связано с выполнением государственного (муниципального) задания, которое формируется и утверждается учредителем.

Рассмотрим подробнее особенности финансово-хозяйственной деятельности бюджетных вузов и их основные отличия от автономных.

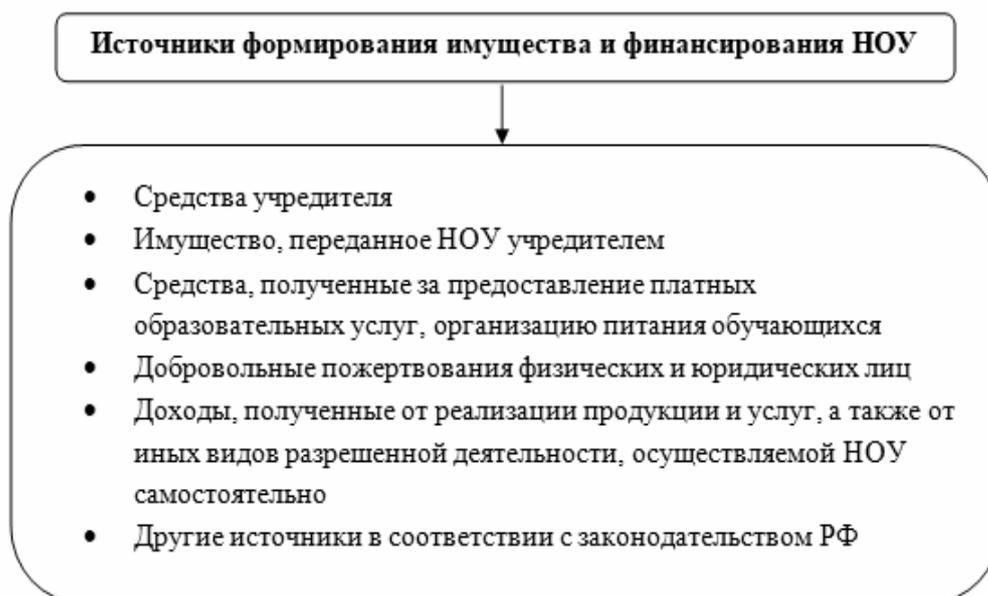


Рис. 3. Источники формирования имущества и финансирования негосударственного образовательного учреждения

Основным источником финансирования государственных вузов является федеральный бюджет.

Бюджетные образовательные учреждения расходуют государственные средства строго по целевому назначению, и такой принцип предполагает особое соблюдение финансовой дисциплины.

Смета расходов является основным плановым финансовым документом. В ней отражаются целевое направление, объемы и поквартальное распределение средств, которые выделяются из бюджета для содержания вуза.

Зафиксированные в сметах лимиты бюджетных обязательств являются предельно допустимыми, расход сверх этих сумм не допускается.

Выделяемое финансирование и экономное расходование средств учреждения во многом предопределяются своевременным утверждением сметы и точностью расчетов содержащихся в ней показателей. Важное значение имеет тщательность выполнения поквартального распределения утвержденных по смете лимитов бюджетных обязательств, а также учет вносимых в смету изменений.

В свое время переход на казначейскую систему исполнения бюджетов существенным образом изменил направления потоков денежных средств для бюджетных учреждений.

До образования в декабре 1992 года Федерального казначейства почти весь федеральный бюджет проходил через коммерческие банки, и отследить расходование средств на местах было крайне сложно [3].

Основная роль казначейства, прежде всего, заключается в обеспечении прозрачности исполнения бюджета и осуществлении полного контроля за операциями с бюджетными средствами. Но при этом казначейское сопровождение осуществляется для всех финансовых операций бюджетных вузов вне зависимости от источника финансирования.

Все участники бюджетного процесса открывают свои лицевые счета на едином счете органа, который организует исполнение соответствующего бюджета. При этом ни один администратор доходов, ни одно бюджетное учреждение не имеют права открывать счета за пределами единого счета соответствующего бюджета.

Правовой статус бюджетных образовательных учреждений предполагает еще ряд существенных признаков, которые отличают данную организационно-правовую форму некоммерческих организаций от других.

Так, имущество бюджетные вузы получают от учредителя (министерства) на праве оперативного управления для осуществления образовательной деятельности, в том числе приносящей доход (т. е. бюджетные вузы не являются собственниками имущества). Таким образом, бюджетный вуз не вправе отчуждать или иным способом распоряжаться закрепленным за ним имуществом и имуществом, которое приобретает за счет средств, выделяемых по смете.

Кроме того, бюджетные образовательные учреждения, как и некоммерческие организации других организационно-правовых форм, могут осуществлять предпринимательскую деятельность лишь по тем направлениям, которые служат достижению целей, ради которых создано учреждение.

В отличие от некоммерческих организаций других организационно-правовых форм бюджетный вуз отвечает по своим обязательствам только денежными средствами, которые находятся в его распоряжении. Если денежных средств не хватает, то субсидиарную ответственность по его обязательствам несет собственник соответствующего имущества.

Помимо этого, для бюджетных вузов возникают особые условия функционирования и на момент окончания финансового года. Связано это с необходимостью осуществить возврат не использованных согласно целевому назначению денежных средств обратно в федеральный бюджет. При этом следует учесть, что Министерство финансов РФ определяет довольно ограниченные периоды для перераспределения бюджетных средств по статьям затрат в течение года.

В результате в конце финансового года у бюджетного вуза может возникнуть дебиторская и кредиторская задолженность. При этом, согласно письму Министерства финансов РФ № 03-01-01/15-245 от 20 августа 2003 г., направление средств бюджетополучателями в образование дебиторской задолженности нецелевым использованием бюджетных средств не считается. Получается, что бюджетное образовательное учреждение, являясь получателем бюджетных средств, вправе осуществить выплату аванса за поставку продукции (работ, услуг) в пределах лимитов бюджетных обязательств на условиях и в размере, определенных контрактами, заключенными в рамках действующего законодательства РФ. Но на практике органами федерального казначейства по возможности такое не допускается, и при проверке контрольно-ревизионными органами аванс часто могут определить к возврату в федеральный бюджет.

Возникновение кредиторской задолженности тоже сопряжено с определенными трудностями. В частности, оплата коммунальных платежей в январе при получении счета-фактуры за декабрь становится проблемой вуза. После того как остаток бюджетных средств, которые были выделены вузу, перечислен в вышестоящий бюджет как неиспользованные лимиты бюджетных обязательств, закрыть возникшую в этом случае задолженность вуз может только за счет собственных внебюджетных средств [4, с. 33].

В результате складывается ситуация, которая вынуждает вуз расходовать ресурсы не столько в соответствии с фактической необходимостью в них, сколько исходя из объема выделенного бюджетного финансирования. Получается, что бюджетные вузы не заинтересованы ни в экономии ресурсов, ни в поиске способов увеличения внебюд-

жетных доходов, а лишь в полном расходовании бюджетного финансирования вне зависимости от реальной потребности.

В отличие от бюджетных образовательных учреждений автономным учреждениям недоступна большая часть их льгот, но при этом они не имеют таких же ограничений.

Основная цель создания автономных учреждений и перехода в автономные учреждения связана с необходимостью повышения качества услуг с учетом повышения эффективности бюджетных расходов [5, с. 21].

Создание автономных учреждений, как уже упоминалось выше, по замыслу разработчиков законодательного проекта в идеале должно способствовать созданию конкурентоспособности и повышению качества образовательных услуг образовательных организаций разного уровня. Помимо этого, в законопроекте «Об автономных учреждениях» были сделаны и приняты определенные предложения, которые касаются, прежде всего, совершенствования самого механизма бюджетного финансирования автономных учреждений, в том числе программ их развития, а также более действенного участия общественности в контроле за деятельностью таких учреждений. Такой контроль предполагается осуществлять путем расширения функций наблюдательного совета и добровольности перехода бюджетных учреждений в автономные [6, с. 350].

Автономное образовательное учреждение может быть создано двумя способами: путем создания нового учреждения или с помощью изменения типа существующего государственного или муниципального учреждения образования.

Автономные образовательные учреждения обладают следующими отличительными признаками (рис. 4) [7, с. 85].

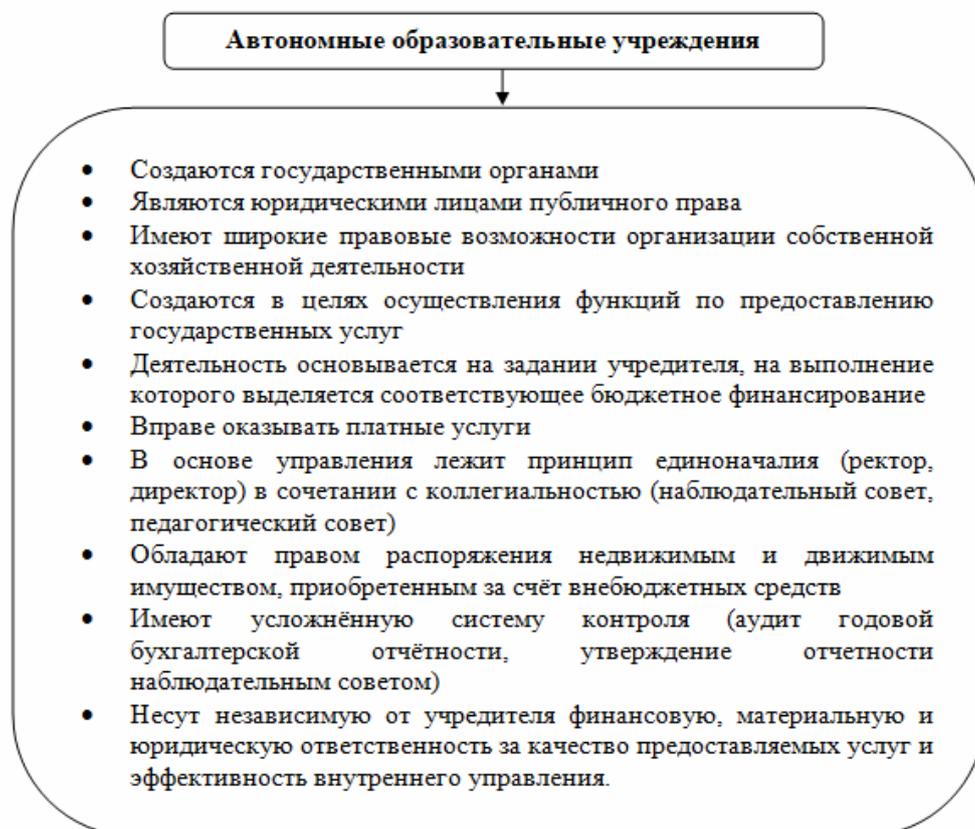


Рис. 4. Отличительные признаки автономных образовательных учреждений

Автономные учреждения обладают гораздо большей свободой в финансово-хозяйственном плане, чем бюджетные. Финансирование, которое они получают от государства, может направляться на расходы по основному виду деятельности, на содержание имущества или на уплату налогов. Автономные вузы самостоятельны в принятии решений, на что тратить полученные средства, они имеют право корректировать свои расходы в случае необходимости. Автономные организации могут объединять бюджетные средства и средства, полученные от приносящей доход деятельности. Такие вузы могут размещать свои финансовые средства на депозитных счетах, в результате получая дополнительный доход в виде процентов. Но, кроме того, у автономных организаций есть еще один способ получения доходов – это сдача в аренду закрепленного за ними имущества. Но при этом следует учитывать, что при сдаче в аренду недвижимого или особо ценного движимого имущества требуется получить согласие собственника имущества (учредителя). Остальным имуществом автономные учреждения вправе распоряжаться самостоятельно в рамках законодательства.

Таким образом, автономные образовательные учреждения являются новым типом образовательных учреждений, получившим необходимую свободу и инициативу для эффективного развития образовательных учреждений. Переход в автономные учреждения способствует созданию конкурентной среды в образовании, а значит, и повышению качества предоставляемых образовательных услуг. В условиях существующей системы финансирования образования каждое образовательное учреждение должно быть заинтересовано в том, чтобы работать эффективно, предоставлять качественную образовательную услугу, но у автономного учреждения для этого имеется гораздо больше возможностей [8, с. 134].

Из всего вышеизложенного можно сделать вывод, что разные типы образовательных учреждений существенно отличаются друг от друга и имеют свои особенности финансово-хозяйственной деятельности, что не может не сказываться на специфике учета затрат и особенностях формирования себестоимости образовательных услуг.

Основными задачами учета затрат в учреждениях сферы образования являются:

- своевременное, полное и достоверное отражение фактических затрат на образование;
- предоставление управленческим структурам организации информации, которая необходима для управления образовательным процессом и принятия решения;
- контроль за экономным и рациональным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов [9, с. 15].

Факторы и ограничения, которые оказывают влияние на процесс формирования себестоимости образовательных услуг, можно увидеть на рис. 5 [9, с. 16].

Для государственных вузов переход на финансовое обеспечение выполнения государственного задания на основе единых нормативов затрат по специальностям (направлениям подготовки) повлек за собой проведение совершенно новой финансовой политики. В рамках новой системы финансирования произошли изменения как во взаимоотношениях с учредителем, так и в управлении финансами самих вузов [10, с. 5].

С момента начала реформы нормативного финансирования в системе высшего образования само понятие образовательной услуги претерпело большие изменения. В начале реформы речь шла об услуге высшего образования в целом – в отличие от услуг среднего и начального профессионального образования и от выполняемых вузами работ в рамках научных исследований. Но позже эта услуга конкретизировалась по уровням и формам высшего образования, а затем – по специальностям и направлениям подготовки [11, с. 45].

Неправильная оценка вузом своих реальных затрат на подготовку специалистов может привести к потерям части доходов. Поэтому для российских вузов в связи с новыми условиями финансирования значительно возрастает роль финансового менеджмента и его главных направлений:

- управление финансовыми рисками;
- финансовый анализ;
- взаимосвязь стратегических планов с источниками доходов;
- анализ плана финансово-хозяйственной деятельности учреждения (что позволяет выявить причины отклонения фактических показателей от запланированных);
- проблемы и противоречия бюджетного процесса;
- пути повышения эффективности деятельности организации в целом.



Рис. 5. Условия, влияющие на формирование себестоимости услуг образовательного учреждения

Важное значение для образовательных учреждений приобретает управленческий учет. Формирование и развитие действенной системы управленческого учета позволит вузам определять фактические затраты на подготовку кадров в разрезе специальностей (направлений подготовки) и тем самым оценивать прибыли и убытки от реализации

конкретных учебных программ. Иными словами, для грамотного управления затратами нужна, в том числе, эффективная система управленческого учета.

Необходимо отметить, что многие вузы в нашей стране являются не только учебными, но и научными центрами. В них осуществляется обширная научно-исследовательская и прикладная деятельность. В таких условиях определение эффективности и результативности каждой составляющей (учебной и научно-исследовательской) является весьма сложным процессом и требует от руководства вуза внедрения инструментария и процедур, которые помогут наладить сбор достоверных исходных данных.

Таким образом, основной целью системы управленческого учета в секторе государственного управления является подготовка упорядоченной информации для принятия экономически обоснованных управленческих решений [12].

К сожалению, в настоящее время уровень управленческого учета в государственных вузах далеко не на высоком уровне.

Для создания информационной базы управленческого учета в государственных учреждениях следует решить, прежде всего, следующие проблемы:

1. Создать финансовую структуру (распределить полномочия и ответственность специалистов).
2. Разработать локальные нормативные акты и документы, которые будут регламентировать основные принципы управленческого учета. (В перечень таких документов можно включить план счетов управленческого учета, порядок ведения управленческого учета, а также график документооборота управленческого учета, формы управленческого учета и отчетности).
3. Разработать систему обработки информации.
4. Определить эффективный способ контроля за достоверностью данных.
5. Разработать методы, которые обеспечат взаимосвязь бухгалтерского и управленческого учета.
6. Разработать общую управленческую методологию предприятия.

Негосударственные образовательные учреждения при формировании своей учетной политики в отношении элементов, которые позволяют учитывать затраты на образовательную деятельность, имеют возможности для того, чтобы влиять на себестоимость единицы образовательной услуги, а также составлять смету доходов и расходов, основываясь на степени развития учреждения, превышающего темпы инфляции и приносящего прибыль.

Негосударственные вузы, в отличие от государственных, априори с момента своего основания должны в той или иной степени использовать элементы управленческого учета, ведь у них нет поддержки государства, и только от правильного менеджмента зависит их успешное будущее. Поскольку большинство этих вузов имеют более простую структуру и меньшие размеры по сравнению с государственными, то и формирование управленческого учета в них осуществить гораздо проще, чем в государственных вузах. Однако и они сталкиваются с довольно серьезными проблемами, связанными с тем, что методология управленческого учета применительно к особенностям таких вузов недостаточно проработана [13, с. 187].

Подводя итог, скажем, что внедрение управленческого учёта в образовательном учреждении любого типа – это сложная задача, которая требует реорганизации всего учреждения, подбора специалистов и оценки их квалификации, поскольку именно от квалифицированных кадров зависит, насколько эффективным будет внедрение управленческого учёта. Также возникают сложности с созданием автоматизированной системы сбора и получения информации.

В отличие от сложившейся на международном уровне практики ведения управленческого учета, в России такая цель, как «интерпретация и представление результатов деятельности управленческого учета», не считается существенной [14, с. 326]. В то время как за рубежом управленческий учет имеет давнюю историю (например, в Великобритании в 2019 г. управленческому учету исполнится 100 лет), в России этот вид учетной деятельности в 2015 г. отметил свое 20-летие [15, с. 78].

Недооценка такого важного аспекта может привести к тому, что подобная компетенция среди специалистов либо совсем не формируется, либо приобретает по истечении довольно длительного периода времени. Частичное использование подобных профессиональных навыков не позволяет управленческому персоналу полноценно рассматривать преимущества информации, которая формируется в рамках управленческого учета, и в результате сдерживает его развитие и распространение.

Система управленческого учета, которая основывается на постоянном и оперативном сборе информации, предоставляет менеджменту реальную картину состояния организации, а это, в свою очередь, позволяет руководителям разных уровней выполнять одну из своих главных функций – контролировать поставленные задачи. Грамотно организованный управленческий учет позволяет оценивать себестоимость, рассчитывать фактические затраты на оказание образовательных услуг и управлять ими.

Библиографические ссылки

1. Особенности финансирования негосударственных образовательных учреждений [Электронный ресурс]. URL: https://studwood.ru/698158/ekonomika/osobennosti_finansirovaniya_negosudarstvennyh_obrazovatelnyh_uchrezhdeniy (дата обращения: 28.10.2018).
2. Российская Федерация. Законы. О некоммерческих организациях [Электронный ресурс] : федер. закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ (в ред. от 29.07.2018). URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 28.10.2018).
3. Казначейская система исполнения федерального бюджета, ее роль и пути укрепления в РФ [Электронный ресурс]. URL: <http://mirznanii.com/a/270807-10/kaznacheyskaya-sistema-ispolneniya-federalnogo-byudzheta-ee-rol-i-puti-ukrepleniya-v-rf-10> (дата обращения: 28.10.2018).
4. Лапушинская Г. К. Экономика вуза: проблемы и возможности // Экономика образования. 2005. № 1 (26). С. 30–37.
5. Томина С. Е. Бухгалтерский учет в государственных автономных учреждениях: особенности, влияние на показатели финансового состояния, предложения по совершенствованию // Вестник МГУУ. 2014. № 3–4. С. 20–27.
6. Мау В. А., Сеферян А. Г. Бизнес-образование на рубеже веков: вызовы времени и тенденции развития // Российское образование. Тенденции и вызовы : сб. науч. ст. / сост.: В. А. Мау, Т. Л. Клячко, А. А. Климов, М. В. Носкова. М. : Академия народного хозяйства при Правительстве РФ, 2009. С. 333–372.
7. Палагин Д. Н. Административно-правовой статус государственного автономного учреждения // Вестник Саратов. гос. академии права. 2009. № 5 (69). С. 80–85.
8. Краснобаева Е. А. Принципы и основы организации финансового управления в образовательных учреждениях // Инновационная наука. 2015. Т. 1, № 1–2. С. 133–136.
9. Федорченко Т. А. Организация учета затрат и калькулирования себестоимости услуг сферы образования // Международный бухгалтерский учет. Финансы и кредит. 2013. № 5 (251). С. 15–20.

10. Групповые нормативы затрат по специальностям и направлениям подготовки как ключевой этап реформы финансирования вузов / М. А. Боровская, О. К. Ястребова, А. В. Цветкова, Е. Е. Михалькова // Высшее образование в России. 2012. № 6. С. 3–14.
11. Ястребова О. К. Развитие нормативного бюджетного финансирования высшего образования // Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. 2015. № 1 (23). С. 41–51.
12. Цапулина Ф. Х., Романова О. А., Ильина Н. В. Современная концепция управленческого учёта бюджетного учреждения [Электронный ресурс] // Современные проблемы науки и образования. 2015. № 1-1. URL: <http://science-education.ru/ru/article/view?id=19397> (дата обращения: 04.11.2018).
13. Дульзон А. А. Проблемы управленческого учета в вузе // Известия Том. политехнич. ун-та. 2006. Т. 309, № 3. С. 185–189.
14. Бобрышев А.Н. Анализ возможностей и функциональных ограничений развития управленческого учета в России // Международный бухгалтерский учет. 2017. Т. 20, вып. 6. С. 321–339.
15. Вахрушина М. А. Управленческий учет как современная учетная парадигма бюджетных учреждений // Учет. Анализ. Аудит. 2016. № 1. С. 74–89.

© Сафронова Ю. А., 2018

ПРОБЛЕМЫ В УЧЕТЕ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ

Р. И. Сыромятникова, Т. Б. Зыкова

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Целью написания статьи является определение экономической сущности дебиторской задолженности, раскрытие проблем, связанных с учетом дебиторской задолженности организации, особенности учета и причины возникновения задолженности, а также определение путей их решения. Дебиторская задолженность может быть обусловлена нормальным процессом хозяйственной деятельности организации или нарушением платежной дисциплины и финансовых расчетов, но в любом случае проявляется отвлечением денежных средств из хозяйственного оборота, что может привести к ухудшению финансового положения организации. Рост сомнительной и безнадежной дебиторской задолженности приводит к поиску новых методов минимизации задолженности и совершенствования ее учета и контроля. Обобщены результаты исследований по вопросам учета дебиторской задолженности.

Ключевые слова: дебиторская задолженность, учет, обязательства, сомнительная задолженность.

PROBLEMS IN RECEIVABLES ACCOUNTING

R. I. Syromyatnikova, T. B. Zykova

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The purpose of this article is to determine the economic nature of receivables, the disclosure of problems associated with the accounting of receivables of the organization, especially the accounting and the causes of debt, as well as the definition of ways to solve them. Receivables can be caused by normal process of economic activity of the organization or violation of payment discipline and financial calculations, but in any case is shown by diversion of money from economic turnover that can lead to deterioration of financial position of the organization. The growth of doubtful and bad receivables leads to the search for new methods of debt minimization and improvement of its accounting and control. The paper summarizes the results of research on the accounting of receivables.

Keywords: accounts receivable, accounting, liabilities, doubtful debts.

Контроль и учет дебиторской задолженности является одной из важных задач в коммерческой организации. Дебиторская задолженность весьма существенно влияет на финансовое положение, использование денежных средств в обороте, величину прибыли, фактически полученную в отчетном периоде.

У всех организаций в ходе деятельности возникают непогашенные обязательства по расчетам с контрагентами, то есть появляется риск возникновения неплатежей. Дебиторская задолженность является объектом бухгалтерского учета, а именно: представляет собой обязательства сторонних субъектов перед организацией. В соответствии с п. 1 ст. 307 Гражданского кодекса Российской Федерации понятие обязательства трактуется следующим образом: «В силу обязательства одно лицо (должник) обязано совершить в пользу другого лица (кредитора) определенное действие, как то: передать имущество, выполнить работу, уплатить деньги и т. п., либо воздержаться от определенного действия, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанности» [3].

Таким образом, дебиторская задолженность неразрывно связана с таким понятием, как обязательство. К. В. Девяева считает, что одной из наиболее важных проблем в учете обязательств является отсутствие однозначно сформулированного определения понятия «обязательство», в то время как в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ это понятие установлено в качестве объекта бухгалтерского учета [11].

Понятие «дебиторская задолженность» имеет различные трактовки. Можно выделить четыре основных подхода к определению данного понятия:

- юридический;
- экономико-правовой;
- экономический;
- бухгалтерский [10].

Девяева К. В. на основе проведенного анализа четырех подходов приходит к выводу, что «дебиторская задолженность» – достаточно обширное понятие, которое трактуется не только с экономической точки зрения. Исходя из комплексного взгляда на данное понятие, можно определить дебиторскую задолженность как средства, временно отвлеченные из оборота организации и предоставленные во временное пользование другим юридическим или физическим лицам [10].

Дебиторская задолженность – обязательства сторонних организаций за поставленные фирмой товары и оказанные услуги, работников по выданным под отчет денежным средствам, физических лиц за предоставленные займы и тому подобное.

Основной хозяйственной операцией, в результате которой возникает дебиторская задолженность, является продажа товаров (работ, услуг) на условиях отсрочки платежа. Дебиторская задолженность появляется в момент, когда компания отгрузила контрагенту товар, начала для него выполнять работы, оказывать услуги, а оплаты еще не получила.

Помимо этого, дебиторская задолженность также возникает при закупке сырья или иной продукции по предоплате на условиях отсрочки поставки, при переплате налогов (сборов), выдаче сотрудникам в подотчет денежных средств [9]. Появление такого долга обусловлено расхождением времени поставки и сроков оплаты, указанных в договоре. Количественно величина дебиторской задолженности определяется двумя факторами:

- объемом реализации в кредит;
- средним промежутком времени между реализацией товара и получением выручки [7, с. 54].

Авторы О. А. Блинов и Ю. А. Лаврищева среди объективных причин возникновения дебиторской задолженности выделяют повышение конкурентоспособности организации за счет сбыта производимой продукции или услуг на условиях отсрочки и рассрочки платежей [8]. В результате все большие объемы денежных средств оказываются как бы «заблокированными», что может отрицательно сказаться на финансовой устойчивости организации. Поэтому, как справедливо отмечают авторы статьи, необходимо

уделять пристальное внимание вопросам повышения эффективности управления дебиторской задолженностью.

Дебиторскую задолженность можно классифицировать по различным признакам. Общепринятой является следующая классификация:

1) по времени оплаты:

- нормальная – утвержденный срок оплаты еще не прошел;
- просроченная – возникает, когда обязательства не погашаются вовремя;
- сомнительная – появляется, когда суммы долга не обеспечены залогом;
- безнадежная – когда получить денежные средства уже невозможно;

2) по продолжительности:

- краткосрочная, то есть оплата предусмотрена в течение года;
- долгосрочная, то есть оплата предусмотрена позднее чем через 12 месяцев после поставки;

3) по типу обязательств:

- связанная с продажей товаров и прочего имущества, т. е. возникшая в результате расчетов за продукцию, работы, в том числе выданные авансы поставщикам;
- не связанная с реализацией, в этом случае долг образуется после заключения договоров на аренду, при выдаче подотчетных сумм и т. д.

Курганова О. А. предлагает разделение дебиторской задолженности на оправданную и неоправданную, в свою очередь неоправданная может быть просроченной или безнадежной [13]. Просроченную задолженность необходимо еще ранжировать по срокам оплаты, так как чем длительнее период просрочки, тем вероятнее неуплата по счету.

Иногда просроченная дебиторская задолженность выявляется только во время проведения инвентаризации расчетов, когда происходит подготовка к сдаче отчетности. На необходимость инвентаризации указывает статья 11 Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402 ФЗ от 06.12.2011 [2]. Е. А. Сафронова и Н. Е. Шинкаренко рекомендуют проводить инвентаризацию расчетов ежеквартально, так как если просроченная задолженность выявлена несвоевременно, то есть по ней истек срок исковой давности, то, согласно Налоговому кодексу РФ, эта задолженность не может быть списана в других налоговых периодах [16].

На сегодняшний день существует немало нерешенных вопросов, связанных с учетом дебиторской задолженности. Проблемы в учете дебиторской задолженности приводят к неэффективности управления ею, а значит, к повышению риска возникновения неблагоприятных финансовых последствий для организации. Поэтому важны выявление данных проблем и поиск путей их разрешения.

Наиболее типичными проблемами в учете дебиторской задолженности, по мнению В. А. Кургановой, являются:

- 1) недостаточность актуальных данных о сроках погашения обязательств;
- 2) отсутствие четкого регламента работы с дебиторской задолженностью;
- 3) не проводится оценка платежеспособности покупателей;
- 4) не существует определенного порядка взаимодействия подразделений, ответственных за принятие решения о предоставлении кредита, анализ дебиторской задолженности и возврат долгов [13].

З. Э. Акбердина уделяет особое внимание отсутствию регламента работы с просроченной задолженностью, так как если денежные средства от дебиторов не поступят вовремя, то организация не сможет своевременно рассчитаться с поставщиками, выполнить налоговые обязательства [6]. К. В. Девяева считает одной из важнейших проблем учета обязательств отсутствие стандартов и порядка отражения и раскрытия дебиторской задолженности в бухгалтерской отчетности. Другой важной проблемой

является отсутствие отражения факта возникновения, изменения или погашения обязательств, в том числе задолженности, которая может возникать при изменении условий договора, закона или деликта. То есть в учете не предусмотрено отражение многих условий договора и дополнительных соглашений [11].

Существуют также проблемы учета обязательств в условиях инфляционных и кризисных процессов. В таких экономических условиях любая отсрочка платежа ведет к уменьшению реальной стоимости реализованных товаров. Эта проблема актуальна и для тех организаций, деятельность которых ведется не только в рублевом, но и в валютном выражении.

Н. А. Сидорова считает, что в общей структуре видов дебиторской задолженности нет четкой схемы детализации и их соотношения. Существующая нормативная база не учитывает специфику данного актива, что приводит к наличию различных признаков его классификации и большому количеству методов оценки [18]. В связи с этим возникает необходимость совершенствования учета дебиторской задолженности, а именно – построения регистров аналитического и синтетического учета.

Важными проблемами являются неуплата дебиторской задолженности, определение допустимого уровня средств, которые изымаются на дебиторскую задолженность, а также проблема отражения в учете долгосрочной дебиторской задолженности и оценка дебиторской задолженности за товары, работы, услуги [18].

В современных условиях, когда вероятность банкротства субъектов хозяйственной деятельности достаточно высока, практически каждая организация сталкивается в своей работе с невозможностью получения оплаты от дебитора. В результате на балансе организации формируется задолженность, возможность погашения которой вызывает сомнения, – так называемая сомнительная задолженность.

Сомнительной считается дебиторская задолженность, которая не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями. Согласно п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н [4], организации могут создавать резервы сомнительных долгов. При этом порядок и сроки создания резерва сомнительных долгов должны быть предусмотрены учетной политикой организации.

Порядок формирования и использования резервов по сомнительным долгам определен в статье 266 НК РФ [1]. Сомнительным долгом признается любая задолженность перед организацией при соблюдении двух условий:

- если она не погашена в сроки, установленные договором;
- если она не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией.

Безнадежными долгами признаются те долги перед организацией, по которым истек срок исковой давности, а также те долги, по которым обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации.

Организация имеет право создать резерв по сомнительным долгам, который:

- не может превышать 10 % от выручки отчетного (налогового) периода;
- используется только на покрытие убытков от безнадежных долгов, признанных таковыми в установленном порядке по расчетам за товары, продукцию, работы, услуги.

Для целей налогообложения возможность создания и использования резервов по сомнительным долгам предусмотрена ст. 266 части 2 Налогового кодекса РФ, но в налоговом учете резервы могут создаваться только по расчетам с покупателями, на что указывает п. 1 названной выше статьи НК РФ [1]. Следовательно, если организация намерена сблизить данные налогового и бухгалтерского учета, то ей не следует создавать резерв по расчетам с прочими дебиторами и кредиторами.

К сомнительным долгам относится только дебиторская задолженность, связанная с реализацией, в той части, которая превышает встречную кредиторскую перед этим же контрагентом [5]. Ранее 2017 года прекращение обязательства зачетом встречного однородного требования являлось правом стороны, в настоящее время наличие встречной кредиторской задолженности влечет автоматическую корректировку налогоплательщиком резерва, формируемого им на основании данных бухгалтерского учета. По мнению Ю. В. Петровой, необходимо предусмотреть исключения для определенных случаев, предусмотренных законодательством, при которых запрещается зачет взаимных задолженностей [14].

Саченок Л. И. и Никитина А. П. отмечают, что в российском учете не существует какого-либо единого правила для определения того, когда задолженность становится безнадежной [17]. Еще одной проблемой, по мнению авторов, является то, что российская система учета предусматривает создание резервов только в отношении конкретной задолженности, в то время как организации зачастую не располагают информацией о вероятности взыскания задолженности, данными о погашении в прошлом и не имеют представления о возможности погашения данным клиентом. Поэтому решения о создании резерва часто не выполняются, и такие резервы не соответствуют сомнительным долгам.

Хамидуллин З. З., рассматривая вопрос о начислении резерва сомнительных долгов, выделяет ряд проблем, требующих решения:

- разногласия в признании дебиторской задолженности между бухгалтерским и налоговым учетом;
- неопределенность в полномочиях относительно того, кто должен определять уровень сомнительности долга;
- дискуссионным является также факт, что организация на своем балансе постоянно должна иметь дебиторскую задолженность для расчета резерва сомнительного долга [19].

Решение выявленных проблем в учете дебиторской задолженности возможно разными способами. Курганова О. А. предлагает усовершенствовать систему управления дебиторской задолженностью, что предусматривает выполнение следующих мероприятий:

- оценка платежеспособности клиента;
- периодический пересмотр предельной суммы кредита;
- оценка текущих экономических условий;
- использование страхования кредитов;
- мотивирование сотрудников организации, вовлеченных в процесс;
- предоставление скидки за досрочную оплату;
- определение оптимальных сроков кредита [13].

Еще одним способом решения является отказ от проблемных клиентов, организация должна стремиться к увеличению юридических гарантий в ситуации просрочки платежа (пени, штрафы), отказаться от наращивания дебиторской задолженности до полной оплаты предыдущего долга, а также использовать факторинг как эффективный способ возвращения сомнительных долгов [12].

При возникновении просроченной задолженности необходимо сначала определить причину неплатежа, затем разработать системную политику взыскания задолженности, исходя из определенной причины. Наиболее сложным представляется случай, когда причиной неплатежа является преднамеренный умысел с целью уклонения от выполнения обязательств. В этом случае возможно использовать привлечение услуг коллекторов или обращение в службу судебных приставов [15].

Обобщение информации о проблемах в учете дебиторской задолженности и их решении на основе проведенного исследования представлено в таблице.

Проблемы в учете дебиторской задолженности и способы их решения

Проблема	Способ решения
Несвоевременное обнаружение просроченной дебиторской задолженности	Проводить инвентаризацию расчетов ежеквартально
Отсутствие четкого регламента работы с дебиторской задолженностью, нет определенного порядка взаимодействия ответственных подразделений	Разработать порядок управления дебиторской задолженностью, назначить ответственных лиц, установить порядок их взаимодействия
Не проводится оценка платежеспособности покупателей	Проводить предварительную оценку платежеспособности, оценивать риски неплатежей
Недостаточно информации о сроках погашения дебиторской задолженности	Классифицировать дебиторскую задолженность по срокам погашения <ul style="list-style-type: none"> – до 1 месяца – от 1 до 3 месяцев – от 3 до 6 месяцев – от 6 до 12 месяцев – от 12 месяцев и более
Отсутствие единых стандартов и порядка отражения и раскрытия дебиторской задолженности в бухгалтерской отчетности	Разработать локальную нормативную документацию
Проблема учета дебиторской задолженности в условиях инфляции	Учитывать сложившуюся экономическую ситуацию, отражать в договорах порядок индексации задолженности в условиях инфляции
Нет единых законодательно утвержденных регистров учета дебиторской задолженности	Разработать регистры внутри организации, утвердить их использование в учетной политике
Проблема отражения в учете долгосрочной дебиторской задолженности и оценки задолженности за товары, работы, услуги	Разграничить учет долгосрочной и краткосрочной задолженности при помощи использования аналитических счетов бухгалтерского учета
Проблема сближения данных о сомнительных долгах в налоговом и бухгалтерском учете	Не создавать резерв по расчетам с прочими дебиторами и кредиторами
Не существует единого правила признания дебиторской задолженности безнадежной	Разработать правила, которые будут действовать в организации и придерживаться их
Проблема возникновения безнадежной или сомнительной задолженности	Использовать страхование кредитов: <ul style="list-style-type: none"> – пересматривать предельную сумму кредита; – оценивать текущие экономические условия; – предоставлять скидку за досрочную оплату; – определять оптимальные условия кредита; – мотивировать ответственных сотрудников; – отказаться от проблемных клиентов
Проблема возврата дебиторской задолженности	Использовать факторинг, прибегать к услугам коллекторов или службы судебных приставов

Таким образом, главная задача учета дебиторской задолженности состоит в том, чтобы не допустить просрочки платежей и доведения задолженности до состояния безнадежной. Правильно организованный бухгалтерский учет должен иметь такую систему счетов, которая в достаточной степени сможет отразить и охарактеризовать всю хозяйственную деятельность с необходимой конкретизацией объектов учета.

Необходимость достоверного и своевременного учета и анализа дебиторской задолженности является важнейшей частью бухгалтерского учета в организации, так как

сомнительная дебиторская задолженность свидетельствует о нарушениях клиентами финансовой и платежной дисциплины, что приводит к снижению прибыли и требует незамедлительного принятия соответствующих мер для устранения негативных последствий. Своевременное принятие этих мер возможно только при осуществлении со стороны руководства организации систематического контроля, основанного на данных бухгалтерского учета.

Библиографические ссылки

1. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ : [принят ГД РФ 19 июля 2000 г. : (ред. от 23.04.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.05.2018)]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 05.10.2018).

2. Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 31.12.2017) : [принят ГД РФ 22 нояб. 2011 г. : в ред. от 18.07.2017 № 160-ФЗ]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 05.10.2018).

3. Российская Федерация. Законы. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 29.12.2017). URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 05.10.2018).

4. Российская Федерация. Министерство финансов. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 29.07.1998 № 34н. (ред. от 29.03.2017, с изм. от 29.01.2018). URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 05.10.2018).

5. Письмо М-ва финансов РФ [Электронный ресурс] от 20.04.2017 № 03-03-06/1/23835. URL: <https://normativ.kontur.ru/document?moduleId=1&documentId=293268> (дата обращения: 07.10.2018).

6. Акбердина З. Э. Проблемы и управление дебиторской задолженностью на основе управленческого учета [Электронный ресурс] // Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа и аудита : материалы VIII Междунар. молодеж. науч.-практ. конф. / ЗАО «Университетская книга». Курск, 2016. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=26446818> (дата обращения: 10.07.2018).

7. Акулич В. Г., Краус Е. А. Финансовый менеджмент : учеб. пособие / Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2017. 143 с.

8. Блинов О. А., Лаврищева Ю. А. Актуальные вопросы организации учета дебиторской и кредиторской задолженности [Электронный ресурс] // Концепт : науч.-метод. электрон. журнал. 2015. Т. 13. С. 3156–3160. URL: <http://e-koncept.ru/2015/85632.htm> (дата обращения: 08.10.2018).

9. Булдакова И. С., Суворова В. Л. Управление дебиторской и кредиторской задолженностью на предприятии [Электронный ресурс] // Концепт : науч.-метод. электрон. журнал. 2015. Т. 30. С. 1–5. URL: <http://e-koncept.ru/2015/65071.htm> (дата обращения: 10.10.2018).

10. Девяева К. В. Анализ понятия дебиторская задолженность [Электронный ресурс] // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики. 2016. № 16. С. 46–52. URL: https://www.sibsau.ru/images/nauka/nauchnye_trudy/2015_10_12_uchet_analiz_audit_vypusk_14.pdf (дата обращения: 10.10.2018).

11. Девяева К. В. Современные проблемы бухгалтерского учета обязательств [Электронный ресурс] // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики. 2016. № 16. С. 36–38. URL: https://www.sibsau.ru/images/document/2017/2016_uchet_analiz_audit_vypusk_16.pdf (дата обращения: 11.10.2018).

12. Куликова Н. В., Курбатова Д. А. Управление дебиторской задолженностью в кризис [Электронный ресурс] // Концепт : науч.-метод. электрон. журнал. 2016. Т. 15. С. 2016–2020. URL: <http://e-koncept.ru/2016/96322.htm> (дата обращения: 12.10.2018).
13. Курганова О. А. Основы управления дебиторской задолженностью предприятия [Электронный ресурс] // Концепт : науч.-метод. электрон. журнал. 2015. № 5. С. 36–40. URL: <http://e-koncept.ru/2015/75089.htm> (дата обращения: 10.10.2018).
14. Петрова В. Ю. Новые правила создания резерва по сомнительным долгам // Бухгалтерский учет. 2017. № 6. С. 7–10.
15. Предвечная Е. Н. Организация эффективного управления дебиторской задолженностью [Электронный ресурс] // Концепт : науч.-метод. электрон. журнал. 2015. Т. 13. С. 4376–4380. URL: <http://e-koncept.ru/2015/85876.htm> (дата обращения: 10.07.2018).
16. Сафронова Е. А., Шинкаренко Н. Е. Проблема учета нереальной к взысканию дебиторской задолженности (безнадежных долгов) [Электронный ресурс] // Новая наука: современное состояние и пути развития. 2016. № 6. С. 228–233. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=28144466> (дата обращения: 09.10.2018).
17. Саченок Л. И., Никитина А. П. Проблемы учета и отчетности дебиторской задолженности в условиях перехода на МСФО [Электронный ресурс] // Инновационная наука. 2015. № 8. С. 65–67. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=23891279> (дата обращения: 10.10.2018).
18. Сидорова Н. А. Особенности осуществления бухгалтерского учета на предприятии: причины возникновения и учет дебиторской задолженности [Электронный ресурс] // Научные исследования. 2016. № 5. С. 41–43. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=26285690> (дата обращения: 12.10.2018).
19. Хамидуллин З. З. Учет и контроль дебиторской задолженности как основа денежных расчетов между предприятиями [Электронный ресурс] // ScienceTime. 2017. № 4. С. 214–217. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=29114248> (дата обращения: 11.10.2018).

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА МАТЕРИАЛОВ В СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Т. В. Ташина, И. В. Филько

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Актуальность темы исследования определяется тем, что строительство является одной из наиболее важных отраслей народного хозяйства. Особенности бухгалтерского учета в строительных организациях связаны со спецификой их деятельности. Дана характеристика строительной отрасли, определено ее значение для народного хозяйства. Рассмотрены отраслевые особенности строительных организаций и выявлено их влияние на организацию бухгалтерского учета. Приведены задачи бухгалтерского учета материалов. Описана методика ведения бухгалтерского учета материалов и документооборот. Сформулированы основные требования к бухгалтерскому учету строительных материалов.

Ключевые слова: строительство, учет материалов.

FEATURES OF ACCOUNTING MATERIALS IN CONSTRUCTION ORGANIZATIONS

T. V. Tashina, I. V. Filko

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The relevance of the research topic is determined by the fact that construction is one of the most important sectors of the national economy. Features of accounting in construction organizations are associated with the specifics of their activities. The article describes the construction industry, defines its importance for the national economy. The sectoral features of construction organizations are considered and their influence on the organization of accounting is revealed. The tasks of accounting materials are given. The method of accounting materials and workflow is described. Formulated basic requirements for accounting of building materials.

Keywords: construction, materials accounting.

Строительство является одной из важнейших отраслей материального производства и всего народного хозяйства. Это одна из крупнейших сфер экономической деятельности, которая обеспечивает создание новых, расширение и реконструкцию действующих основных фондов. Результатом строительства являются здания и соору-

жения различного функционального назначения. Производственный потенциал народного хозяйства и благосостояние населения в целом зависят от результатов строительства, а именно: от количества, качества и сроков ввода в эксплуатацию основных фондов. Таким образом, строительство обеспечивает общее экономическое развитие страны и ее отдельных регионов. В условиях затянувшегося финансово-экономического кризиса, который привел к снижению платежеспособного спроса населения, заказчиков и инвесторов, многие строительные организации оказались в непростой ситуации. Появившиеся проблемы в строительстве (недостаток финансирования, низкий уровень менеджмента, плохая организация работ и, как следствие, использование устаревших неэффективных технологий) диктуют необходимость совершенствования и повышения эффективности управления инвестиционными процессами в строительном комплексе: производство и выпуск конкурентоспособной продукции, ликвидацию нерентабельных предприятий, улучшение качества услуг, повышение обеспеченности населения жильем и объектами социального назначения, а также научно обоснованные решения и целенаправленные действия, которые позволят восстановить производственный потенциал в строительной отрасли и создать основу для дальнейшего устойчивого развития.

Строительные организации осуществляют возведение новых зданий, а также ремонт и реконструкцию уже имеющихся. В основе успешного управления строительной организацией лежит знание, что строить и во сколько обходится выполнение строительных работ. Обеспечить объективное калькулирование стоимости строительных работ позволяет организация бухгалтерского учета [4].

Бухгалтерский учет должен достоверно отражать факты хозяйственной жизни строительной организации и давать возможность оптимально использовать ее ресурсы. Важнейшей задачей бухгалтерского учета является обеспечение руководства организации необходимой информацией для подготовки, обоснования и принятия управленческих решений. Это достигается посредством формирования качественной (полной, достоверной) и своевременной информации о финансово-хозяйственной деятельности организации. На ведение бухгалтерского учета в строительных организациях оказывают влияние отраслевые особенности. Незнание определенных нюансов грозит неустойками, убытками и штрафами. Бухгалтерский учет в сфере строительства должен учитывать особенности процессов организации производства [6].

Можно выделить следующие особенности строительных организаций, которые оказывают влияние на организацию бухгалтерского учета, в том числе на учет материалов:

1. Уникальность каждого строительного объекта.

Без разработки проектно-сметной документации рассчитать плановую себестоимость объекта невозможно. Фактическая себестоимость объекта строительства складывается из затрат, связанных с выполнением строительных работ, выплатой заработной платы, учетом капитальных затрат, строительных материалов, брака, простоев и прочего. Указанные условия деятельности строительных организаций вызывают необходимость применения пообъектного метода учета затрат.

2. Большое количество участников процесса.

Взаимодействие заказчиков, генподрядчиков, субподрядчиков и прочих участников процесса строительства сопровождается внушительным объемом разнообразной документации. При выполнении строительных работ почти всегда возникает необходимость дополнительных согласований с различными инстанциями (по порядку выполнения работ, используемых материалов и т. д.). Это делает сложным обоснованное списание товарно-материальных ценностей в бухгалтерском учете. Данная особенность обуславливает необходимость ведения раздельного учета собственных и субподрядных работ, учета собственных и давальческих материалов, услуг подрядных организаций.

3. Длительность проектирования и производственного цикла.

Нередко проектирование объекта и его строительство занимают длительный период времени. Иногда строительство может длиться годами. При этом в бухгалтерском учете возникает такое понятие, как незавершенное производство, которое учитывает все затраты, в том числе и затраты на приобретение материалов, понесенные в связи со строительством данного объекта до момента сдачи его заказчику целиком (частями) либо до момента введения объекта в эксплуатацию.

При длительном строительном процессе также необходимо учитывать гарантийные удержания, залоговые средства, обеспечивающие заказчику уверенность в качестве проведенных работ и, при необходимости, устранение дефектов производства средствами подрядной организации. Как правило, выплата гарантийных удержаний при строительстве капитальных объектов производится в течение пяти лет.

Помимо этого, длительность производства работ накладывает отпечаток на порядок зачета полученных авансов – пропорционально объемам выполненных работ, т. е. полученный аванс на производство работ будет зачитываться во время всего периода строительства объекта.

4. Территориальная удаленность строящихся объектов друг от друга и от офиса.

Эта особенность значительно усложняет ведение учета в условиях обширного документооборота. Поступление документов с запозданием препятствует корректному ведению учета и привносит необходимость периодической корректировки данных. Кроме того, для строительной отрасли характерно наличие нескольких филиалов одного предприятия в разных местностях, что обусловлено территориальным разбросом строительных объектов. Соответственно, по каждому такому филиалу должен обособленно вестись как налоговый, так и бухгалтерский учет.

5. Неустойчивость соотношения строительно-монтажных работ по их сложности и видам в течение производственного цикла.

Данная особенность строительных организаций значительно затрудняет расчет численного и профессионально-квалификационного состава рабочих, а также материально-технического обеспечения строительных объектов.

6. Влияние климатических условий.

Прослеживается сезонность выполняемых строительных работ в зависимости от их специфики. Также качество выполняемых работ и срок дальнейшей эксплуатации объекта строительства зависят от природных условий, в которых этот объект строился и эксплуатировался. Природные условия вносят свои коррективы, зачастую приводя к порче материально-производственных запасов подрядной организации [9].

Особенности организаций исследуемой отрасли и их влияние на бухгалтерский учет показаны в таблице.

Строительство – это одна из самых материалоемких отраслей экономики. Материальные расходы являются одним из ключевых факторов формирования себестоимости возводимых зданий и сооружений. Таким образом, их учет при закупке, хранении и списании относится к важнейшим задачам бухгалтерского учета в строительной организации. Неточности в отражении поступления и списания стройматериалов в учете влияют на итоги баланса и налогооблагаемую базу, что повышает риск недоплат или переплат по налогам. Правильное определение потребности в материалах способствует повышению эффективности деятельности организации. Оптимальная обеспеченность материалами ведет к минимизации затрат и улучшению финансовых результатов строительной организации [5].

Особенности строительных организаций и их влияние на бухгалтерский учет

Особенности строительных организаций	Влияние на учет
Уникальность строительных объектов	Применение пообъектного метода учета затрат
Большое количество участников процесса	Ведение раздельного учета собственных и субподрядных работ, учета собственных и дачвальческих материалов
Длительность проектирования и производственного цикла	Учет незавершенного производства, гарантийных удержаний, залоговых средств, выданных авансов
Территориальная удаленность строящихся объектов	Корректировка учетных данных, ведение обособленного учета по каждому филиалу организации
Неустойчивость соотношения строительномонтажных работ по их сложности и видам	Изменение численности рабочих и материально-технического обеспечения по объектам
Влияние климатических условий	Колебание объема учетных работ в зависимости от сезона

Основными задачами бухгалтерского учета как системы учета материалов являются:

- 1) обеспечение сохранности материалов, контроль над соответствием складских запасов данным бухгалтерского учета;
- 2) правильное и своевременное документирование всех операций по движению материальных ценностей;
- 3) выявление фактических затрат на приобретение материалов;
- 4) контроль за соблюдением норм потребления материалов;
- 5) расчет фактической себестоимости израсходованных материалов;
- 6) контроль за выявлением излишних, неиспользуемых материалов и их реализацией;
- 7) контроль за материалами, находящимися в пути;
- 8) осуществление своевременного расчета с поставщиками;
- 9) контроль за неотфактурованными поставками [3].

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению, утвержденным Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н, движение материалов отражается на счете 10 «Материалы» и субсчетах к нему по фактической себестоимости их приобретения или учетным ценам [2].

Поступление материалов должно быть оформлено следующим образом. С поставщиком при необходимости заключается договор поставки, факт передачи материалов покупателю подтверждается товарной накладной и счетом-фактурой. К материалам должны быть приложены сертификаты соответствия, справки, технические документы, подтверждающие их качество. В случае расхождения фактического и отфактурованного поставщиком количества материалов или возникновения при приемке претензий к их качеству составляется акт приема материалов.

Поступившие материалы в обязательном порядке закрепляются за материально ответственными лицами на местах их хранения. Перемещение материалов со склада на склад одного и того же собственника сопровождается накладными на внутреннее перемещение. Если же материалы передаются со склада на объект, то их перемещение фиксируется лимитно-заборными картами. В случае превышения утвержденных нормативов расходования материалов к лимитно-заборной карте прикладывается акт-требование и оправдательная документация для обоснования сверхлимитного расходования.

Списание материалов в строительных организациях обычно осуществляется один раз в месяц на основании утвержденных организацией документов. Методика списания материалов определяется на этапе составления учетной политики предприятия. При этом утверждается один из способов списания:

1) по себестоимости каждой единицы сырья и материала (используется при списании ценных ресурсов или активов, которые не могут быть заменены другим сырьем);

2) по средней себестоимости – выводится полная себестоимость для группы материалов, подлежащих списанию, и делится на количество учтенных в выборке единиц ресурсов;

3) по себестоимости первых по времени приобретения материалов (списываются на строительные объекты материалы с соблюдением строгой хронологической последовательности поступления на склады: чем раньше сырье было оприходовано, тем раньше оно будет передано в строительство) [7].

Выбранный метод списания материалов должен быть закреплен в учетной политике организации для целей бухгалтерского учета и должен применяться в течение как минимум одного отчетного года [1].

В конце месяца кладовщики составляют материальные отчеты с пообъектной расшифровкой остатков, прорабы также составляют материальные отчеты с данными о фактическом расходовании материалов. В случае невозможности определения объема израсходованного сырья проводится инвентаризационная проверка остатков с целью выявления точного расхода сырья. Основанием для списания материалов могут быть такие документы, как утвержденные локальным актом нормативы расхода сырья, сметы по строительным объектам или отчеты о фактических расходах по стройматериалам.

Если в процессе строительства возникли потери материалов в пределах установленных нормативов (потеря в объеме вследствие изменения температурного режима при хранении, при переливе в другую тару, усушка, случайный бой и т. д.), то это отражается в учете как потери в случае естественной убыли и списывается на расходы организации.

В случае сверхлимитных потерь необходимо выявить причины и виновных лиц, которые возмещают стоимость недостачи за свой счет. В случае если виновное лицо не установлено, недостачу материалов относим на прочие расходы организации.

Продажа материалов, их списание или безвозмездная передача производятся на основании накладной [8].

Строительный процесс может вестись с применением давальческих материалов. Данные материалы, принадлежащие заказчику, передаются подрядчику для осуществления строительства без оплаты их стоимости с условием их возврата в обработанном виде согласно проекту производства работ. Давальческие материалы учитываются на забалансовом счете 003 (материалы, принятые в переработку), с которого они списываются после их использования при проведении строительных работ [10].

Таким образом, можно сформулировать основные требования к бухгалтерскому учету строительных материалов:

1) соответствие учета нормативным актам;

2) отображение информации для каждого ресурса в соответствии с его точным наименованием и ключевыми характеристиками;

3) отражение в учете фактических затрат на приобретение материалов, складывающихся из их стоимости по договору купли-продажи, стоимости доставки, услуг организаций-посредников, стоимости ввозных пошлин и т. д.;

4) экономическая и документальная обоснованность расхода материальных ценностей;

5) пообъектный учет фактически израсходованных материалов;

- б) ведение раздельного учета собственных и субподрядных работ, учета собственных и давальческих материалов;
- 7) учет незавершенного производства, гарантийных удержаний, залоговых средств, выданных авансов;
- 8) ведение обособленного учета по каждому филиалу организации.

На основании изложенного можно сделать вывод, что, как и в любой другой отрасли, бухгалтерский учет в строительстве осуществляется в соответствии с учетной политикой организации и нормативными актами, но имеет свои особенности вследствие специфики строительной отрасли. Правильная организация учета материалов в строительных организациях с учетом специфики их деятельности будет способствовать эффективному использованию материальных ресурсов и бесперебойной работе, благодаря которым объекты строительства будут сдаваться в установленный срок.

Библиографические ссылки

1. О бухгалтерском учёте : федер. закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ [Электронный ресурс]. URL: www.consultant.ru (дата обращения: 20.10.2018).
2. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учёту «Учёт материально-производственных запасов ПБУ 5/01» : приказ М-ва финансов Российской Федерации от 09.06.2001 № 44н [Электронный ресурс]. URL: www.consultant.ru (дата обращения: 20.10.2018).
3. Методические указания по бухгалтерскому учёту материально-производственных запасов : приказ М-ва финансов РФ от 28.12.2001 № 119н (в ред. приказа М-ва финансов РФ от 23.04.2002 № 33н) [Электронный ресурс]. URL: www.consultant.ru (дата обращения: 20.10.2018).
4. Адамов Н. А. Бухгалтерский учет в строительстве : науч. издание. 2-е изд. М. ; СПб. ; Н. Новгород : Питер, 2004. 664 с.
5. Бухгалтерский учет в строительных организациях : учеб. пособие / Л. К. Афанасьева, А. П. Крюкова. СПб. : СПбГИЭУ, 2014. 169 с.
6. Система учета финансовых, кадровых и материальных ресурсов предприятия. [Электронный ресурс]. URL: https://studme.org/37054/ekonomika/sistema_ucheta_finansovyh_kadrovyyh_materialnyh_resursov_predpriyatiya (дата обращения: 20.10.2018).
7. Соколов А. Ю. Классификация материальных затрат и методы оценки материалов в системе управленческого учета // Сибирская финансовая школа. 2006. № 2 (59). С. 18–21.
8. Соколов П. А. Обеспечение строительства материалами: учет и налогообложение // Налоговая политика и практика. 2010. № 4 (88). С. 45–49.
9. Особенности ведения учета в строительстве в 2018 году [Электронный ресурс]. URL: http://buhonline24.ru/otraslevoj-uchet/uchet-v-stroitelstve.html#h2_0 (дата обращения: 20.10.2018)
10. Учет ТМЦ в строительной организации [Электронный ресурс]. URL: <http://digest.wizardsoft.ru/consultation/consult-financial/uchet-tmts-v-stroitelnoj-organizatsii-2012-12-01> (дата обращения: 20.10.2018).

ОЦЕНКА РИСКОВ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ ПО ТОРГОВЛЕ НЕФТЕПРОДУКТАМИ

С. А. Томко, И. В. Федоренко

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Рассмотрены особенности деятельности предприятий по торговле нефтепродуктами на современном этапе, на основании чего выявлены актуальные риски их экономической безопасности, распределенные по отношению к организации по видам на внешние и внутренние. По результатам проведенного обзора возможных методов оценки риска выбрана поуровневая оценка по двум факторам, соответственно которой найдены вероятность возникновения исходя из пятиуровневого критерия, где 1 – низкая, а 5 – очень высокая вероятность, и величина ущерба исходя из шестиуровневого критерия, где 1 – незначительные, а 6 – критические потери; рассчитаны ранги и составлена карта рисков, выделены критические и высокие риски экономической безопасности.

Ключевые слова: торговля нефтепродуктами, поуровневая оценка, карта рисков.

RISK ASSESSMENT OF ECONOMIC SECURITY OF OIL PRODUCTS TRADING COMPANIES

S. A. Tomko, I. V. Fedorenko

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

This article reviews the activity peculiarities of oil products trading companies at the present stage, on what basis the actual risks of their economic security are identified and distributed in relation to the company to external and internal ones. According to the results of the review of possible risk assessment methods the level assessment method by two factors is selected respectively to which probability of occurrence based on the five-level criterion where 1 is low and 5 is very high probability and amount of damage based on the six-level criterion where 1 is insignificant and 6 is critical losses are found, risk ranks are calculated so as risk map is drawn up, by what the critical and high economic security risks are determined.

Keywords: oil products trading, level assessment, risk map.

В современных экономических условиях хозяйственная деятельность организаций, независимо от отрасли, сопряжена с разного рода рисками. Постоянное изменение внешних и внутренних по отношению к предприятию факторов, неоднозначный харак-

тер информации, на основании которой принимаются управленческие решения, может привести к потерям или крайней форме – банкротству. Для того чтобы избежать неблагоприятных исходов, необходимо определить и выбрать актуальные риски, провести их оценку.

Существуют различные классификационные модели и подходы к характеристике понятия «риск».

Риск «как возможная опасность потерь» трактуется большинством российских экономистов, в том числе М. Грачевой, С. Грядовым, А. Дубровым, Б. Ла-Гоша, Б. Райзбергом, Л. Растригиным, Н. Хохловым, Е. Хрустальевым и др., что соответствует классической теории риска. Неоклассики рассматривают риск не только как негативное воздействие. Я. Вишняков представляет три концепции, где помимо риска как меры опасности и/или угрозы выделяются риск как мера неопределенности и риск как мера возможности, что связывается с доходностью: «Чем выше риск, тем выше потенциальный доход» [1]. В настоящей работе мы понимаем риск в его классической интерпретации, то есть как опасность возникновения потерь (ущерба).

Согласно ГОСТ Р ИСО/МЭК 31010–2011 под оценкой риска понимается процесс, объединяющий идентификацию, анализ и сравнительную оценку рисков и рисков событий. Указанные этапы – стандартный алгоритм действий, который опирается на методы качественной и количественной оценки рисков, выбираемые каждым предприятием исходя из поставленных целей, решаемых задач с учетом и на основе индивидуальной классификации видов риска (табл. 1) [2; 3].

Таблица 1

Методы оценки риска согласно ГОСТ Р ИСО/МЭК 31010–2011

Наименование группы методов оценки риска	Оценка	
	качественная	количественная
Методы наблюдения	– контрольные листы – предварительный анализ опасностей	–
Вспомогательные методы	– структурированное интервью и мозговой штурм – метод Дельфи – структурированный анализ сценариев методом «что, если?» (SWIFT)	– анализ влияния человеческого фактора
Анализ сценариев	– анализ первопричины – анализ сценариев – анализ воздействия на бизнес – причинно-следственный анализ	– оценка токсикологического риска – анализ дерева неисправностей – анализ дерева событий – анализ причин и последствий
Функциональный анализ	– анализ скрытых дефектов (анализ паразитных цепей) – исследование опасности и работоспособности (HAZOP) – анализ опасности и критических контрольных точек (НАССР)	– анализ видов и показателей отказов (FMEA) и анализ критичности видов и последствий отказов (FMECA) – техническое обслуживание, направленное на обеспечение надежности – анализ уровней защиты – анализ «галстук-бабочка»
Статистические методы	–	– марковский анализ – моделирование методом Монте-Карло – Бейесовский анализ

В других статьях, посвященных методам оценки, раскрываются примерно те же подходы, с общим делением на математические методы, методы, основанные на использовании компьютерных программ, логико-вероятностные методы, аналитические, методы экспертных оценок, методы аналогий [4–6].

Оценка рисков экономической безопасности предприятий отрасли торговли нефтепродуктами проводилась по методике, используемой в работе И. Ведмедь [7], где на первоначальном этапе обозначались особенности деятельности предприятий отрасли, на основании чего идентифицировались актуальные риски, у которых определялись вероятность возникновения, а также потери, связанные с их реализацией (величина риска), по каждому виду риска вычисляли интегральную оценку, составляли карту рисков.

В качестве особенностей деятельности предприятий по торговле нефтепродуктами на современном этапе выделены следующие:

1. Существенная материально-техническая база – к техническим объектам предприятий отрасли относятся резервуары, где под каждый вид, марку нефтепродуктов закрепляется отдельная резервуарная емкость, технологические трубопроводы, насосные установки, эксплуатирующие здания и сооружения, железнодорожные эстакады сливно-наливного оборудования, объекты вспомогательных производств, автозаправочных станций, спецавтотехники (автоцистерн).

2. Необходимость в периодических капитальных вложениях на реконструкцию производственных мощностей, модернизацию и замену оборудования, приобретение земельных участков.

3. Наибольшую долю расходов организаций занимают транспортные расходы как при закупках, так и при перевалке нефтепродуктов – поставки по железной дороге, автомобильным и водным транспортом, по трубопроводу, транзитом.

4. При приеме, транспортировании, хранении и отпуске для нефтепродуктов характерна естественная убыль.

5. Разнообразие расчетов (при розничном товарообороте): по талонам и топливным картам, в том числе по выдаче, отовариванию, хранению, по ведомости, наличный и безналичный расчет.

6. Кредитные ресурсы, поскольку выручка поступает ежедневно, привлекаются как на условиях овердрафта, так и посредством возобновляемых траншами кредитных линий, сроком от 1 месяца до 1 года.

7. Обязанность по получению лицензий:

а) на осуществление погрузочно-разгрузочной деятельности применительно к опасным грузам на внутреннем в одном транспорте, в морских портах, на железнодорожном транспорте;

б) на осуществление деятельности по сбору, использованию, обезвреживанию, транспортировке, размещению отходов I–IV классов опасности;

в) на эксплуатацию взрывопожарных производственных объектов и другие.

8. Прохождение аттестаций (на выполнение условий ГОСТ ИСО/МЭК 17025–2009 [8]) и соответствие требованиям:

а) ТР ТС 013/2011 «О требованиях к автомобильному бензину, дизельному и судовому топливу для реактивных двигателей и мазуту» [9];

б) ГОСТ Р 51105–97 «Топлива для двигателей внутреннего сгорания. Неэтилированный бензин. Технические условия» [10];

в) ТУ 38.301-19-155–2009 «Топливо дизельное летнее и зимнее. Технические условия» [11];

г) ГОСТ Р 52368–2005 (ЕН 590–2009) «Топливо дизельное ЕВРО. Технические условия» [12];

д) ГОСТ Р 51866–2002, ГОСТ 32513–2013 и другие [13; 14].

9. Обязанность по обеспечению экологической безопасности и ежегодное выделение из бюджетов предприятий средств на превентивные меры в рамках разрабатываемой политики экологической безопасности.

10. Годовая сезонность (сезонные колебания) объемов реализации и изменение среднесуточной реализации по годам – наибольшие объемы реализации автомобильного бензина обычно наблюдаются в летние периоды с мая по сентябрь, что связано с ростом в данное время года количества поездок, производимых физическими лицами; пики реализации дизельного топлива, наоборот, характерны в зимнее время в связи с повышенной интенсивностью движения грузового транспорта и расхода топлива.

11. Местоположение и, следовательно, проходимость автозаправочных станций (далее – АЗС) обуславливают разность объемов среднесуточной реализации топлива – большой, средний, малый города и районы внутри города, областные центры, трассы. Ярко выражена зависимость величины стоимости земельного участка под АЗС от того, где он находится.

12. Низкая маржинальная доходность при розничной реализации и относительно высокая – оптом, рентабельность по отдельным видам топлива отличается.

13. Тенденция к увеличению объема нетопливных услуг в качестве сопутствующего вида деятельности, под которым понимается реализация продовольственных и непродовольственных товаров (фасованных масел, незамерзающих жидкостей, других аналогичных средств) через свои мини-маркеты, услуги кафе, сдача в аренду площадей под банкоматы и прочее.

14. Для крупных организаций характерна ориентация на сервис.

15. Цены на нефтепродукты и их колебания складываются под воздействием ряда основных факторов на основе рыночного механизма конкуренции:

- а) динамика мировых цен;
- б) величина отраслевых издержек;
- в) общие инфляционные процессы в экономике страны;
- г) динамика налоговой нагрузки;
- д) динамика производства и отпуска нефтепродуктов нефтяными компаниями, условий закупа, диктуемых ими;
- е) профилактика и плановые ремонты российских нефтеперерабатывающих заводов (далее – НПЗ);

ж) условия мелкооптовой отгрузки (реализации) нефтепродуктов нефтяными компаниями в адрес независимых хозяйствующих субъектов, а также наличие/ недостаток свободных емкостей с целью накопления запасов (создания резервов);

з) преобладание посредников-трейдеров в отношениях «продавец–покупатель» нефтепродуктов.

16. Конкуренция в части розничных и в особенности оптовых продаж нефтепродуктов наиболее остро ощущается со стороны крупнейших вертикально ориентированных нефтяных компаний (далее – ВИНК): ПАО «НК «Роснефть», ПАО «Газпром-нефть», ПАО «Лукойл», ОАО «ТНК-ВР Холдинг» и ПАО АНК «Башнефть».

17. Покупка нефтепродуктов организациями отрасли производится посредством контрактной либо биржевой торговли.

Для целей закупки нефтепродуктов организациями могут проводиться процедуры предварительного квалификационного отбора – предквалификация поставщиков – и составляться планы закупок.

18. Предприятиями торговли нефтепродуктами может быть получен статус официального дилера товаров по типу масел, технических жидкостей и прочего от производителей.

Деятельность рассматриваемых организаций, таким образом, осуществляется в условиях неопределенности прежде всего внешней среды, изменений политического, общеэкономического как в масштабах отдельной страны, так и мира, природного и техногенного характера.

Основные риски экономической безопасности предприятий отрасли торговли нефтепродуктами были распределены на внешние и внутренние и представлены в виде матрицы (табл. 2).

Таблица 2

Матрица рисков экономической безопасности предприятий отрасли торговли нефтепродуктами

Содержание рисков	Вид (группа) рисков
1. Внешние риски	
Риски неблагоприятных изменений в политической среде (риск введения санкций в отношении деятельности предприятий нефтегазовой отрасли; риск, связанный с изменением энергетической политики, и др.)	Политические риски
Риски изменения налогового (риск увеличения налоговой нагрузки, риск введения новых налогов, риск изменения условий проведения налоговых проверок и др.), таможенного, лицензионного законодательства (в частности, ужесточение санитарно-эпидемиологических норм, границ санитарно-защитных зон, величины отчислений на природоохранные мероприятия), полномочий антимонопольных органов, антимонопольных требований и мер воздействия, судебной практики по вопросам, связанным с деятельностью организаций отрасли	Риски, связанные с изменением налоговой и таможенной политики, а также лицензионного и антимонопольного законодательства
– риск колебания валютного курса – риск изменения ставки рефинансирования и др.	Риски, связанные с изменением в валютной и кредитной политике
– риски изменения цен на сырую нефть, газ и нефтепродукты – риски экономических кризисов и инфляции (минимизация или максимизация риска потерь в реальной стоимости дебиторской задолженности при существенной отсрочке или задержке платежа, риск роста себестоимости товаров, продукции, работ и услуг) и пр.	Ценовые риски
– риски нарушения в области производственных связей, потери рынков сырья и др. – риск отрицательной динамики производства и отпуска нефтепродуктов нефтяными компаниями, условий закупа, диктуемых ими – риск изменения частоты профилактики и плановых ремонтов НПЗ и др.	Риски доступа к запасам (связанные с изменением общеэкономической ситуации в стране и в мире)
– риски природных и (или) техногенных аварий и катастроф, изменения климата (аномально низкие уровни температур в зимний период в ряде северных регионов, пропускная способность реки / пролива, сложная ледовая обстановка и прочее) – риск территориальных изменений и, как следствие, проходимости (АЗС)	Природные и техногенные риски
– риск потери поставщиков при размещении капитала и формировании портфеля заказов на нефтепродукты – риски, связанные с зависимостью от монопольных поставщиков услуг по транспортировке нефти, газа и нефтепродуктов, и их тарифов – риск банкротства покупателей, имеющих наибольшую задолженность, и др.	Риски, связанные с контрагентами

Содержание рисков	Вид (группа) рисков
Риски недобросовестной конкуренции со стороны крупных ВИНК (риск утраты конкурентных преимуществ)	Риски недобросовестной или излишне агрессивной конкуренции
– риск ликвидности (потерь при реализации нефтепродуктов по причине изменения оценки их качества и потребительской стоимости); – риск покупки и продажи продукта несоответствующего качества и др.	Товарные риски
Риск осуществления сторонними организациями и физическими лицами злоумышленных действий, которые проявляются в виде выхода из строя или полной утраты имущества	Риски производственной безопасности
2. Внутренние риски	
Риск некомпетентности работников ввиду текучести кадров, оттока квалифицированных кадров, их дефицита	Риски, связанные с персоналом
Риск злоумышленных действий со стороны инсайдеров	
Риск несоблюдения техники безопасности	
Риск нарушения условий эксплуатации основных средств и, как следствие, критическое изменение параметров работы оборудования, которые могут привести к поломкам и авариям	
Риск нарушения режима коммерческой тайны	Организационные риски
Риск быстрого устаревания технических систем, их недостаточной мощности и неадекватности проводимым операциям	Технические риски
Риски функциональной целостности (при наличии широкой сети филиалов и точек продажи)	Риски территориальной и функциональной целостности предприятия
Риски разлива нефтепродуктов (при сливе в резервуар или по вине клиента), вылива (из поврежденной цистерны), горения паров бензина, утечки из резервуара и топливного трубопровода (нанесение вреда здоровью человека, имуществу организации (порча и утрата активов) и экологии) и пр.	Экологические риски

Специалистами аудиторско-консалтинговых компаний проводились исследования состояния и перспектив развития нефтегазового сектора, в частности ЕУ на основе опроса экспертов в одном из отчетов были выделены ключевые риски, распределенные по четыре группам [15–17]:

- риски несоответствия законодательным требованиям, связаны с политикой, правовыми вопросами, нормативным регулированием и корпоративным управлением;
- операционные риски – оказывают влияние на процессы, системы, персонал и цепочку создания стоимости компании;
- стратегические риски – обусловлены характером взаимодействия с клиентами, конкурентами, инвесторами;
- финансовые риски – возникают в результате нестабильности рынков и экономики в целом.

С учетом результатов данных исследований, их применимости к сегменту «переработка и сбыт» как одной из составляющих нефтегазового сектора, а также поправкой на время, было реализовано ранжирование выявленных рисков исходя из величины вероятности наступления [7]:

- вероятность очень низкая – 1;
- вероятность низкая – 2;

- вероятность средняя – 3;
- вероятность высокая – 4;
- вероятность очень высокая – 5.

Определена величина риска [7] исходя из возможных потерь:

- потери от реализации незначительны – 1;
- возможные потери от реализации, которые скорее всего не окажут значительного влияния на компанию отрасли и могут быть компенсированы – 2;
- нейтральные потери – могут быть компенсированы за счет текущих расходов или создания резервов для финансирования – 3;
- воздействие выше среднего – потери компенсируются за счет резервных фондов – 4;
- серьезные потери, когда риски наносят потери, величина которых превышает возможные резервные фонды, – 5;
- критическая зона – продажа активов компании или реструктуризация бизнеса с целью финансирования потерь – 6.

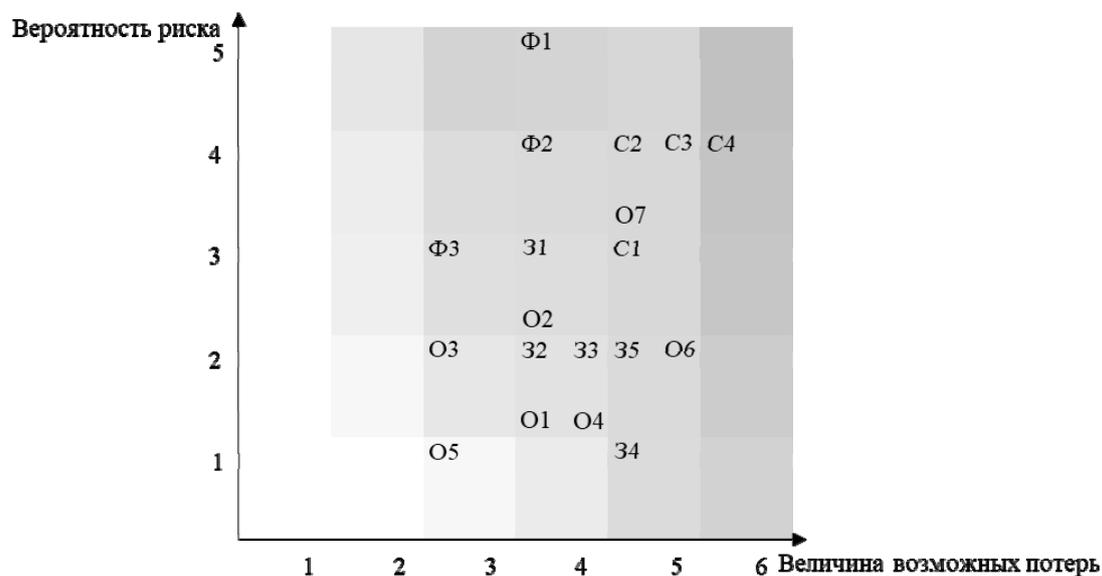
На основании ранжирования рассчитана интегральная оценка (табл. 3).

Таблица 3

**Интегральная оценка рисков экономической безопасности предприятий
отрасли торговли нефтепродуктами**

Группа	Наименование риска		Вероятность риска	Величина риска	Ранг риска
	Вид	Краткое обозначение			
Риски несоответствия законодательным требованиям	Политические риски	31	5	3	15
	Налоговые риски	32	2	4	8
	Таможенные риски	33	2	4	8
	Лицензионные риски	34	1	5	5
	Риски изменения антимонопольного законодательства	35	2	5	10
Операционные риски	Технические риски	О1	2	4	8
	Товарные риски	О2	3	4	12
	Риски производственной безопасности	О3	2	3	6
	Риски, связанные с персоналом	О4	2	4	8
	Организационные риски	О5	1	3	3
	Риски территориальной и функциональной целостности предприятия	О6	2	5	10
	Экологические риски	О7	4	5	20
Стратегические риски	Природные и техногенные риски	С1	3	5	15
	Риски доступа к запасам	С2	4	5	20
	Риски, связанные с контрагентами	С3	4	5	20
	Риски недобросовестной или излишне агрессивной конкуренции	С4	4	6	24
Финансовые риски	Ценовые риски	Ф1	5	4	20
	Валютные риски	Ф2	4	4	16
	Кредитные риски	Ф3	3	3	9

Для большей наглядности риски экономической безопасности предприятий отрасли торговли нефтепродуктами по видам вынесены на карту рисков (см. рисунок).



Карта рисков

К критическим рискам, таким образом, относим риски недобросовестной или излишне агрессивной конкуренции; к высоким – риски доступа к запасам, риски, связанные с контрагентами, ценовые риски, экологические и природные, техногенные риски, риски изменения антимонопольного законодательства, риски территориальной и функциональной целостности.

Библиографические ссылки

1. Федоренко И. В. Риски в бухгалтерском и налоговом учете : учеб. пособие / Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2015. 74 с.
2. ГОСТ Р ИСО/МЭК 31010–2011. Менеджмент риска. Методы оценки риска [Электронный ресурс]. URL: <http://docs.cntd.ru/document/1200090083> (дата обращения: 16.10.2018).
3. Маринина О. А. Анализ современных методов оценки рисков [Электронный ресурс]. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/analiz-sovremennyh-metodov-otsenki-riskov> (дата обращения: 16.10.2018).
4. Артамонова Н. А. Молодой ученый. № 22(156) [Электронный ресурс]. URL: <https://moluch.ru/archive/156/43943/> (дата обращения: 17.10.2018).
5. Ланкина С. А., Флегонтов В. И. Классификация и проблемы оценки рисков промышленного предприятия // Наукоеведение : интернет-журнал. Т. 7, № 3 [Электронный ресурс]. URL: <https://naukovedenie.ru/PDF/90EVN315.pdf> (дата обращения: 17.10.2018).
6. Методы оценки риска [Электронный ресурс]. URL: <http://finzz.ru/metody-otsenki-riska-var-value-risk.html> (дата обращения: 18.10.2018).
7. Ведмедь И. Ю. Оценка рисков угольндобывающей отрасли // Управление риском. 2017. № 1(81). С. 20–25.
8. ГОСТ ИСО/МЭК 17025–2009. Общие требования к компетентности испытательных и калибровочных лабораторий [Электронный ресурс]. URL: <http://docs.cntd.ru/document/gost-iso-mek-17025-2009> (дата обращения: 20.07.2018).

9. ТР ТС 013/2011. О требованиях к автомобильному и авиационному бензину, дизельному и судовому топливу, топливу для реактивных двигателей и мазуту [Электронный ресурс]. URL: <http://docs.cntd.ru/document/902307833> (дата обращения: 20.07.2018).
10. ГОСТ Р 51105–97. Топлива для двигателей внутреннего сгорания. Неэтилированный бензин. Технические условия [Электронный ресурс]. URL: <http://docs.cntd.ru/document/1200003570> (дата обращения: 20.07.2018).
11. ТУ 38.301-19-155–2009. Топливо дизельное летнее и зимнее. Технические условия [Электронный ресурс]. URL: <https://e-ecolog.ru/reestr/doc/672667> (дата обращения: 20.07.2018).
12. ГОСТ Р 52368–2005 (ЕН 590:2009). Топливо дизельное ЕВРО. Технические условия [Электронный ресурс]. URL: <http://docs.cntd.ru/document/1200041173> (дата обращения: 20.07.2018).
13. ГОСТ Р 51866–2002 (ЕН 228-2004). Топлива моторные. Бензин неэтилированный. Технические условия [Электронный ресурс]. URL: <http://docs.cntd.ru/document/1200029604> (дата обращения: 20.07.2018).
14. ГОСТ 32513–2013. Топлива моторные. Бензин неэтилированный. Технические условия [Электронный ресурс]. URL: <http://docs.cntd.ru/document/1200108179> (дата обращения: 20.07.2018).
15. 10 основных рисков для компаний нефтегазовой отрасли [Электронный ресурс]. URL: <https://gaar.ru/> (дата обращения: 04.10.2018).
16. Козловский А. Ключевой риск для нефтегазовых компаний – подмена долгосрочного планирования краткосрочными целями [Электронный ресурс]. URL: <https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-neftegazovaya-vertikal-may-2018/> (дата обращения: 05.10.2018).
17. Опрос руководителей нефтегазового сектора [Электронный ресурс]. URL: <https://www.deloitte.com/> (дата обращения: 05.10.2018).

ОСОБЕННОСТИ АУДИТА РАСКРЫТИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

И. Ю. Федорова

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Исследованы особенности проведения аудиторской проверки раскрытия информации об учетной политике в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций. Приводится систематизация факторов, влияющих на объем выполняемых аудиторских процедур проверки раскрытия учетной политики, а также описание влияния этих факторов на процесс проведения аудита. Кроме этого, представлено содержание направлений проверки раскрытия информации об учетной политике, а также соответствующих выделенным направлениям типичных ошибок.

Производится группировка этапов аудита раскрытия учетной политики в соответствии с федеральными стандартами бухгалтерского учета. Представлены источники информации и аудиторские процедуры, используемые на этапе сбора аудиторских доказательств.

Ключевые слова: аудит, отчетность, учетная политика, аудиторские процедуры.

FEATURES OF AUDIT OF THE DISCLOSURE OF THE ACCOUNTING POLICIES OF COMMERCIAL ORGANIZATIONS

I. Yu. Fedorova

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The article is devoted to the study of the peculiarities of the audit of the disclosure of information on accounting policy in the financial statements of commercial organizations. The article presents the systematization of factors affecting the volume of audit procedures performed to verify the disclosure of accounting policy, as well as a description of the impact of these factors on the audit process. In addition, the content of the areas of verification of disclosure of information on accounting policy, as well as the corresponding to the selected areas of typical errors.

Made the group stages of the audit the disclosure of accounting policies in accordance with Federal accounting standards. The article also presents the sources of information and audit procedures used at the stage of collecting audit evidence.

Keywords: audit, reporting, accounting policy, audit procedures.

Одним из начальных этапов проведения аудиторской проверки финансово-хозяйственной деятельности организаций является экспертиза положений учетной политики для целей бухгалтерского учета и налогообложения. Однако немаловажным этапом аудита выступает проверка раскрытия закрепленных в учетной политике организации способов ведения бухгалтерского учета, которые значимы с точки зрения понимания пользователями бухгалтерской (финансовой) отчетности состояния и результатов финансово-хозяйственной деятельности организации.

Согласно ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» «состав и содержание подлежащей обязательному раскрытию в бухгалтерской отчетности информации об учетной политике организации по конкретным вопросам бухгалтерского учета устанавливаются соответствующими федеральными стандартами бухгалтерского учета» [1, п. 18]. В качестве федеральных стандартов признаются требования действующих положений по бухгалтерскому учету. Исходя из этого и из положений Федерального закона «Об аудиторской деятельности», целью аудиторской проверки раскрытия учетной политики коммерческой организации является установление достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в части раскрываемой в ней информации, а также соответствия раскрытия информации законодательству Российской Федерации [2].

При проведении аудита раскрытия учетной политики должны быть учтены особенности деятельности конкретного экономического субъекта. В связи с этим произведена систематизация факторов, влияющих на объем выполняемых аудиторских процедур при аудите раскрытия положений учетной политики, в числе которых можно выделить:

- объем публикации бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- характер и сложность деятельности коммерческой организации;
- наличие дочерних обществ, филиалов, представительств, данные которых консолидируются в сводной бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- наличие тех или иных активов, обязательств, составляющих капитала [3; 4].

Для целей исследования целесообразно провести анализ приведенных выше факторов, оказывающих влияние на объем выполняемых аудиторских процедур.

Влияние объема публикации экономическим субъектом бухгалтерской (финансовой) отчетности на аудит раскрытия учетной политики согласно положениям ПБУ 1/2008 показано на рис. 1.

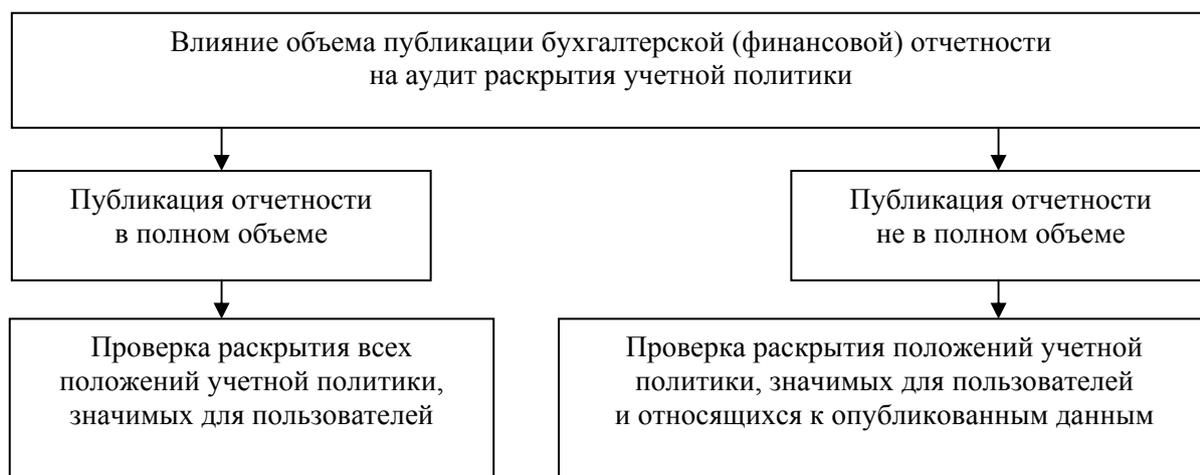


Рис. 1. Влияние объема публикации бухгалтерской (финансовой) отчетности на аудит раскрытия учетной политики [1, п. 18]

Таким образом, аудитор должен исходить из того объема отчетности, который подлежит публикации, что, следовательно, предполагает проверку раскрываемых положений учетной политики, относящихся к опубликованной отчетности.

В качестве второго фактора, влияющего на аудит раскрытия учетной политики, выделены характер и сложность деятельности коммерческой организации. В этом случае направления раскрываемой информации, а также ее характер будут иметь особенности для организаций различных отраслей (например, сельского хозяйства, строительства, водного транспорта, лесозаготовительной деятельности) и видов деятельности в рамках решаемых учетной политикой задач [5, с. 163].

Кроме этого, чем сложнее деятельность аудируемого лица (участие в совместной деятельности, наличие связанных сторон, наличие иностранных учредителей, сегментирование деятельности, признание малой корпоративной структуры), тем более специфичной будет раскрываемая информация об учетной политике [6].

Наряду с этим при аудите раскрытия учетной политики имеет немаловажное значение наличие дочерних обществ, филиалов, представительств, данные которых консолидируются в сводной бухгалтерской (финансовой) отчетности [7]. В этом случае дополнительному изучению подлежит порядок взаимодействия головной организации с филиалами, дочерними организациями; проверяется раскрытие информации о порядке консолидации отчетности, о порядке передачи активов при осуществлении внутрихозяйственных расчетов и пр.

Также дополнительным фактором, влияющим на аудит раскрытия информации, является наличие тех или иных активов, обязательств, составляющих капитала у аудируемой организации [8; 9]. Влияние этого фактора связано с тем, что при отсутствии отдельных объектов учета (активов, обязательств и т. д.) исключается необходимость раскрытия положений учетной политики, связанных с порядком оценки, и способов, приемов учета этих объектов. Так, если у аудируемой организации отсутствуют основные средства, то и положения по их оценке и учету не обязательны к раскрытию в составе бухгалтерской (финансовой) отчетности.

При выработке методики аудита раскрытия учетной политики в бухгалтерской (финансовой) отчетности коммерческих организаций в основу могут быть положены в качестве основных требования ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», устанавливающие обязанности субъектов по раскрытию информации (рис. 2).

Источниками информации для проверки раскрытия учетной политики в бухгалтерской (финансовой) отчетности в процессе аудиторской проверки являются следующие:

- учетная политика для целей бухгалтерского учета и налогообложения [1];
- годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность: пояснения к ней [10; 11; 12];
- промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность: пояснения к ней [11].

В случае если были внесены изменения в учетную политику аудируемого лица, существенно изменяющие подходы к ведению бухгалтерского учета по сравнению со сформированной за предыдущий отчетный период бухгалтерской (финансовой) отчетностью;

- первичная учетная документация и учетные регистры, позволяющие подтвердить соответствие раскрываемых положений учетной политики применяемым в действительности правилам и способам ведения бухгалтерского учета;

- организационно-распорядительная документация, подтверждающая внесение изменений в учетную политику в части правил и способов ведения бухгалтерского учета активов, обязательств, капитала, исчисления финансовых результатов.

Кроме этапов, приведенных на рис. 2, при формировании методики аудита аудитор может выделить направления проверки раскрытия информации об учетной полити-

ке в бухгалтерской (финансовой) отчетности исходя из следующих аспектов: соответствие законодательству, реальность, полнота, понятность (см. таблицу) [1; 8; 9].

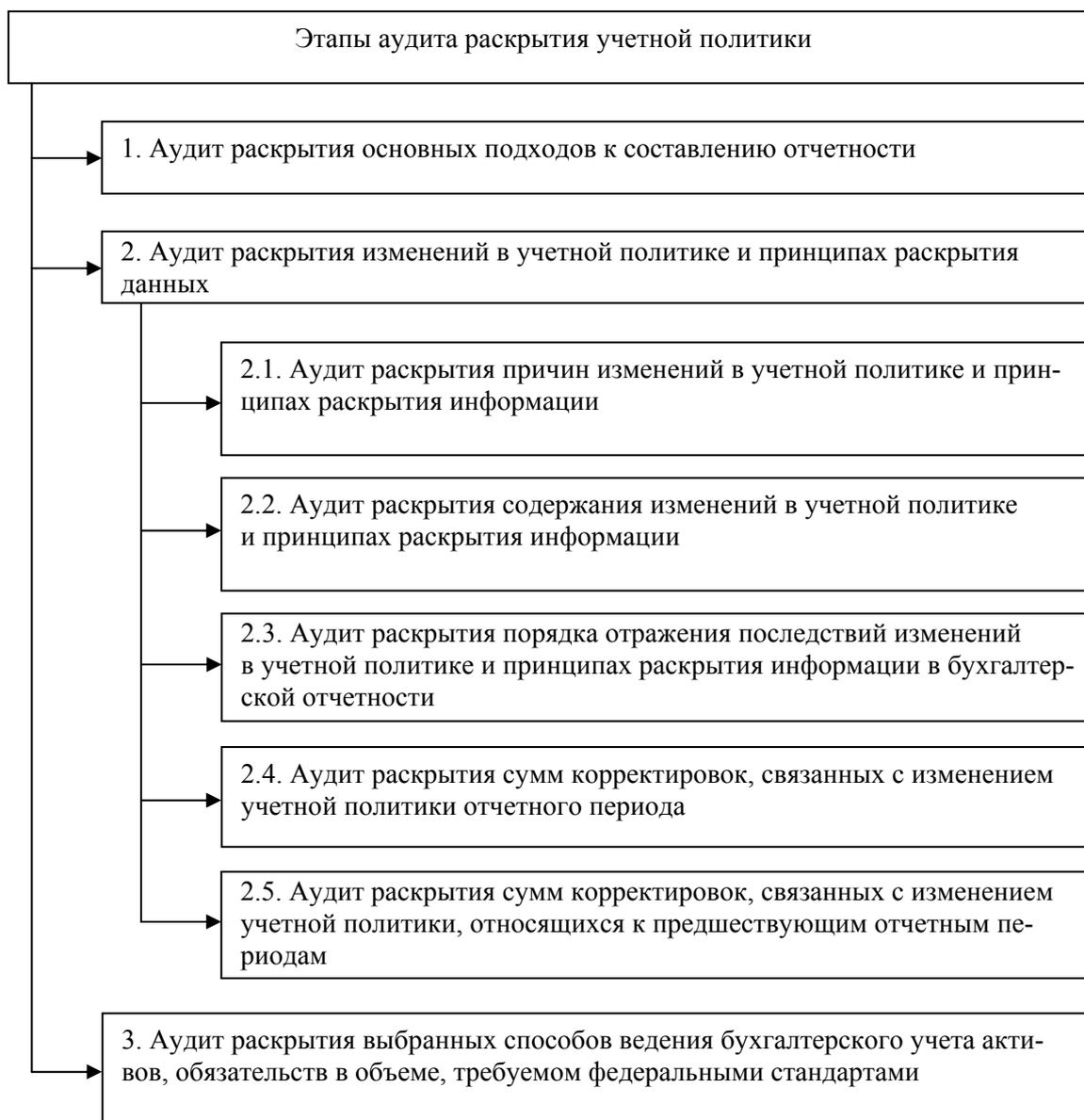


Рис. 2. Этапы аудита раскрытия учетной политики согласно требованиям ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» [1]

В международном стандарте аудита 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» указано, что с позиции надлежащего характера или адекватности информации об учетной политике, которая подлежит раскрытию в бухгалтерской (финансовой) отчетности, искажения могут быть признаны существенными в следующих случаях.

Во-первых, когда отчетность не содержит всей информации, раскрытие которой требуется в соответствии с применимой при формировании отчетности концепцией ее подготовки.

Во-вторых, раскрываемая информация не соответствует применимой при формировании отчетности концепции ее подготовки.

В-третьих, объема раскрываемой информации об учетной политике (в соответствии с концепцией подготовки отчетности) недостаточно для обеспечения достоверного понимания деятельности аудируемого лица.

Направления проверки раскрытия информации об учетной политике в бухгалтерской (финансовой) отчетности

Проверяемый аспект	Содержание проверки	Детальная характеристика	Типичные нарушения
Соответствие законодательству	Проверка соответствия раскрываемой информации об учетной политике требованиям федеральных стандартов	Проверка соответствия фактического объема раскрытия информации об учетной политике минимальному объему, установленному федеральными стандартами. Проверка соответствия фактического содержания раскрываемой информации об учетной политике содержанию, определенному федеральными стандартами бухгалтерского учета	Несоответствие объема раскрываемой информации об учетной политике минимально требуемому объему. Несоответствие содержания раскрываемой информации об учетной политике федеральным стандартам
Реальность (соответствие действительности)	Проверка соответствия фактически используемых способов и правил ведения бухгалтерского учета раскрываемым аспектам учетной политики	Проверка соответствия раскрываемых положений учетной политики способам и приемам, фактически применяемым в организации при осуществлении ведения бухгалтерского учета в части: <ul style="list-style-type: none"> – оценки и ведения учета активов организации; – оценки и ведения учета обязательств; – оценки и ведения учета капитала; – порядка исчисления финансовых результатов (признания доходов, расходов, а также их классификации); – движения денежных средств организации 	Несоответствие раскрываемой информации об учетной политике применяемым в практике ведения бухгалтерского учета способам и приемам в отношении: <ul style="list-style-type: none"> – всех объектов учета; – части объектов учета
Полнота	Проверка того, раскрыты ли требуемые положения учетной политики, которые подлежат раскрытию, в полном объеме	Сопоставление фактического объема раскрытия информации об учетной политике не только минимальному объему, установленному федеральными стандартами, но и реальной потребности в раскрытии такой информации (с точки зрения потребностей пользователей)	Раскрытие информации об учетной политике в объеме, соответствующем минимальным требованиям, но недостаточном для обеспечения полного понимания финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица

Проверяемый аспект	Содержание проверки	Детальная характеристика	Типичные нарушения
Понятность	Проверка того, в понятной ли для пользователей форме раскрыты положения учетной политики, которые подлежат раскрытию	Проверка формы представления информации (текстовая и табличная). Проверка доступности для понимания пользователей информации, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности об учетной политике	Раскрытие информации об учетной политике в форме, не обеспечивающей надлежащее понимание ее пользователями бухгалтерской (финансовой) отчетности

В данных случаях, имея достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, аудитор приходит к выводу о необходимости модификации своего мнения в аудиторском заключении [4, п. А7].

Ключевой аудиторской процедурой сбора аудиторских доказательств является инспектирование основных положений учетной политики, а также бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Таким образом, от правильности раскрытия учетной политики в бухгалтерской (финансовой) отчетности зависит достоверное понимание пользователями финансового положения, финансовых результатов и движения денежных средств организации за отчетный период, что оказывает непосредственное влияние на принятие экономических решений на основании такой отчетности.

Библиографические ссылки

1. Российская Федерация. Министерство финансов. Об утверждении положений по бухгалтерскому учету (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)» «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)» [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 06.10.2008 № 106н. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 05.11.2018).

2. Российская Федерация. Законы. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ : [принят ГД РФ 24.12.2008 ; в ред. от 23.04.2018 № 112-ФЗ]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 04.11.2018).

3. Российская Федерация. Министерство финансов. О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 24.10.2016 № 192н. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 04.11.2018).

4. Российская Федерация. Министерство финансов. О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 09.11.2016 № 207н. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 03.11.2018).

5. Федоренко, И. В. Задачи учетной политики // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики. Красноярск, 2018. № 20. С. 162–165.

6. Мельникова Е. В. Особенности стратегического управления в малых корпоративных структурах // Экономика и управление в современных условиях. Красноярск, 2017. С. 168–171.

7. Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ : [принят ГД РФ 22.11.2011 : в ред. от 29.07.2018 № 272-ФЗ]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 05.11.2018).

8. Ивакина И. И. Особенности аудита основных положений учетной политики в части расчетов с поставщиками и подрядчиками // Решетневские чтения. 2017. № 21. С. 474–475.

9. Зыкова Т. Б. Сущность управленческого аудита // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики. Красноярск, 2017. № 19. С. 82–88.

10. Российская Федерация. Министерство финансов. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 29.07.1998 № 34н [в ред. от 11.04.2018 № 74-ФЗ]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 02.11.2018).

11. Российская Федерация. Министерство финансов. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 06.07.1999 № 43н [в ред. от 08.11.2010 № 142н, с изм. от 29.01.2018]. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 05.11.2018).

12. Российская Федерация. Министерство финансов. О формах бухгалтерской отчетности организаций [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 02.07.2010 № 66н [в ред. от 06.03.2018]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 05.11.2018).

КОНТРОЛЛИНГ ИНФОРМАЦИОННЫХ РИСКОВ

С. В. Филько, И. В. Филько

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

Рассматривается современная концепция контроллинга как новая парадигма управления, позволяющая за счет гармоничного сочетания функционального и процессного подходов к управлению обеспечить высокую степень адаптивности предприятия в условиях нестабильной внешней среды. Раскрывается актуальность формирования и развития концепции риск-контроллинга как важнейшего элемента системы современного менеджмента предприятий. На основе проведенного анализа предложено использование подхода к управлению информационными рисками на основе методологии контроллинга.

Представленная концепция риск-контроллинга информационной безопасности предполагает постоянный мониторинг и контроль всех управленческих и технологических процессов информационной системы организации в соответствии с требованиями стандартов серии ISO 27000. Использование методологии риск-контроллинга в управлении информационной безопасностью дает возможность создать интегрированную систему управления информационными рисками. Процессный подход, реализуемый в рамках риск-контроллинга, позволит оптимизировать деятельность подразделений, отвечающих за обеспечение информационной безопасности, и обеспечивает соответствие их функций общему вектору развития предприятия.

Ключевые слова: риск-контроллинг, информационный контроллинг, информационные риски, процессный подход, корпоративные информационные системы.

CONTROLLING OF INFORMATION RISK

S. V. Filko, I. V. Filko

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

In given article the modern concept of controlling as the new paradigm of management allowing at the expense of a harmonious combination of functional and process approaches to management to provide high degree of adaptability of the enterprise in the conditions of an astable environment is considered. The urgency of necessity of formation and development of the concept of risk-controlling, as major element of system of modern management of the enterprises reveals. On the basis of the spent analysis the approach to information-analytical support of management by information risks on the basis of controlling methodology is formed.

The presented concept of risk-controlling of information security assumes constant monitoring and the control of all administrative and technological processes of information system of the organisation according to requirements of standards of series ISO 27000. Use of methodology of risk-controlling in management of information security gives the chance to create the integrated control system of information risks. The process approach realised within the limits of risk-controlling, will allow to optimise activity of the divisions which are responsible for maintenance of information security, and provides conformity of their functions to the general vector of development of the enterprise.

Keywords: risk-controlling, information controlling, information risks, the process approach, corporate information systems.

Применение информационных технологий позволило современным предприятиям выйти на качественно новый уровень автоматизации управления и, как следствие, повышения скорости и информационной обоснованности принятия управленческих решений [5, с. 23]. Ценой этого стали растущая сложность информационных систем, увеличение объемов информации, хранимой в электронном виде, приводящие к чрезвычайной уязвимости бизнес-процессов предприятия и угрозам информационной безопасности. В связи с этим управление информационной безопасностью должно стать неотъемлемой составляющей корпоративных информационных систем (КИС) современных предприятий. Построение и использование КИС требует концентрации значительных объемов систематизированной информации, что ведет к увеличению вероятности утечки секретных и конфиденциальных сведений, а значит, и к необходимости управления рисками информационной безопасности.

Особенности управления информационными рисками связаны, прежде всего, с нематериальной природой информации. Эта особенность информации затрудняет определение качества, количества и стоимости информации. Многообразие, сложные причинно-следственные связи, постоянно возрастающая потенциальная опасность информационных рисков являются также вескими аргументами в пользу выделения управления информационными рисками в отдельный раздел риск-менеджмента.

Известны множество подходов к управлению рисками, в том числе и реализующие разные аспекты мониторинга информационной и экономической безопасности. Интересны в ключе рассматриваемой проблемы вопросы сетевого управления и модели распространения риска с учетом структуры и особенностей систем и модели анализа корректности бизнес-процессов [2; 3; 7].

Оценивая уровень развития отечественных научных школ риск-менеджмента, можно сделать вывод, что они по степени разработанности методологических аспектов не уступают зарубежным. Но, исходя из проведенного анализа, можно сделать вывод, что получившие наибольшее распространение методы и средства управления рисками предприятия не объединены в рамках общей методологии и, соответственно, могут применяться только при решении отдельных задач и проблем.

Поэтому на сегодняшний день задача создания теоретико-методологической основы информационного риск-менеджмента с интеграцией адаптированных элементов зарубежных источников и лучших образцов отечественной теории и практики в данной области имеет высокую актуальность.

Во многих стандартах по информационной безопасности (ИБ) предлагается риск-ориентированный подход, в соответствии с которым защитные меры выбираются для снижения неприемлемых рисков. Это утверждение справедливо для международных стандартов (например, стандарта BS 7799 (ISO17799)), национальных стандартов (стандарта Германии BSI, стандарта США NIST и др.).

Использование различных методик и моделей анализа рисков информационной безопасности, их качественная и количественная оценка позволяют предприятию снизить свои как информационные, так в большинстве случаев и экономические риски, повысить эффективность систем информационного обеспечения, выполнить требования законодательства и внутренних регламентирующих документов.

При изучении источников, раскрывающих теоретические основы формирования системы управления рисками [1; 2; 6; 8], выявлено, что большинство исследователей разграничивают уровень методологии и уровень инструментально-методических средств оценки рисков. К методологическому уровню можно отнести международные и национальные стандарты информационной безопасности (ISO 15408, ISO 17799, ISO/IEC 27002:2005 (BS7799), BSI, NIST SP 800-30), стандарты аудита, отражающие вопросы информационной безопасности (COBIT, SAC), стандарты крупных корпораций (NASA, MITRE). Рассмотрев существующие инструментальные средства оценки, анализа и управления информационными рисками, можно сделать следующие выводы.

Все изученные методики анализа и управления рисками не отличаются достаточной прозрачностью, в основном носят качественный характер и сводятся к формальной проверке выполнения или невыполнения требований стандартов информационной безопасности.

Вопросы применимости данных методик к анализу и управлению рисками в массовых КИС остаются открытыми, поскольку информационные процессы, протекающие в организации, структура информационных ресурсов и характер информационных потоков могут значительно отличаться от процессов, ресурсов и потоков, характерных для моделей, используемых в рассмотренных методиках.

Как правило, существующие международные и отечественные стандарты, относящиеся к сфере менеджмента информационной безопасности, рассматривают лишь общие положения, не учитывающие специфику деятельности ряда организаций.

Рассматривая современное состояние организации информационной безопасности в России, можно отметить достаточно высокий уровень используемых технологий защиты информации и обеспечения ее качества. Общими существенными недостатками практики применения этих технологий являются их оторванность от конечных целей организации и отсутствие практики использования организационно-экономических методов управления информационными рисками.

Фундаментальным условием создания эффективной системы защиты информации в соответствии с лучшими практиками управления информационной безопасностью, изложенными в стандартах серии ISO 27000, является процессный подход.

Наиболее перспективной концепцией организационного управления, доказавшей свою эффективность во многих сферах, в том числе в процессном управлении и в управлении рисками, является концепция контроллинга.

Практика использования контроллинга показывает, что его внедрение позволяет снизить риски, связанные с ошибочными или несвоевременными управленческими решениями, так как его информационная система способна аккумулировать информацию со всех возможных источников и предоставлять оперативный доступ к ней сотрудникам подразделений контроллинга. Вследствие этого актуальной задачей является внедрение методологии контроллинга в управление информационными рисками. Целесообразным является и взаимное обогащение методик риск-контроллинга инструментарием, взятым из практики организации информационной безопасности.

На основе проведенного анализа различных подходов к сущности контроллинга и изучения его генезиса можно охарактеризовать контроллинг как новую парадигму управления, обеспечивающую высокую степень адаптивности предприятия в условиях

нестабильной внешней среды и возможность глобальной автоматизации управленческих процессов [4; 7; 9; 10].

Новизна контроллинга заключается в подходе к сочетанию принципов, методов и инструментов, позволяющем эффективно развивать систему управления в плоскости обеспечения руководителей актуальной, своевременной, объективной и значимой для принятия решений информацией [9; 10]. Поэтому на сегодняшний день контроллинг является основной прикладной областью развития систем информационного обеспечения управления, например ERP-систем.

На современном этапе экономического развития общества ведущей парадигмой при интеграции предприятий в холдинговые структуры является процессный подход. При процессном подходе объектом воздействия выступает определенная деятельность на предприятии – процесс, который может проходить через различные подразделения, вовлекая многие службы предприятия, и ориентируется на конечный результат – получение качественного продукта для потребителей, которое достигается благодаря взаимосвязанности последовательных процессов, то есть системе действий, преобразующих ресурсы на входе процесса в определенный результат на выходе, и обеспечивает адаптивность и гибкость системы управления.

Использование методологии контроллинга при формировании организационно-экономического подхода к менеджменту информационных рисков позволяет создать интегрированную систему управления информационными рисками [4, с. 8]. Использование контроллинга в качестве структурообразующей концепции информационного риск-менеджмента даст возможность объединить однородные процессы и обеспечить эффективное и безопасное функционирование предприятия.

Процессная модель информационного риск-контроллинга должна состоять из следующих стадий, или subprocessов: 1) планирования и организации, включающей идентификацию, количественную оценку и оценивание рисков; 2) эксплуатации сформированной системы управления рисками; 3) контроля; 4) улучшения.

Процедуры оценки и обработки риска в информационном риск-контроллинге могут выполняться итеративно, такой подход при оценке риска, как правило, может увеличить детализацию и глубину оценки при каждой последующей итерации.

Представленная концепция риск-контроллинга информационной безопасности предполагает постоянный мониторинг и контроль всех управленческих и технологических процессов информационной системы организации.

Практическая апробация и сравнительный анализ результатов, полученных на основе использования модели, построенной на основе теории нечеткой логики, позволили подтвердить адекватность предложенной концепции, что дает основание констатировать правомерность применения предложенного методологического инструментария для формирования системы контроллинга информационных рисков. Полученные результаты могут быть использованы в качестве фундаментальной базы исследования развития методологии информационного риск-контроллинга.

Библиографические ссылки

1. Астахов А. М. Искусство управления информационными рисками. М. : ДМК-Пресс, 2010. 312 с.
2. Завгородний В. И. Информационный риск-менеджмент // РИСК: Ресурсы, информация, снабжение, конкуренция. 2008. № 4. С. 52–55.
3. Иванова И. В., Белозерский А. Ю., Скуратова Н. А. Методика управления информационными рисками на основе международных стандартов // Научное обозрение. 2013. № 7. С. 225–229.

4. Калинина Н. М. Методологические подходы к исследованию интегрированного контроллинга: теоретический анализ // Вестник Омск. ун-та. Серия «Экономика». 2013. № 3. С. 6–13.
5. Орлов А. И., Гуськова Е. А. Информационные системы управления предприятием в решении задач контроллинга // Контроллинг. 2003. № 1. С. 22–27.
6. Петренко С. А. Управление информационными рисками. Экономически оправданная безопасность. М. : Компания АйТи ; ДМК Пресс, 2004. 348 с.
7. Фалько С. Г. Трансформация инструментов контроллинга в современных условиях // Контроллинг. 2014. № 1. С. 3–7.
8. Федоренко И. В. Методические вопросы оценки риска информационной безопасности в бухгалтерском учете // Вестник Краснояр. гос. аграр. ун-та. 2015. № 3. С. 161–168.
9. Филько С. В., Филько И. В. Концепция контроллинга инновационной деятельности в ракетно-космической отрасли // Контроллинг. 2017. № 1. С. 38–43.
10. Филько С. В., Филько И. В. Контроллинг в инновационной сфере: инструменты, методы : монография / КрасГАУ. Красноярск, 2014. 154 с.

© Филько С. В., Филько И. В., 2018

НЕКОТОРЫЕ АСПЕКТЫ РАЗВИТИЯ ЭКОЛОГИЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ РОССИИ

Е. А. Хартанович, Е. В. Ултургашева

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

В условиях нарастания экологических проблем одним из эффективных методов их решения является экологизация промышленного производства. Достижение этой цели промышленными предприятиями возможно при внедрении специальных управленческих инструментов, одним из которых выступает экологический учет. В статье уточняется понятие данного термина, рассматриваются некоторые проблемы развития экологического учета на промышленных предприятиях РФ и предлагаются направления его совершенствования.

Результаты исследования дополняют и углубляют имеющиеся знания в области экологического учета и могут быть полезны в практической деятельности менеджеров промышленных предприятий с целью достижения экологизации производства.

Ключевые слова: промышленность, экологизация производства, экологический учет, экологические затраты, экологический анализ.

SOME ASPECTS OF DEVELOPMENT OF ENVIRONMENTAL ACCOUNTING AT THE INDUSTRIAL ENTERPRISES OF RUSSIA

E. A. Hartanovich, E. V. Ulturgasheva

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

In the context of increasing environmental problems, one of the effective methods of their solution is the greening of industrial production. Achieving this goal by industrial enterprises is possible with the introduction of special management tools, one of which is environmental accounting. The article clarifies the concept of this term, discusses some of the problems of development of environmental accounting in industrial enterprises of the Russian Federation and suggests ways to improve it.

The results of the study complement and deepen the existing knowledge in the field of environmental accounting and can be useful in the practice of managers of industrial enterprises in order to achieve the greening of production.

Keywords: industry, ecologization of production, environmental accounting, environmental costs, environmental analysis.

Экологические проблемы и их негативное влияние на человечество, катастрофические последствия несравнимы ни с чем. Однако на сегодняшний день в России недостаточно разработаны методы развития промышленного производства, учитывающие природно-экологическое равновесие, с минимальными объемами негативного воздействия на окружающую среду. Одним из таких методов является экологизация производства.

Подход Л. В. Рудаковой, В. В. Лепихина и др. к вопросам экологизации производства состоит в том, что актуализация и соблюдение экологических параметров возможны только посредством внедрения специальных управленческих инструментов на уровне промышленных предприятий, являющихся источником загрязнения окружающей среды. Более того, функционирование экологического менеджмента на промышленных предприятиях невозможно без информационно-поддерживающей системы, роль которой может взять на себя экологический учет, что немаловажно, действующий во взаимосвязи с другими системами управления на предприятии [9, с. 163].

В научной литературе можно встретить различные толкования понятия «экологический учет». Всесторонний анализ сущности этого понятия по источникам литературы [1; 5; 6; 7; 8] позволяет дать следующее определение: экологический учет – это система документированной информации об экологической деятельности предприятия.

Возникновение необходимости рассмотрения вопросов экологизации учета в качестве составной части учетных процессов, требующих внимания управленцев, а также составления бухгалтерской экологической отчетности, заложено рядом внутренних и внешних предпосылок (см. таблицу).

В современных условиях одной из ключевых предпосылок экологизации учета становится вхождение России в мировое пространство и переход на международные стандарты учета и отчетности. Это требует от российских предприятий своевременного ответа на возникающие стратегические вызовы, заключающегося в первую очередь в разработке экологической политики, способствующей усилению экологической безопасности и снижению стратегических рисков. Ужесточение экологических требований к производству является негативным фактором снижения ценовой конкурентоспособности и привлекательности отечественной продукции. Включение прогнозных компонентов необходимо для того, чтобы настроить учет, анализ, аудит и контроль соответствующих показателей, затрат и обязательств.

Предпосылки возникновения экологического управленческого учета*

Внешние предпосылки	Внутренние предпосылки
Недостаточная проработанность национальных стандартов экологической безопасности и их несопоставимость с международными требованиями.	Отсутствие скоординированных управленческих действий и внутренних документов, способствующих предупреждению и снижению негативного воздействия на окружающую среду
Рост темпов загрязнения окружающей среды, отрицательно воздействующего на здоровье население	Отсутствие методов и инструментов по системному отражению результатов экологической (природоохранной) деятельности
Низкий уровень технического прогресса относительно переработки отходов производства, модернизации очистных сооружений и др.	Отсутствие системы учета и контроля за экологическими (природоохранными) затратами в контексте их экономического содержания

Внешние предпосылки	Внутренние предпосылки
Слабая информированность деловых кругов по вопросам охраны окружающей среды	Недопонимание менеджерами предприятий степени важности учета и анализа экологических рисков и возможностей
Возрастающее внимание заинтересованных сторон (потребители, широкая общественность, акционеры, страховые компании, финансовые институты и др.)	Условное составление внешней экологической отчетности по причине отсутствия объективной экологической информации (зачастую – передача данной функции в «третьи руки»)
Отрицательное влияние на финансовые результаты предприятий экологических аварий и недостатков в производственном экологическом контроле	Недостаточная популяризация идеологии экологической и промышленной безопасности среди работников предприятия
Ужесточение экономических (финансовых) инструментов – платежей и налогов за выбросы, сбросы, отходы	Загрязненность продукции, заболеваемость и травматизм на рабочих местах

*Источник: [3; 10].

Проблемы разного характера в силу ряда субъективных и объективных причин оказывают негативное влияние на отечественных производителей промышленной продукции относительно достижения показателей в области охраны окружающей среды и внедрения экологического учета в соответствии с принципами и требованиями международных стандартов. В результате это становится довольно сложной задачей. К примеру, многие предприятия масложировой промышленности агропромышленного комплекса (АПК) России не имеют таких стандартов и правил, которые охватывали бы все составляющие экологического учета: бухгалтерский учет экологических активов, экологических пассивов, экологических результатов и их отражение в экологической отчетности [11, с. 31].

Таким образом, российская практика экологического учета фактически отсутствует, нет и научно обоснованных методов, принципов, положений, стандартов и правил обеспечения экологической безопасности, которые смогли бы комплексно охватить все необходимые элементы осуществления природоохранной деятельности, а также формирования сбалансированной системы учета, калькулирования и анализа экологических затрат.

Все указанные проблемы экологического учета накладывают отпечаток и на вопросы методологической части экологического анализа.

К числу основных направлений использования информации в системе анализа издержек средозащитных процессов следует отнести:

- анализ величины достигаемого уровня затрат с целью выявления путей развития наиболее экологически безопасных видов производств;
- экономическое обоснование эффективности, в том числе экологически чистых видов продукции и технических средств производства [4].

Следует отметить, что в результате любой хозяйственной деятельности возникают отходы, которые необходимо утилизировать (неликвидные, с истекшим сроком реализации товары, отходы производства) и платить за негативное воздействие на окружающую среду. Ежегодное увеличение бытовых отходов приводит к необходимости контроля индивидуальных предпринимателей и юридических лиц в целях проверки соот-

ветствия фактических объемов образовавшихся отходов нормативам и лимитам на их размещение. Субъектам малого и среднего предпринимательства не устанавливаются нормативы, но они должны сдавать отчетность об образовании, использовании, обезвреживании и размещении отходов, образующихся в результате хозяйственной деятельности, в уведомительном порядке [2, с. 5]. Составлением данной отчетности на малом предприятии занимается обычно главный бухгалтер, т. е. регулируется и контролируется решение экологических вопросов в рамках систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, и, соответственно, возникает необходимость экологического аудита финансовой отчетности, который также слабо урегулирован действующим законодательством.

В зависимости от размеров промышленного предприятия экологический учет может осуществляться в виде самостоятельного направления учетной деятельности или в системе управленческого учета. На малых и средних предприятиях экологический учет может функционировать в системе управленческого учета. На крупных предприятиях этот вид учета может быть организован как отдельное направление учетной деятельности [11, с. 31]. Менеджеры этого направления должны аккумулировать информацию первичного учета экологической деятельности предприятия, систематизировать и проводить ее в различных внутренних и внешних документах, разрабатывать программы экологической направленности, составлять и вести экологическую отчетность [11, с. 32].

Направления совершенствования и развития экологического учёта на промышленных предприятиях России могут быть следующими:

- 1) полноценная и совершенная законодательная база, которая еще, к сожалению, отсутствует;
- 2) систематический контроль за ведением экологического учета со стороны контролирующих органов;
- 3) наличие внутреннего контроля на предприятии за ведением и развитием экологического учета.

В итоге применение такого управленческого инструмента, как экологический учет, на промышленных предприятиях России позволит своевременно предотвращать и минимизировать негативное воздействие на окружающую среду, что, в свою очередь, будет способствовать экологизации отечественной промышленности.

Библиографические ссылки

1. Володин О. Н. Экологический учет на предприятии // Современное общество и наука: социально-экономические проблемы в исследованиях преподавателей вуза : сб. науч. ст. по итогам Междунар. науч.-практ. конф. Волгоград, 2015. С. 73–79.
2. Денисенко Г. В. Необходимость экологического аудита в Красноярском крае // Вестник КрасГАУ. Экономика и управление. 2014. № 4. С. 77–82.
3. Ермолаева А. Е. Экологизация – основное направление государственной политики // Вестник Самар. гос. ун-та. 2011. № 11. С. 11–15.
4. Ерохина В. Н., Лесина Т. В. Экологические затраты. Актуальные вопросы учета и анализа [Электронный ресурс] // Науковедение : интернет-журнал. 2015. Т. 7, № 4. URL: <http://www.naukovedenie.ru> (дата обращения: 15.11.2018).
5. Желбунова Л. И. Проблемы формирования и границы бухгалтерского экологического учета // Экономика России в XXI веке. Экономические науки и прикладные исследования: фундаментальные проблемы модернизации экономики России : сб. науч. тр. XI Междунар. науч.-практ. конф. Томск, 2014. С. 68–70.

6. Ишмеева А. С. Бухгалтерский экологический учет в системе информационных источников управления // Правовое государство: проблемы понимания и реализации : сб. ст. Междунар. науч.-практ. конф. Уфа, 2015. С. 225–229.

7. Клычкова А. С., Гареев Р. И. Понятийные и организационные аспекты экологического учета и аудита // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2016. № 14(398). С. 37–41.

8. Рубанова Н. Н. Экологический учет на предприятиях строительных материалов : автореф. дис. ... канд. экон. наук. Орел, 2005. 23 с.

9. Рудакова Л. В., Лепихин В. В. Анализ экологизации показателей промышленности Пермского края // Вестник Перм. ун-та. Серия «Экономика». 2016. № 1(28). С. 157–166.

10. Руководство по разработке и внедрению систем экологического менеджмента (Краткая версия) / под ред. П. А. Макеенко, А. А. Никольского. М. : Изд-во Науч. и учеб.-метод. центра, 2004. 40 с.

11. Фецкович И. В., Лосева А. С. Экологический учет на предприятиях масложировой промышленности АПК // Экономист года. 2017. С. 29–37.

© Хартанович Е. А., Ултургашева Е. В., 2018

КРИТЕРИИ ОЦЕНКИ ЭФФЕКТИВНОСТИ СЛУЖБЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

Т. А. Цыркунова, Е. В. Потылицына

Сибирский федеральный университет
Российская Федерация, 660041, г. Красноярск, просп. Свободный, 79

Рассмотрена проблема оценки качества внутреннего аудита. Выбор конкретных параметров, характеризующих эффективность служб внутреннего аудита, процедуры расчета и оценки ключевых показателей результативности производится каждым субъектом самостоятельно. Цель исследования – сформировать систему критериев оценки эффективности внутреннего аудита. На основе анализа теоретических источников, а также эмпирических данных предложена система качественных и количественных критериев оценки эффективности внутреннего аудита. Наличие системы контроля качества аудита способствует повышению результативности и позволяет выявлять актуальные направления совершенствования организации деятельности служб внутреннего аудита.

Ключевые слова: внутренний аудит, эффективность внутреннего аудита, критерии оценки эффективности аудита.

CRITERIA FOR EVALUATING THE EFFECTIVENESS OF THE INTERNAL AUDIT SERVICE

T. A. Tsyркunova, E. V. Potylicyna

Siberian Federal University
79, Svobodny Av., Krasnoyarsk, 660041, Russian Federation

The article discusses the problem of assessment of internal audits quality. The selection of specific parameters describing the effectiveness of internal audit services, procedures for calculation and evaluation of key performance indicators is carried out each subject independently. The purpose of the study is to form a system of criteria for the assessment of the effectiveness of internal audit. Based on the analysis of theoretical sources, as well as empirical data the system of qualitative and quantitative criteria for evaluating the effectiveness of internal audit is proposed. Audit quality control system helps to increase the productivity and allows to identify topical areas for improvement in the organization of activities of internal audit services.

Keywords: internal audit, internal audit effectiveness, criteria for evaluating the effectiveness of the audit.

Внутренний аудит – это объективный источник информации, который помогает руководителям организаций реализовывать поставленные цели, принимать верные управленческие решения и достигать установленных задач максимально действенным

способом. Institute of Internal Auditors (IIA) определяет внутренний аудит как деятельность по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций, направленных на совершенствование работы организации [10]. Он дает оценку системе внутреннего контроля в области надежности информации, соблюдения законодательства, целостности активов, действенности и эффективности работы некоторых его функций и подразделений, эффективности процессов управления рисками.

В соответствии с Международными основами профессиональной практики (МОПП) внутреннего аудита [5] руководитель внутреннего аудита должен разработать и поддерживать программу гарантии и повышения качества, охватывающую все виды деятельности внутреннего аудита. Программа гарантии и повышения качества разрабатывается для того, чтобы провести оценку соответствия деятельности внутреннего аудита Определению внутреннего аудита и Стандартам и оценке соответствия деятельности внутренних аудиторов Кодексу этики. Программа также предусматривает оценку эффективности и результативности внутреннего аудита и выявление возможностей для совершенствования деятельности.

Программа гарантии и повышения качества должна содержать как внутренние, так и внешние оценки. Внутренние оценки включают: текущий мониторинг деятельности внутреннего аудита; периодические самооценки, проводимые внутренними аудиторами, или оценки, проводимые другими сотрудниками организации, обладающими достаточными знаниями в области внутреннего аудита. Внешние оценки должны проводиться квалифицированным и независимым оценщиком или группой оценщиков, не являющихся сотрудниками организации, как минимум один раз в пять лет [5].

Однако задача оценки результативности и эффективности деятельности службы внутреннего аудита относится к дискуссионным и не имеет однозначного решения, в частности, данная проблема рассмотрена в работах [1; 2; 3; 7 и др.]. Цель настоящей статьи – сформировать систему качественных и количественных критериев оценки степени эффективности функционирования службы внутреннего аудита организации. Для достижения поставленной цели решены следующие задачи:

- проведен анализ теоретических источников по теме исследования;
- изучена практика организации внутреннего контроля и внутреннего аудита в ряде организаций;
- предложена система качественных и количественных критериев оценки системы внутреннего аудита.

Согласно практическому руководству *Measuring Internal audit effectiveness and efficiency* Institute of Internal Auditors [11] деятельность внутреннего аудита должна соответствовать:

1) Международным основам профессиональной практики внутреннего аудита (МОПП);

2) стратегическим целям организации, направленным на повышение ценности и улучшение деятельности организации.

Однако в целях практического применения данные укрупненные критерии нуждаются в конкретизации. Прежде всего, анализ современных теоретических источников по данной теме, а также изучение практики организации внутреннего аудита позволили прийти к выводу о необходимости разделения основных параметров оценки на качественные и количественные критерии. Отметим, что далеко не все авторы, рассматривающие проблему оценки результативности и эффективности внутреннего аудита, подразделяют предлагаемые критерии на указанные группы. Так, Е. Б. Зверев в своей работе [3] предлагает возможный (иллюстративный) перечень показателей результативности и эффективности, включающий 11 критериев: 1) уровень вклада в совершен-

ствование процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления; 2) уровень достижения собственных целей; 3) оценка исполнения плана внутренних аудитов; 4) повышение производительности труда внутренних аудиторов; 5) повышение результативности аудиторских технологий; 6) повышение количества аудитов, связанных с улучшением бизнес-процессов; 7) соразмерность объемов планирования и аудирования; 8) степень удовлетворения потребностей стейкхолдеров; 9) степень использования менеджментом результатов проведенных аудитов; 10) достаточность взаимодействий как с субъектом внутреннего аудита, так и с советом директоров; 11) степень соответствия МОПП. При этом автор отмечает, что вопрос применения конкретных измерителей показателей оценки внутреннего аудита является в профессиональной среде дискуссионным.

Деление критериев оценки внутреннего аудита на качественные и количественные нам представляется важным в связи с принципиальным различием процесса оценивания и уровня объективности/ субъективности получаемых оценок. Если оценка по качественным критериям формируется на основе субъективных мнений конкретных внутренних или внешних лиц, обладающих достаточным уровнем теоретических знаний и профессионального опыта, то количественные критерии непосредственно определяются на основе информации, отраженной в системе учета и отчетности.

Уровень соответствия внутреннего аудита качественным критериям может быть определен экспертно балльной оценкой (например, по 5- либо по 10-балльной шкале). При этом перечень и плановые значения показателей могут периодически пересматриваться, чтобы отвечать стратегии организации и учитывать отношение к отдельным показателям в профессиональной среде.

Среди основных качественных критериев современные исследователи выделяют множество параметров: ресурсообеспеченность (в том числе и наличие квалифицированного персонала), методологию, информативность, наличие определенного плана проведения внутреннего аудита и т. д. Т. В. Плахотя предлагает следующие критерии оценки эффективности функций внутреннего аудита: организационный статус, объем функций, профессиональная компетентность, профессиональная добросовестность [7, с. 69].

В. Е. Хромов и Д. А. Пашковский [8], а также Е. Чуринов [9], исследуя проблему оценки качества внутреннего аудита финансовых (кредитных) организаций, предлагают подразделение качественных критериев на четыре основных блока: 1) организационная структура и функции внутреннего аудита; 2) методология и процедуры внутреннего аудита; 3) отчетность и обмен информацией; 4) ресурсы службы внутреннего аудита, система мотивации и развития персонала службы внутреннего аудита. Представляется, что данный подход с некоторой адаптацией может быть положен в основу выделения качественных критериев оценки эффективности внутреннего аудита организаций и других секторов экономики, а также некоммерческих организаций. Оценочная система, предлагаемая авторами в данной работе применительно к качественным критериям, базируется на вышеуказанных исследованиях, однако названия блоков и конкретный перечень критериев в существенной степени изменены.

Представляется, что в первый блок – «Система планирования внутреннего аудита» – целесообразно включить следующие контрольные параметры:

– полномочия внутреннего аудита (Положение о системе внутреннего аудита (Положение о внутреннем аудите), разработанное и утвержденное конкретной организацией, должно включать в себя полный список полномочий внутреннего аудита, отвечающих положениям, установленным международными стандартами деятельности системы внутреннего аудита [5] и нормативной документацией РФ);

- миссия и цели внутреннего аудита (как правило, они отражены в Положении о системе внутреннего аудита организации и согласуются с имеющей место на данный момент стратегией организации);
- стратегия внутреннего аудита (стратегия формализована и соответствует стратегическим целям и задачам организации);
- структура внутреннего аудита (степень ее соответствия целям и задачам внутреннего контроля бизнес-процессов и управления рисками организации, способность решения возложенных на систему внутреннего аудита задач);
- обязанности внутреннего аудита (их формализация в Положении о системе внутреннего аудита и соответствие потребностям организации);
- программа гарантии и повышения качества внутреннего аудита (наличие Программы и ее соответствие МОПП внутреннего аудита);
- систематичность проведения внутреннего аудита;
- исполнение аудиторских поручений и мероприятий (соответствующих назначенному плану).

Второй блок связан с методикой и процессом проведения внутреннего аудита. Данный блок может включать такие критерии:

- наличие разработанной с учетом специфики деятельности организации и утвержденной методической базы, в соответствии с которой проводится внутренний аудит (руководитель внутреннего аудита должен внедрить внутренние политики и процедуры, регулирующие деятельность подразделения внутреннего аудита [5]);
- соответствие деятельности внутреннего аудита Кодексу этики, утвержденному ПА [6];
- подотчетность внутреннего аудита (соблюдение периодичности предоставляемой отчетности);
- ориентированность на наиболее значимые вопросы (проведение внутреннего аудита осуществляется исходя из определения системы вопросов, распределенных по уровню важности на основе установленных проблемных зон в работе организации);
- процесс оценки и контроля за ликвидацией обнаруженных нарушений (предполагает ведение реестра обнаруженных нарушений и предложений по их устранению с указанием срока устранения и ответственного лица).

Третий блок определяет качество взаимодействия между системой внутреннего аудита и другими как внешними агентами, так и внутренними подразделениями. Параметры, включаемые в данный блок:

- качество процесса внешнего информационного обмена и координации работы системы внутреннего аудита с внешней средой;
- качество процесса внутреннего информационного обмена и координации работы системы внутреннего аудита с подразделениями;
- качество подготовки управленческой отчетности и взаимодействия системы внутреннего аудита с топ-менеджментом.

Четвертый блок – это ресурсообеспеченность организации для проведения внутреннего аудита, включающая в себя следующие параметры:

- наличие квалифицированных сотрудников системы внутреннего аудита;
- регулярность повышения квалификации внутренних аудиторов;
- программное обеспечение для проведения внутреннего аудита.

Оценочная шкала для вышеприведенных качественных критериев может иметь следующий вид: 0–1 балл – полностью или в основной части не соответствует; 2–3 балла – соответствует частично; 4–5 баллов – преимущественно либо полностью соответствует. В случае формирования комплексной оценки, интегрирующей указан-

ные критерии, например, для оценки изменения эффективности функционирования службы внутреннего аудита в динамике, может использоваться метод сумм с учетом значимости показателей. Представляется, что уровень значимости отдельных блоков в целом и критериев каждого блока, в частности, подлежит индивидуальной оценке применительно к условиям конкретной организации.

Количественные критерии в отличие от качественных могут быть непосредственно определены на основе данных бухгалтерского либо оперативного учета. Перечень количественных показателей в работах, посвященных оценке внутреннего аудита, неоднозначен. Например, С. Л. Ложкина в работе, посвященной оценке эффективности управленческого аудита, выделяет три группы критериев: экономичности, продуктивности и результативности – применительно к трем видам деятельности: текущей, инвестиционной и финансовой [4, с. 289]. Предлагаемая матрица оценочных показателей включает, однако, показатели, достижение которых зависит не столько от деятельности службы внутреннего (в данном контексте управленческого) аудита, сколько от эффективности оцениваемых бизнес-процессов, определяемой деятельностью соответствующих функциональных подразделений и организации в целом. В частности, в качестве критериев эффективности управленческого аудита по группе экономичности для текущей деятельности предложен показатель снижения затрат на производство, для инвестиционной – снижение инвестиционных затрат в увязке с потребностями текущего обеспечения производства и инноваций, для финансовой – снижение стоимости капитала.

На основе обобщения некоторых научных источников по теме исследования [3; 8; 9 и др.] и анализа действующих систем внутреннего аудита (или их отдельных элементов) ряда организаций авторами данной работы предложена для практического применения система критериев, которые целесообразно использовать для количественной оценки эффективности системы внутреннего аудита, включающей два блока:

первый блок – критерии, связанные с экономическим эффектом от проведения процедур внутреннего аудита;

второй блок – критерии, отражающие качество организации системы внутреннего аудита.

Представляется, что в блок, количественно характеризующий экономический эффект, целесообразно включить следующие параметры (как прямой, так и обратной направленности):

– экономия за счет устранения выявленных в ходе проведения внутреннего аудита нарушений;

– сумма финансовых потерь в текущем периоде, пеней и штрафов по нарушениям, не выявленным системой внутреннего аудита;

– уровень расходов на содержание службы внутреннего аудита к доходам организации;

– расходы на содержание службы внутреннего аудита в расчете на одного сотрудника службы;

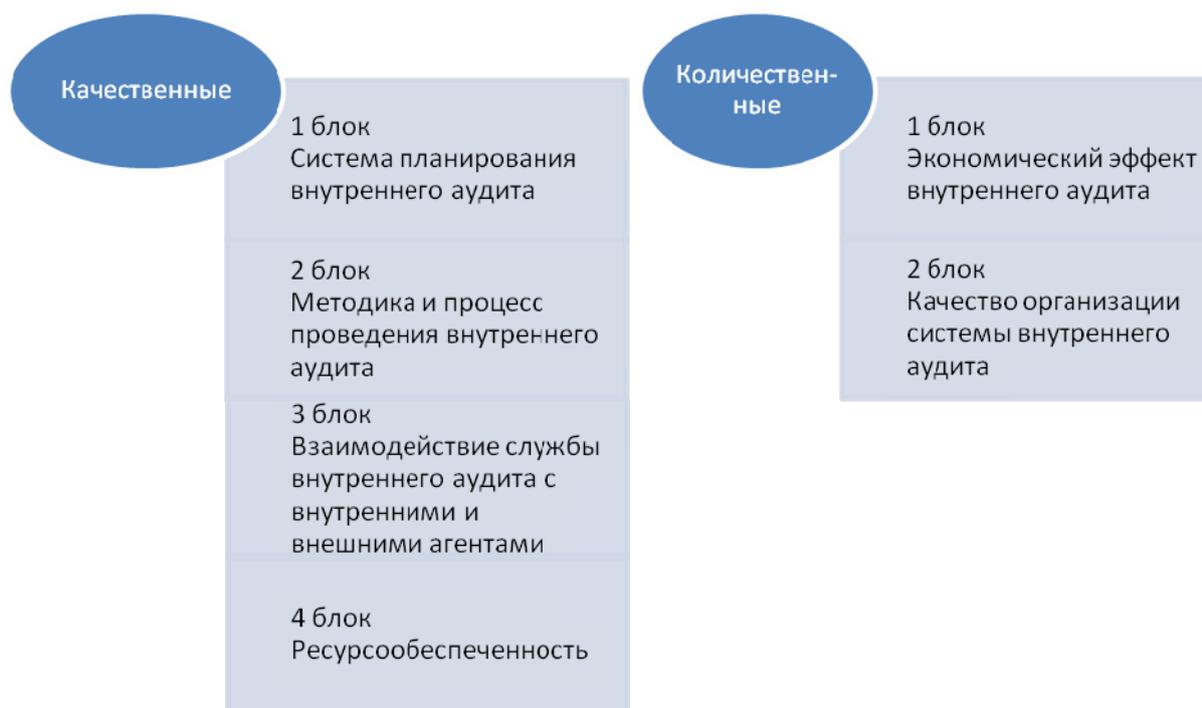
– соотношение сумм экономии, связанной с устранением выявленных в ходе проведения внутреннего аудита нарушений, с величиной затрат на содержание службы внутреннего аудита.

Во второй блок – критерии, отражающие качество организации (эффективность построения) системы внутреннего аудита – могут быть включены следующие параметры:

– количество проверок в расчете на одного внутреннего аудитора;

– количество вовремя представленных руководству отчетов по итогам выполненных проверок (соблюдение сроков аудита);

- число нарушений, обнаруженных системой внутреннего контроля по итогам проведения внутреннего аудита;
 - число значительных рекомендаций (указаний), сделанных системой внутреннего аудита;
 - количество предложений системы внутреннего аудита, принятых к исполнению;
 - количество улучшений по итогам внедрения рекомендаций системы внутреннего аудита;
 - число нарушений, обнаруженных внешним аудитом во время аудиторской проверки;
 - число предписаний надзорных органов по факту обнаруженных нарушений.
- Блоки предлагаемой системы критериев отражены на рисунке.



Система критериев оценки качества организации и эффективности деятельности службы внутреннего аудита

Представляется, что оценка действующей системы внутреннего аудита, базирующаяся на вышеприведенной системе качественных и количественных критериев, позволит выделить приоритетные направления совершенствования его организации, а учет достижения целевых (плановых) значений критериев при оплате труда сотрудников, выполняющих функции внутренних auditors, – повысить результативность их деятельности.

Библиографические ссылки

1. Аудит эффективности в рыночной экономике : учеб. пособие / Е. И. Иванова, М. В. Мельник, В. И. Шлейников ; под ред. С. И. Гайдаржи. М. : КноРус, 2007. 325 с.
2. Барышников Н. П. Организация и методика проведения общего аудита. М. : Филинь, 2013. 528 с.
3. Зверев Е. Б. Оценка деятельности внутреннего аудита: применение практического руководства Institute of Internal Auditors [Электронный ресурс] // Акционерное

общество. 2018. № 7. URL: https://www.iiaru.ru/inner_auditor/publications/articles/member_articles/otsenka-deyatelnosti-vnutrennego-audita-primeneniye/ (дата обращения: 01.11.2018).

4. Ложкина С. Л. Критерии оценки эффективности управленческого аудита по видам деятельности // Вестник Брянского гос. ун-та. 2012. № 3. С. 286–289.

5. Международные основы профессиональной практики внутреннего аудита : Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита (Стандарты) [Электронный ресурс] // Institute of Internal Auditors (IIA). URL: <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Russian.pdf> (дата обращения: 06.11.2018).

6. Международные основы профессиональной практики внутреннего аудита : Кодекс этики [Электронный ресурс] // Institute of Internal Auditors (IIA). URL: <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/Code%20of%20Ethics%20Russian.pdf> (дата обращения: 06.11.2018).

7. Плахотя Т. В. Критерии оценки эффективности службы внутреннего аудита // Инновационное развитие экономики. 2011. № 6. С. 68–69.

8. Хромов В. Е., Пашковский Д. А. Оценка эффективности деятельности службы внутреннего аудита в финансовых организациях [Электронный ресурс] // Управление в кредитной организации. 2011. № 5. URL: https://www.cfin.ru/ias/ias_eff.shtml (дата обращения: 01.11.2018).

9. Чурин Е. Значение и оценка внутреннего аудита для процедуры внешнего аудита [Электронный ресурс]. URL: https://www.cfin.ru/management/practice/internal_auditor_conf_5.shtml (дата обращения: 06.11.2018).

10. Institute of Internal Auditors [Электронный ресурс]. URL: <https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx> (дата обращения: 06.11.2018).

11. IPPF – Practiceguide. Measuring internal audit effectiveness and efficiency [Электронный ресурс] // Institute of Internal Auditors (IIA). December, 2010. URL: <http://www.theiia.org> (дата обращения: 06.11.2018).

ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА СОМНИТЕЛЬНОЙ И ПРОСРОЧЕННОЙ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ

А. А. Чижевская, И. И. Ивакина

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

В процессе деятельности хозяйствующие субъекты часто сталкиваются с проблемами возникновения и взыскания дебиторской задолженности, всегда существует риск неоплаты контрагентами своих обязательств. Данные риски неоплаты могут приводить к сомнительной и даже к безнадежной дебиторской задолженности. В статье отражены особенности учета дебиторской задолженности на основе создания резерва по сомнительным долгам, а также посредством включения в расходы организации. Рассмотрены понятия сомнительной и безнадежной дебиторской задолженности. Особое внимание уделено созданию и использованию резерва по сомнительным долгам в бухгалтерском и налоговом учете. Кроме этого, выделены основные мероприятия, направленные на повышение эффективности управления дебиторской задолженностью хозяйствующих субъектов.

Ключевые слова: дебиторская задолженность, бухгалтерский и налоговый учет, резерв по сомнительным долгам.

ESPECIALLY ACCOUNTING AND TAX RECORDS DOUBTFUL RECEIVABLES AND OVERDUE RECEIVABLES

A. A. Chizhevskaya, I. I. Ivakina

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

In the course of the activities of the economic entities are often faced with problems arising and the recovery of receivables, there is always a risk of non-payment by the parties of their obligations. These risks of non-payment can lead to questionable and even to uncollectible receivables. The article reflects the peculiarities of accounting of receivables on the basis of a reserve for doubtful debts, and also by including the expenses of the organization. The notion of dubious and uncollectible receivables. Special attention is given to the creation and use of the reserve for doubtful accounts in the accounting and tax accounting. In addition, highlighted the main activities aimed at improving Receivables Management businesses.

Keywords: accounts receivable, accounting and tax accounting, provision for doubtful debts.

Каждая коммерческая организация при выборе направления своей деятельности ставит перед собой цель получения прибыли. Для достижения этой цели у организации, как правило, появляется широкий круг контрагентов, возникают финансово-экономические отношения, которые строятся, чаще всего, на договорной основе. Взаимоотношения с контрагентами приводят к возникновению как дебиторской, так и кредиторской задолженности.

Дебиторская задолженность возникает, когда организация передает право собственности на товары, услуги или работы, а оплата за данное действие еще не поступила. На современном этапе развития рыночных отношений субъекты финансово-хозяйственной деятельности могут сталкиваться с проблемами возникновения и взыскания дебиторской задолженности – следствием того, что всегда существует риск неплаты при проведении взаиморасчетов между контрагентами по результатам фактов хозяйственной деятельности. Данные риски неоплаты могут приводить к сомнительной и даже к безнадежной дебиторской задолженности. Средства, являющиеся составной частью дебиторской задолженности организации, отвлекаются из участия в хозяйственном обороте, что не является положительным моментом для ее финансового состояния [1, с. 110]. Необходимым условием обеспечения финансовой устойчивости организации является своевременное взыскание денежных средств с дебиторов и недопущение до безнадежных долгов.

Дебиторская задолженность, которая не была погашена в срок, обозначенный договором, или не обеспеченная соответствующими гарантиями, признается сомнительной. На сегодняшний день в деятельности организаций в плане договорных взаимоотношений можно встретить случаи неисполнения контрагентами своих обязательств. За нарушение условий договоров могут применяться следующие меры ответственности: неустойки, штрафы, пени, проценты. Суммы штрафов, пеней, неустоек до их получения отражаются в бухгалтерском балансе в составе дебиторской задолженности, это определяет п. 76 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (далее – Положение 34н) [2].

Однако может возникнуть такая ситуация, когда невозможно взыскать задолженность с контрагента, и тогда появляется безнадежная (или просроченная) дебиторская задолженность. Безнадежные долги – это те долги, которые невозможно взыскать с контрагента. Ими признаются:

- 1) долги, по которым истек установленный срок исковой давности;
- 2) долги, по которым обязательство прекращено вследствие ликвидации организации или по невозможности его исполнения на основании акта государственного органа [3].

Дебиторская задолженность, которую невозможно взыскать с контрагента, подлежит списанию. Ее можно списать путем создания резерва по сомнительным долгам либо через включение в расходы организации.

Таким образом, вышесказанное можно представить на рис. 1, на котором показаны виды дебиторской задолженности и способы ее списания.

Рассмотрим первый вариант списания – создание резерва по сомнительным долгам.

По мнению Л. Б. Сунгатуллиной, одним из наиболее эффективных способов оценки влияния задолженности дебиторов на финансовое состояние организации является применение принципа осмотрительности, подразумевающего, что активы организации должны иметь стоимость наименьшей из оценок [4, с. 3]. Использование данного способа может относиться применительно и к дебиторской задолженности путем создания резерва по сомнительным долгам. Возможность формирования резерва по сомнитель-

ным долгам отражается в п. 70 Положения 34н. Согласно данному Положению организация может создавать резерв по сомнительным долгам в случае признания дебиторской задолженности сомнительной с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации [2]. Величина резерва определяется по каждому отдельно взятому сомнительному долгу в отношении соответствующего дебитора. Возможность создания резерва по сомнительным долгам указывается и в Налоговом кодексе РФ (далее НК РФ) (п. 3 ст. 266), где также указывается, что организация «вправе создавать резерв по сомнительным долгам» [5].

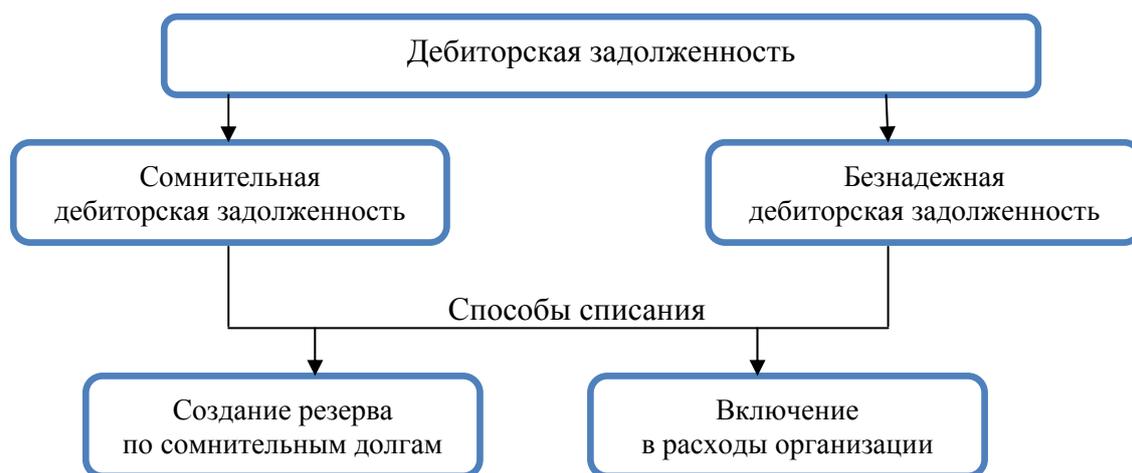


Рис. 1. Дебиторская задолженность и способы ее списания

Согласно п. 5 ст. 266 НК РФ резерв по сомнительным долгам, не полностью использованный налогоплательщиком в отчетном периоде на покрытие убытков по безнадежным долгам, может быть перенесен им на следующий отчетный (налоговый) период по результатам инвентаризации. При этом сумма вновь создаваемого резерва должна быть скорректирована на сумму остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода. Если сумма вновь создаваемого резерва меньше, чем сумма остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода, разница подлежит включению в состав внереализационных доходов налогоплательщика в текущем отчетном (налоговом) периоде. Если же сумма вновь создаваемого резерва больше, чем сумма остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода, разница подлежит включению во внереализационные расходы в текущем отчетном (налоговом) периоде [5].

В случае принятия налогоплательщиком решения о создании резерва по сомнительным долгам списание долгов, признаваемых безнадежными, в соответствии со ст. 266 НК РФ осуществляется за счет суммы созданного резерва. Если сумма созданного резерва меньше суммы безнадежных долгов, подлежащих списанию, разница (убыток) подлежит включению в состав внереализационных расходов.

В бухгалтерском учете для резерва по сомнительным долгам предназначен счет 63 «Резервы по сомнительным долгам», и его создание отражается записью:

Д 91.2 К 63 – создан резерв по сомнительным долгам.

Однако стоит заметить, что содержание понятия «сомнительная задолженность» в налоговом учете отличается от содержания данного понятия в бухгалтерском учете. Так, в налоговом учете сомнительной признается «только задолженность, которая возникла в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг». То есть

не может рассматриваться как сомнительная задолженность, возникшая у покупателя в результате предварительной оплаты за товары или у заимодавца в связи с предоставлением займа. Для целей налогового учета в качестве сомнительной рассматривается только задолженность, не погашенная в сроки, установленные договором, и не обеспеченная ни залогом, ни поручительством, ни банковской гарантией. В целом в бухгалтерском и налоговом учете принципы признания задолженности сомнительной схожи, но все же не одинаковы [6].

Исходя из всего вышесказанного, хозяйствующим субъектам при создании резерва по сомнительным долгам необходимо руководствоваться следующими правилами (табл. 1).

Таблица 1

Создание резерва по сомнительным долгам*

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Решение о создании резерва	
Является обязательным, если существует вероятность, что задолженность не будет погашена полностью или частично	Является правом независимо от того, создается ли аналогичный резерв в бухгалтерском учете
Встречная кредиторская задолженность по тому же контрагенту	
Не влияет на возможность создания резерва	Не должна влиять на возможность создания резерва, так как в НК РФ нет такого ограничения на его создание, как наличие встречной кредиторской задолженности. Взаимозачет встречных требований – право, а не обязанность организации [7]. Тем не менее при проверке налога на прибыль проверяющие могут указать, что при создании резерва надо учитывать только разницу между дебиторской и кредиторской задолженностями, если они относятся к одному контрагенту. Следовательно, если кредиторская задолженность превышает дебиторскую, то резерв вообще не стоит создавать [8; 9]
Инвентаризация дебиторской задолженности	
Поможет выявить сомнительные и уже безнадежные долги	Для создания резерва обязательна на последнее число отчетного (налогового) периода (п. 4 ст. 266 НК РФ) [5]. Порядок проведения инвентаризации в Налоговом кодексе не описывается
Определение величины резерва	
Сумма резерва определяется отдельно по каждой задолженности в зависимости от финансового состояния и платежеспособности должника, оценки вероятности погашения долга полностью или частично (п. 3 ПБУ 21/2008; п. 70 Положения № 34н) [13; 2]. Задолженность для расчета резерва берется с учетом НДС	В резерв отчисляется определенный процент сомнительной задолженности в зависимости от срока ее возникновения: – до 45 календарных дней просрочки – отчисления в резерв не делаются; – от 45 до 90 календарных дней просрочки – 50 %; – свыше 90 календарных дней просрочки – 100 %. Задолженность для расчета резерва берется с учетом НДС [10; 11]

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Размер резерва в целом	
Ничем не ограничен, но не может быть больше самой задолженности, под которую он создается	Не может превышать 10 % от выручки отчетного (налогового) периода (п. 4 ст. 266 НК РФ). При этом выручка берется без учета НДС (п. 4 ст. 266, п. 1 ст. 249 НК РФ) [5]
Учет отчислений в резерв	
В соответствии с п. 11 ПБУ 10/99 учитывается в составе прочих расходов организации [12]	В соответствии с подп. 7 п. 1 ст. 265 НК РФ учитывается в составе внереализационных расходов [5]

*Источник: [6].

В случае если должник полностью или частично погасил задолженность, по которой создавался резерв, то в течение квартала резерв восстанавливать необязательно ни в бухгалтерском, ни в налоговом учете. Погашение долга должно быть учтено при определении суммы резерва, создаваемого по итогам этого квартала [5; 13].

В налоговом учете сумма резерва, вновь создаваемого по результатам инвентаризации, должна быть скорректирована на сумму остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода. Использование резерва по сомнительным долгам в бухгалтерском и налоговом учете сопоставлено в табл. 2.

Таблица 2

Использование резерва по сомнительным долгам*

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
За счет резерва сомнительных долгов списывается безнадежная задолженность, если ранее сумма этого долга резервировалась [2]	За счет резерва можно списать любую безнадежную задолженность, если даже она не участвовала в формировании резерва [14]
Если сумма долга не резервировалась, то как только он стал безнадежным, его следует списать на прочие расходы [2; 12] В соответствии с п. 77 Положения № 34н списанную задолженность, если есть вероятность ее взыскания, надо учитывать на забалансовом счете 007 «Списанная в убыток безнадежная задолженность» в течение 5 лет [2]	В случае недостатка суммы резерва остаток не списанного за счет резерва безнадежного долга можно учесть напрямую в составе внереализационных расходов (подп. 2 п. 2 ст. 265 НК РФ) [5]

*Источник: [6].

Как отмечает Л. А. Елина, величина резерва по сомнительным долгам должна быть откорректирована на разницу. Алгоритм корректировки суммы резерва по сомнительным долгам в налоговом учете представлен на рис. 2.

Когда сомнительные долги превращаются в безнадежные, то и в бухгалтерском, и в налоговом учете они списываются за счет созданного резерва [2; 5].

Однако также существует второй вариант списания просроченной дебиторской задолженности – включение в расходы организации. Данный способ применяется в случае, когда сомнительная дебиторская задолженность уже стала безнадежной,

то есть шансы на ее взыскание с контрагента существуют с наименьшей долей вероятности. В этом случае хозяйствующий субъект на основании норм Гражданского кодекса РФ проводит действия по подтверждению того, что по дебиторской задолженности истек срок исковой давности. Согласно нормам ГК РФ (ч. 1 ст. 196 ГК РФ) общий срок исковой давности составляет три года со дня, когда задолженность должна быть погашена перед организацией [16]. При этом контрагент-должник может подтверждать наличие долга, и тем самым течение срока исковой давности будет начинаться заново. Однако общий срок исковой давности не может превышать десяти лет со дня образования задолженности, то есть со дня, когда должник должен был погасить долг (ч. 2 ст. 196 ГК РФ) [2].

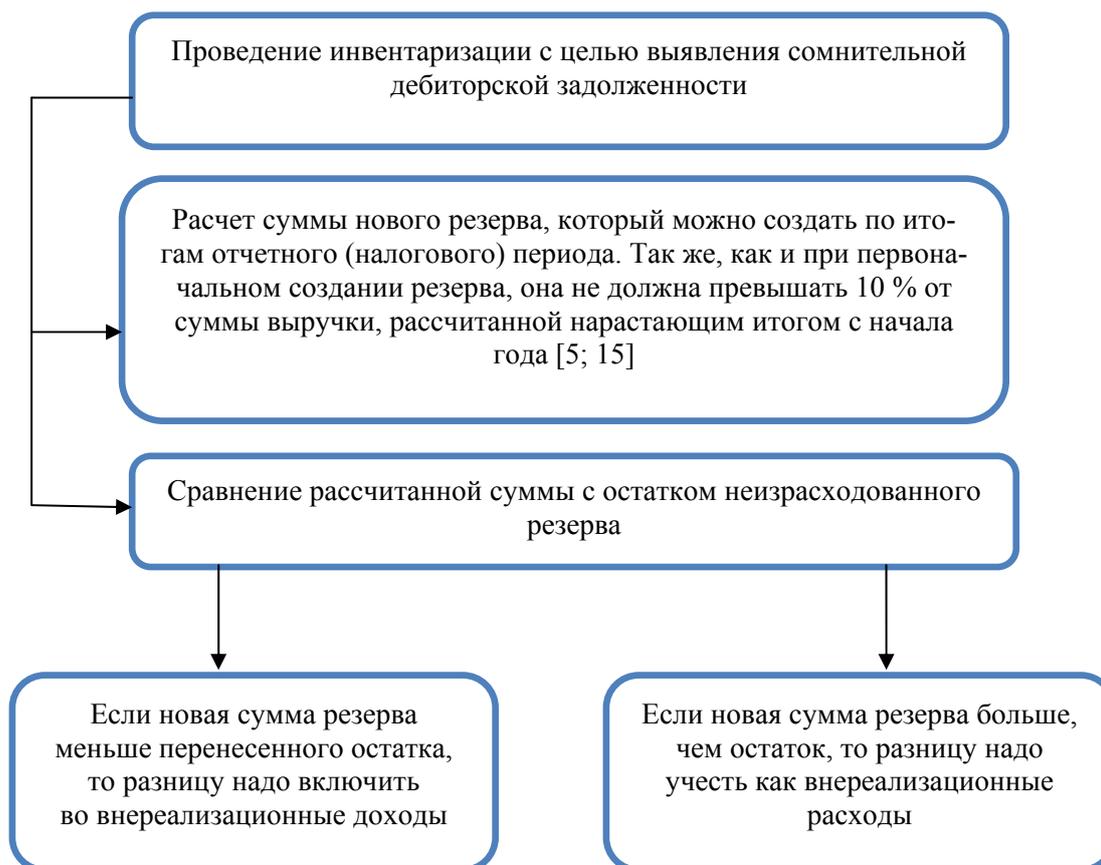


Рис. 2. Алгоритм корректировки суммы резерва по сомнительным долгам для целей налогового учета [6]

Затем в соответствии с п. 77 Положения 34н дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, а также другие долги, нереальные для взыскания, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации [2]. После проведенной инвентаризации, по мнению А. Д. Воробьевой, необходимо письменное обоснование и приказ (распоряжение) руководителя организации, на основании которых дебиторская задолженность включается в расходы. Таким образом, для списания безнадежной дебиторской задолженности на расходы необходимы следующие документы [16, с. 23]:

- 1) акт инвентаризации расчетов;
- 2) приказ руководителя с письменным обоснованием причин отнесения к безнадежной задолженности.

И уже согласно пунктам 4 и 11 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) суммы списываемой дебиторской задолженности включаются в состав прочих расходов [12]. Списание дебиторской задолженности проводится следующими записями:

Д 91.2 К 60 (62, 76 и др.) – списан нереальный для взыскания долг.

Д 007 – учтена нереальная к взысканию задолженность для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника.

Если же в дальнейшем удастся взыскать задолженность, делаются следующие бухгалтерские записи:

Д 51 К 60 (62, 76 и др.) – поступили денежные средства от должника;

Д 60 (62, 76 и др.) К 91.1 – полученный долг включен в состав прочих доходов.

К 007 – списан безнадежный долг, оплачен контрагентом.

Информация о порядке учета расходов, связанных с формированием резерва по сомнительным долгам, либо о порядке списания безнадежной дебиторской задолженности на счета учета финансовых результатов должна быть закреплена в учетной политике организации и раскрыта в бухгалтерской (финансовой) отчетности, поскольку является определяющей в отношении понимания пользователями финансового положения деятельности организации [17].

Таким образом, можно выделить основные мероприятия, направленные на повышение эффективности управления дебиторской задолженностью в организациях [18, с. 24]:

1) проведение аналитической деятельности по изучению финансового состояния потенциального контрагента до отгрузки продукции, товаров, предоставлению работ, услуг, в том числе по выяснению его платежеспособности;

2) указание в договорах условий предоставления отсрочки платежа, системы штрафных мероприятий за просрочку платежа;

3) отслеживание дебиторской задолженности путем проведения взаимопроверок с контрагентами для подтверждения наличия либо отсутствия задолженности;

4) проведение регулярного мониторинга состояния задолженности, в частности состава, структуры, динамики и оборачиваемости дебиторской задолженности;

5) своевременное принятие мер по урегулированию просроченной дебиторской задолженности.

В работе И. В. Федоренко и К. В. Девяевой предложена методика контроля сроков исполнения обязательств контрагентами. Для этого авторы рекомендуют использовать «Отчет о соблюдении сроков исполнения обязательства», в котором четко прослеживаются обязательства контрагентов и сроки погашения [19, с. 71]. Указанные направления позволят более четко организовать учет дебиторской задолженности, что даст возможность выявить на более ранних сроках просроченную дебиторскую задолженность, своевременно создать резервы по сомнительным долгам, повысить качество управления дебиторской задолженностью в организациях. Данные рекомендации должны осуществляться персоналом организации в условиях четкого взаимодействия и взаимной информированности.

На основании всего вышесказанного можно сделать выводы о том, что дебиторская задолженность является неотъемлемой частью хозяйственной и экономической деятельности организации.

Эффективное управление дебиторской задолженностью будет способствовать укреплению финансового состояния экономического субъекта, повышению результативности его деятельности и созданию благоприятных условий для инновационных преобразований.

Библиографические ссылки

1. Кобелева С. В., Конова О. Ю. Дебиторская задолженность: возникновение, анализ и управление // Территория науки. 2015. № 2. С. 109–115.
2. Российская Федерация. Министерство финансов. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 29.07.1998 № 34н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20081/ (дата обращения: 09.10.2018).
3. Российская Федерация. Законы. Гражданский кодекс РФ (часть вторая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 26.01.1996 № 14-ФЗ. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_9027/ (дата обращения: 31.10.2018).
4. Сунгатуллина Л. Б., Клементьев М. И. Контроль за дебиторской задолженностью для обеспечения финансовой устойчивости организации // Бухгалтерский учет в бюджетных и коммерческих организациях. 2017. № 10. С. 2–9.
5. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/ (дата обращения: 09.10.2018).
6. Елина Л. А. Налоговый и бухгалтерский учет резерва сомнительных долгов [Электронный ресурс] // Главная книга. 2014. № 21. URL: http://glavkniga.ru/elver/2013/21/1241-somnevaetesi_dolzhnikakh_sozdavajte_rezerv.html. (дата обращения: 30.10.2018).
7. Российская Федерация. Высший арбитражный суд РФ. Постановление Президиума ВАС от 19.03.2013 № 13598/12 [Электронный ресурс]. URL: http://www.arbitr.ru/bras.net/f.aspx?id_casedoc=1_1_89becd26-872d-4308-b9dd-12e0a29ddf69 (дата обращения: 31.10.2018).
8. Российская Федерация. Министерство финансов. Письмо от 21.09.2011 № 03-03-06/1/579 [Электронный ресурс]. URL: <https://www.audit-it.ru/articles/account/court/a51/727476.html> (дата обращения: 31.10.2018).
9. Российская Федерация. Письмо ФНС от 16.01.2012 № ЕД-4-3/269@ [Электронный ресурс]. URL: <https://www.audit-it.ru/articles/account/court/a51/727476.html> (дата обращения: 31.10.2018).
10. Российская Федерация. Министерство финансов. Письма от 24.07.2013 № 03-03-06/1/29315, от 11.06.2013 № 03-03-06/1/21726 [Электронный ресурс]. URL: <http://www.garant.ru/consult/account/1195767/> (дата обращения: 31.10.2018).
11. Российская Федерация. Высший арбитражный суд. Постановление Президиума ВАС от 23.11.2005 № 6602/05 [Электронный ресурс]. URL: <http://arbitr.ru/vas/presidium/nadzor/21494.html> (дата обращения: 31.10.2018).
12. Российская Федерация. Министерство финансов. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 06.05.1999 № 33н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/0463b359311dddb34a4b799a3a5c57ed0e8098ec/ (дата обращения: 24.10.2018).
13. Российская Федерация. Министерство финансов. Положение по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008) от 06.10.2008 № 106н [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/e09ee5157fad106e9cd54499a0b8ed2b424ef87b/ (дата обращения: 31.10.2018).

14. Российская Федерация. Министерство финансов. Письмо от 17.07.2012 № 03-03_06/2/78 [Электронный ресурс]. URL: https://www.glavbukh.ru/npd/edoc/99_902361698 (дата обращения: 31.10.2018).
15. Российская Федерация. Министерство финансов. Письма от 14.02.2011 № 03-03-06/1/97, от 22.03.2010 № 03-03-06/1/165 [Электронный ресурс]: URL: <https://www.glavbukh.ru/hl/202143-qqqm3y17-nachislenie-rezerva-po-somndolgam-v-nu-tolko-v-4-kvartale-posledstviya> (дата обращения: 31.10.2018).
16. Воробьева А. Д. Аудит дебиторской задолженности // Молодой ученый. 2017. № 39. С. 23–25.
17. Федорова И. Ю. Направления совершенствования раскрытия информации о доходах и расходах в отчетности по сегментам // Решетневские чтения. 2017. Т. 2, № 21. С. 507–508.
18. Кобелева С. В., Конова О. Ю. Организационные структуры инновационного предпринимательства // Экономика. Инновации. Управление качеством. 2014. № 1(6). С. 24–27.
19. Федоренко И. В., Девяева К. В. Учет договорных обязательств торговых организаций // Аудитор. 2017. Т. 3, № 2. С. 43–48.

ПОСЛЕДСТВИЯ ОШИБОК В ОФОРМЛЕНИИ ПЕРВИЧНЫХ ДОКУМЕНТОВ

К. Ф. Шипицына, Е. А. Елгина

Красноярский институт железнодорожного транспорта – филиал
Иркутского государственного университета путей сообщения
Российская Федерация, 660028, г. Красноярск, ул. Л. Кецховели, 89

Современная система бухгалтерского учёта ставит перед бухгалтерией перечень задач: ведение двойной записи и применение установленного плана счетов, своевременное, а главное – правильное отражение фактов хозяйственной жизни с помощью первичных документов, проведение инвентаризации.

Основным элементом в бухгалтерском учёте является составление первичных учётных документов с целью контроля хозяйственных операций. В статье рассматриваются наиболее распространённые ошибки в оформлении первичных документов и способы их исправления.

Ключевые слова: первичная документация, учёт, организация.

THE CONSEQUENCES OF MISTAKES IN THE DESIGN OF PRIMARY DOCUMENTS

K. F. Shipitsyna, E. A. Elgina

Krasnoyarsk Institute of Railway Transport – a branch Irkutsk State Transport University
89, Lado Ketskhoveli Str., Krasnoyarsk, 660028, Russian Federation

The modern accounting system sets before the accounting department a list of tasks – maintaining double records and applying the established chart of accounts, timely and, most importantly, correct reflection of the facts of economic life with the help of primary documents, inventory.

The main element in accounting is the preparation of primary accounting documents in order to control the economic operation. The article discusses the most common mistakes in the design of primary documents and how to correct them.

Keywords: primary documentation, accounting, organization.

В современных условиях для обеспечения четкого управления работой организации, контроля состояния имущества, его источников, обязательств необходимы первичные документы, которые подтверждают факт совершения хозяйственной операции. Каждая организация в своей работе сталкивается с необходимостью оформления первичной документации, поэтому квалифицированное ведение бухгалтерского учета выступает первичной задачей, которая требует незамедлительного решения [12]. Каждая хозяйственная операция, возникающая в процессе деятельности организации и представляемая в денежном эквиваленте, независимо от её содержания и объема

оформляется первичным документом. Правильное оформление фактов хозяйственной жизни имеет большое значение в системе бухгалтерского и налогового учёта, поскольку в налоговом учёте одним из условий принятий к учёту расходов является их документальное подтверждение. Первичные документы представляют собой средство, при помощи которого осуществляется хозяйственная деятельность организации, поскольку данные первичного учёта широко используются для оперативного управления деятельностью организации. Документирование фактов хозяйственной жизни позволяет предотвратить нецелесообразное и неэффективное использование ресурсов. Данные первичных документов необходимы для осуществления контрольно-ревизионных работ, проведения аудита.

Первичный документ должен содержать все обязательные реквизиты (рис. 1), предусмотренные Федеральным законом № 402-ФЗ «О бухгалтерском учёте» (далее – Закон № 402-ФЗ) [7].

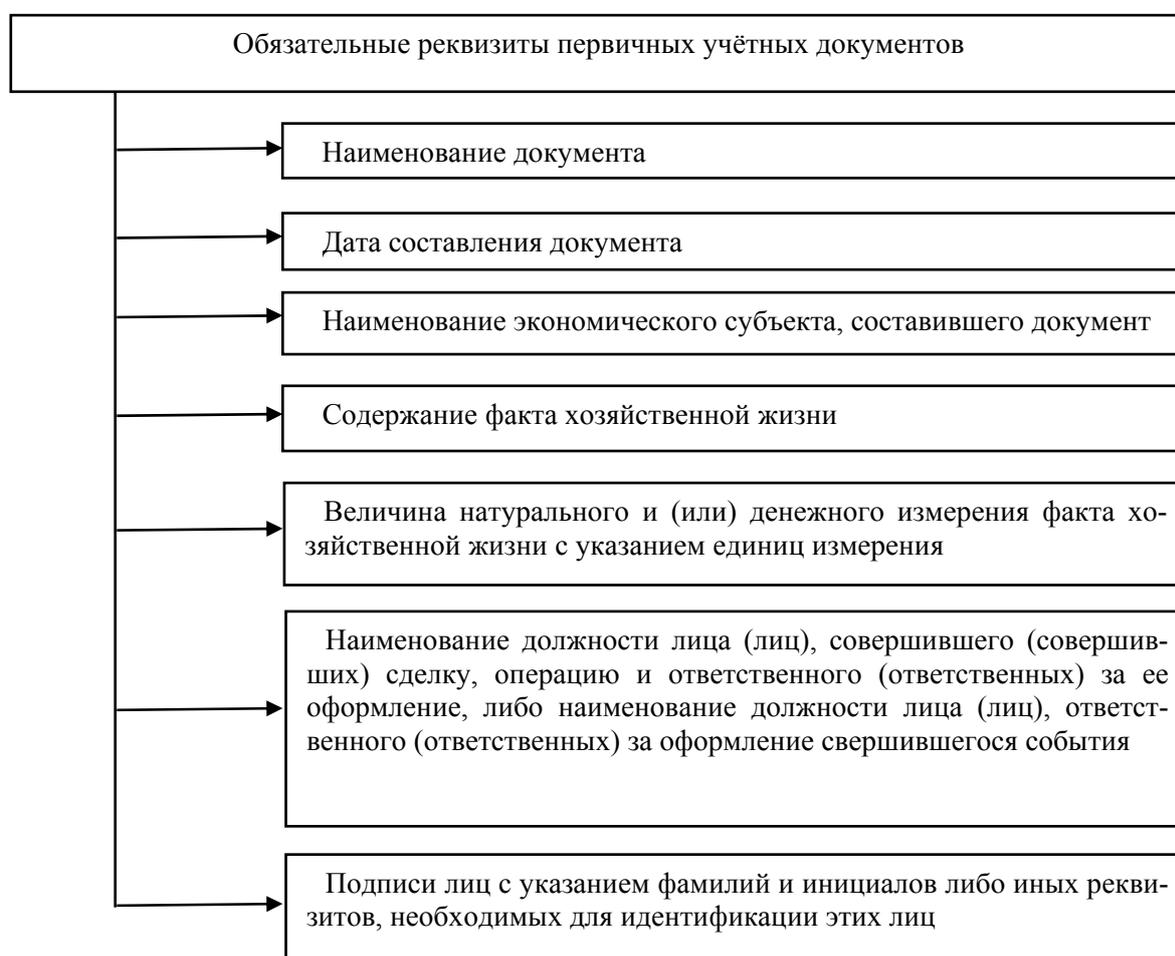


Рис. 1. Обязательные реквизиты первичного учётного документа

При составлении первичных документов бухгалтера довольно часто совершают ошибки, самые распространённые из них представлены на рис. 2.

Документы, в которых отсутствует один из реквизитов, налоговые органы не принимают для права на вычет по налогу на добавленную стоимость (далее – НДС) или для подтверждения расходов по налогу на прибыль. На практике зачастую организации делают ошибки в первичных документах. При обнаружении упущения ответственное

лицо обязано исправить погрешность в соответствии с пунктом 7 статьи 9 Закона № 402-ФЗ [7].

Способы исправления ошибок в первичных документах представлены на рис. 3.

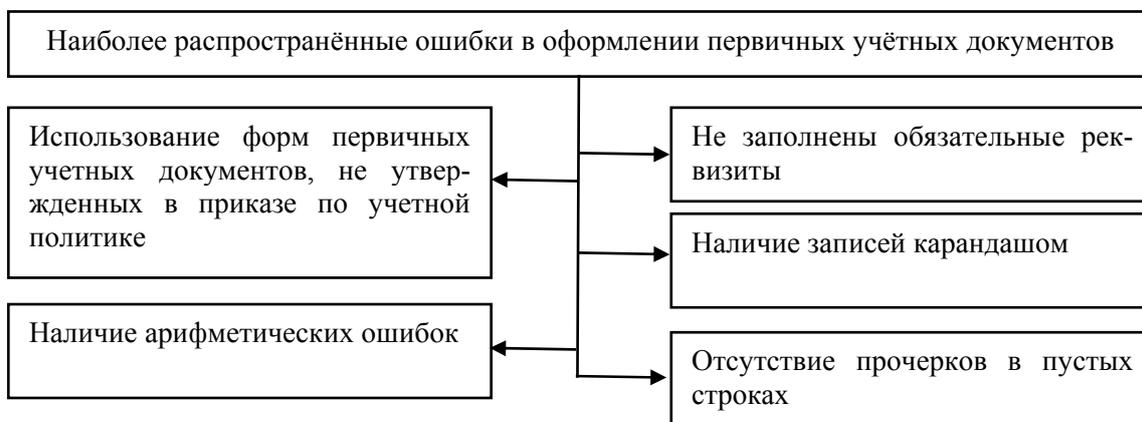


Рис. 2. Наиболее распространённые ошибки

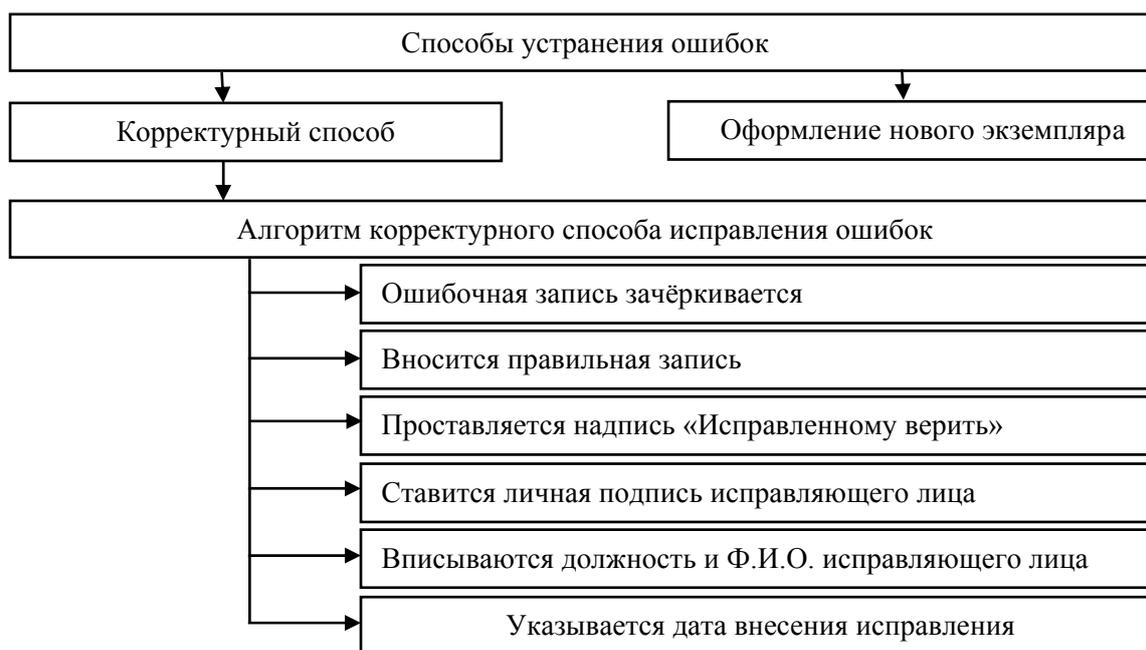


Рис. 3. Способы устранения ошибок

Отсутствие первичного документа влечёт за собой санкции и штрафы, которые установлены статьей 120 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) [8].

Формы первичных документов организация разрабатывает и утверждает в учётной политике. Однако есть и альбомы унифицированных форм, которые с 1 января 2013 года не являются обязательными. Обязательными к применению, согласно приказу Минфина России № ПЗ-10/2012 «О вступлении в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ „О бухгалтерском учете”» [10], продолжают оставаться формы документов, используемых в качестве первичных учетных докумен-

тов, установленные уполномоченными органами в соответствии и на основании других федеральных законов (например, кассовые документы).

В настоящее время первичную документацию можно хранить в специализированных программах на электронных носителях. Возможность применения организациями электронных документов была закреплена нормативными актами (рис. 4).

Нормативные документы	
→	Федеральный закон от 20.02.1995 № 24-ФЗ «Об информации, информатизации и защите информации» [1]
→	Федеральный закон от 06.04.2011 № 63-ФЗ «Об электронной цифровой подписи» [2]
→	Федеральный закон от 22.10.2004 № 125-ФЗ «Об архивном деле в Российской Федерации» [4]
→	Федеральный закон от 29.07.2004 № 98-ФЗ «О коммерческой тайне» [3]
→	Федеральный закон от 27.07.2006 № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» [5]
→	Федеральный закон от 27.07.2006 № 152-ФЗ «О персональных данных» [6]

Рис. 4. Нормативные документы, регулирующие возможность применения организациями электронных документов

Отсутствие электронной подписи является одной из распространённых ошибок в оформлении первичных документов в электронном виде. При работе с документами в специализированных программах некоторые бухгалтера забывают о необходимости использования специальной электронной подписи, которая должна быть оформлена с учётом требований Федерального закона от 06.04.2011 № 64-ФЗ «Об электронной подписи» [2]. Если электронная подпись организацией не используется, то хранение первичной документации только на электронных носителях недопустимо.

Одной из не упомянутых выше ошибок в оформлении первичных документов является факсимильная подпись. Например, определение Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 26.08.2013 № ВАС-10799/13, А19-11729/2012 [11] содержит вывод о недопущении факсимильных подписей в оформлении бухгалтерских и налоговых документов. Но, несмотря на большой перечень ограничений, организации могут использовать данную подпись в порядке, предусмотренном российским законодательством. Правила применения факсимильной подписи представлены на рис. 5.

Согласно статье 29 Закона № 402-ФЗ [7] первичная документация должна храниться не менее пяти лет после отчётного года, в некоторых случаях – больше.

Подводя итоги, следует подчеркнуть, что при подготовке первичной документации для переноса данных в соответствующие учётные регистры необходимо проверить

документы на полноту обязательных реквизитов, оригинальность подписей, безошибочность арифметических данных и прочие ошибки. Без правильно оформленной первичной документации в бухгалтерском учёте невозможно отразить хозяйственные операции, изменения активов и пассивов предприятий. Правильная работа с первичными документами позволяет учитывать особенности осуществляемой деятельности каждым предприятием, а также уменьшать налогооблагаемую базу по налогу на прибыль и делать вычеты по НДС.

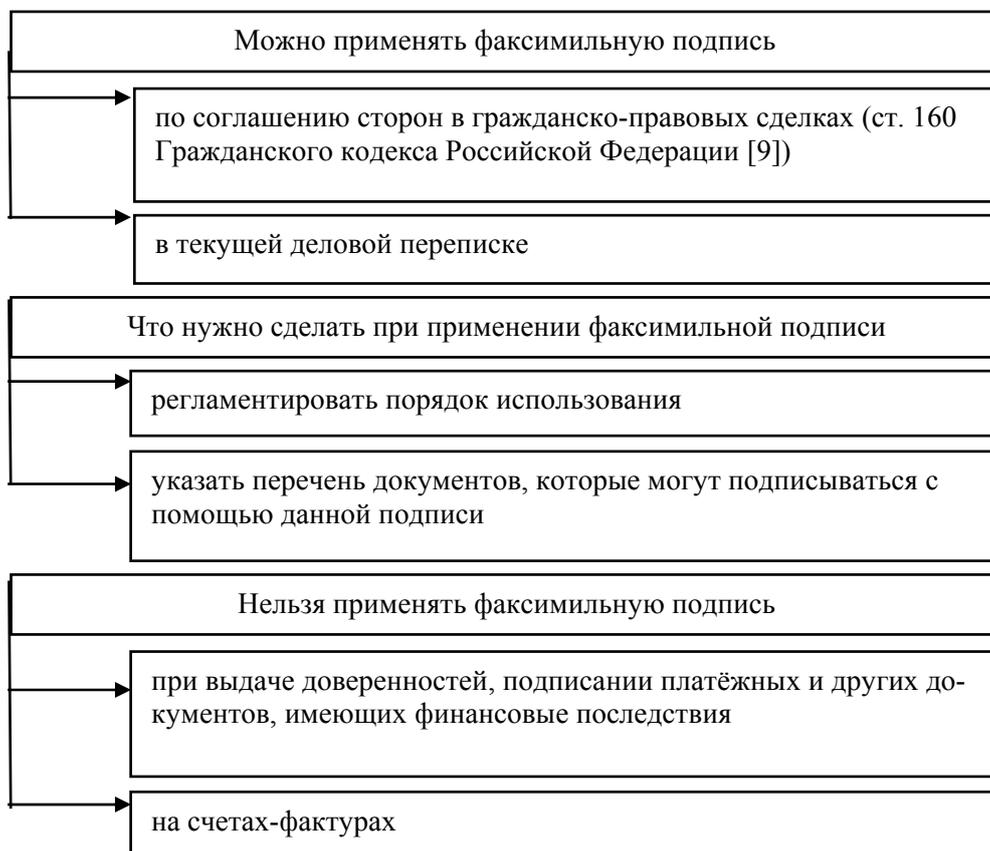


Рис. 5. Правила применения факсимильной подписи

Библиографические ссылки

1. Российская Федерация. Законы. Об информации, информатизации и защите информации [Электронный ресурс] : федер. закон от 20.02.1995 № 24-ФЗ. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5887/ (дата обращения: 07.11.2018).
2. Российская Федерация. Законы. Об электронной подписи [Электронный ресурс] : федер. закон от 06.04.2011 № 64-ФЗ. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_112701/ (дата обращения: 26.10.2018).
3. Российская Федерация. Законы. О коммерческой тайне [Электронный ресурс] : федер. закон от 29.07.2004 № 98-ФЗ. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_48699/ (дата обращения: 07.11.2018).
4. Российская Федерация. Законы. Об архивном деле в Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 22.10.2004 № 125-ФЗ. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_1406/ (дата обращения: 07.11.2018).
5. Российская Федерация. Законы. Об информации, информационных технологиях и о защите информации [Электронный ресурс] : федер. закон от 27.07.2006

№ 149-ФЗ. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_61798/ (дата обращения: 07.11.2018).

6. Российская Федерация. Законы. О персональных данных [Электронный ресурс] : федер. закон от 27.07.2006 № 152-ФЗ. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_61801/ (дата обращения: 07.11.2018).

7. Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 21.12.2011 № 402-ФЗ. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения: 26.10.2018).

8. Налоговый кодекс Российской Федерации Часть первая [Электронный ресурс] : от 31.07.1998 № 146-ФЗ (в ред. от 03.09.2018). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/ (дата обращения: 26.10.2018).

9. Гражданский кодекс Российской Федерации Часть первая [Электронный ресурс] : от 30.11.1994 № 51-ФЗ (в ред. от 01.09.2018). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142/ (дата обращения: 26.10.2018).

10. Информация Минфина России [Электронный ресурс] : от 01.01.2013 № ПЗ-10/2012 URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_138570/5cae468e8060ffa535e75cb15a6dd935265dd539/ (дата обращения: 26.10.2018).

11. Определение Президиума Высшего арбитражного суда РФ [Электронный ресурс]: от 26.08.2013 № ВАС-10799/13, А19-11729/2012. URL: https://www.glavbukh.ru/npd/edoc/96_420206293 (дата обращения: 26.10.2018).

12. Мареева Л. А. Профессиональные услуги по ведению бухгалтерского учета // Вестник образовательного консорциума «Среднерусский университет». Серия: Экономика и управление. 2014. № 4. С. 26.

ТРЕБОВАНИЯ ПО ОФОРМЛЕНИЮ СТАТЕЙ
для опубликования в сборнике научных трудов
«Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики»

Общие требования. Тексты представляются в электронном виде (формат Microsoft Office Word с расширением doc). Файлы со статьями в электронном виде высылаются по электронной почте по адресу: fedorenko2@mail.ru или astra07@inbox.ru. Достаточно отправить на один адрес.

Количество авторов одной статьи не более 5-ти. В одном номере сборника публикуется не более одной статьи автора и (или) двух статей этого же автора в соавторстве.

Объем статьи: 4–10 страниц (включая рисунки, таблицы и библиографические ссылки).

Параметры страницы: формат А4 (210×297). Поля: правое и левое – 2 см, верхнее и нижнее – 2,5 см.

Текст: шрифт – Times New Roman, размер 12 пт, межстрочный интервал – одинарный, межбуквенный и междусловный интервал – нормальный, перенос слов не допускается.

Не допускается (!) набирать тексты прописными (заглавными) буквами, жирным или подчеркнутым шрифтом, а также размещать все указанные элементы в рамках и имитировать оформления набора, выполняемого в журналах.

Абзацный отступ равен 0,5 см.

Индекс УДК присутствует названию статьи, соответствует заявленной теме и проставляется в верхнем левом углу листа.

Блок 1. Ниже по центру название статьи (жирным шрифтом 12 пт, прописными), ниже через строку – нежирным шрифтом 12 пт печатается фамилия и инициалы автора (ов), ниже место работы (учебы) автора(ов), через строку ниже – аннотация (нежирным курсивом, 12 пт, минимум из 70–80 слов; аннотация должна раскрывать содержание статьи и следовать логике и последовательности изложения материала), ниже, через строку, ключевые слова (не более 6).

Блок 2. То же, что и блок 1, на английском языке.

Блок 3. Основной текст статьи размещается через пробел после блока 2.

В основном тексте статьи рекомендуется структурно выделять следующие части:

введение: постановка задачи, решаемая проблема по объекту исследования;

основная часть: обзор литературных источников по уже предложенным решениям (не менее 10) и предложения автора по решению поставленных задач;

закключение, в котором приводятся основные выводы о результатах исследования с акцентом на новизну результатов, эффективности их использования и др.

Блок 4. Библиографические ссылки на использованные источники должны отражать характер использованной информации. Рекомендуемое количество использованных источников – не менее 10. Ссылки оформляются числами, заключенными в квадратные скобки, например [1] – для электронных источников, [2, с. 6] – для печатных источников. Если ссылка содержит несколько источников, то оформляется следующим образом: [2; 3]. Библиографический список оформляется на русском языке по ГОСТ Р 7.0.5–2008 по требованиям, представленным ниже, в порядке их использования по тексту статьи и размещается через строку от подзаголовка «Библиографические ссылки» после основного текста.

Ниже, через строку после списка, указываются сведения об авторстве (выравнивание – по правому краю), например:

© Иванов А. Б., Петров В. Г., 2016

Формулы. Простые внутрискочные и однострочные формулы должны быть набраны без использования специальных редакторов – символами (шрифт Symbol). Специальные сложные символы, а также многострочные формулы, которые не могут быть набраны обычным образом, должны быть набраны в редакторе формул Microsoft Equation 3.0. Набор математических формул в пределах всего текста должен быть единообразен:

- русские и греческие символы – прямым шрифтом,
- латинские – курсивом,
- размер обычного символа – 12 пт,
- крупный индекс – 10 пт,
- мелкий индекс – 9 пт,

- крупный символ – 11 пт,
- мелкий символ – 10 пт.

Формулы, набранные отдельными строками, располагают по центру.

В основном тексте статьи простые латинские, греческие или иные специальные символы **не должны (!)** набираться в редакторе формул.

Иллюстрации. Оформляются отдельным файлом с расширением tiff либо выполняются в редакторе Microsoft Word и размещаются в основном тексте. Используется сквозная нумерация арабскими цифрами обычным шрифтом без кавычек с выравниванием по центру, например:

Отступить одну строку от текста перед рисунком

Рис. 1. Название рисунка, под рисунком с выравниванием по центру,
шрифт Times New Roman 11
Отступить строку, 1 интервал

Иллюстрации могут быть сканированы с оригинала (в градациях серого с разрешением 150 dpi) или выполнены средствами компьютерной графики. Не принимаются цветные иллюстрации или с разрешением 300 dpi и более.

Таблицы должны быть последовательно пронумерованы. Слово «таблица» набирается светлым курсивом с выравниванием вправо, шрифтом 11, например, Таблица 1, ниже – заглавие таблицы (набирается жирным шрифтом по центру). Если таблица имеет большой объем, она может быть помещена на отдельной странице, а в том случае, когда она имеет значительную ширину – на странице с альбомной ориентацией. Заголовки граф центрируются.

Отступить строку, 1 интервал

Таблица 1

Название таблицы

Если таблица имеет большой объем, она может быть помещена на отдельной странице.	В том случае, когда она имеет значительную ширину, – на странице с альбомной ориентацией.
--	---

*При необходимости используйте пояснительные сноски ниже таблицы.

Отступить строку, 1 интервал

Материалы должны быть представлены на русском языке и включать:

- 1) индекс **УДК**;
- 2) название статьи (**ПРОПИСНЫМИ БУКВАМИ**);
- 3) **Имя, Отчество, Фамилию** автора (ов) (не более 3), место работы (учебы), e-mail одного или всех авторов;
- 4) место работы (учебы), город;
- 5) аннотация (резюме) на русском языке объемом не менее 70–80 слов (курсивом);
- 6) ключевые слова (курсивом);
- 7) основной текст, рисунки, таблицы;
- 8) библиографические ссылки (рекомендуется **не менее 10**) – оформленные согласно ГОСТ Р 7.0.5–2008.

К печатному варианту статьи необходимо приложить:

сведения об авторе:

- фамилия, имя, отчество (полностью);
- ученая степень, звание, должность;
- место работы;
- e-mail, телефон.

Статьи рецензируются. Отклоненные материалы не возвращаются.

Мнение авторов может не совпадать с мнением редакции.

Редакция вправе вносить в представленные материалы стилистические правки и сокращения.

Пример оформления статьи

УДК Times New Roman 12

Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики
Вып. 17. С. 7–14

Отступить строку, 1 интервал

НАЗВАНИЕ СТАТЬИ, НЕ БОЛЕЕ 12 СЛОВ

ПО ЦЕНТРУ ШРИФТ TIMES NEW ROMAN 12 BOLD, ЗАГЛАВНЫЕ БУКВЫ

Отступить строку, 1 интервал

А. Б. Первый автор¹, В. Г. Второй автор², не более 5 авторов
шрифт Times New Roman 12, по центру

Отступить строку, 1 интервал

¹ Наименование организации

Адрес, включая название страны и индекс, город, например,
¹ Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева

Российская Федерация, 660037, г. Красноярск, просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

² Наименование организации

Адрес, включая название страны и индекс, шрифт Times New Roman 11, по центру

Отступить строку, 1 интервал

Аннотация. Шрифт Times New Roman 12, курсив, одинарный межстрочный интервал, выровнять по ширине, абзацный отступ 0,5. Аннотация должна состоять минимум из 70–80 слов и включать следующие аспекты содержания статьи: предмет, тему, цель работы; метод или методологию проведения работы; результаты работы; область применения результатов; выводы. Аннотация должна раскрывать содержание статьи и следовать логике и последовательности изложения материала.

Отступить строку, 1 интервал

Ключевые слова: не более 6 слов или словосочетаний, шрифт Times New Roman 12, курсив, одинарный межстрочный интервал.

Отступить строку, 1 интервал

НАЗВАНИЕ СТАТЬИ НА АНГЛИЙСКОМ ЯЗЫКЕ

ПО ЦЕНТРУ ШРИФТ TIMES NEW ROMAN 12 BOLD, ЗАГЛАВНЫЕ БУКВЫ

Отступить строку, 1 интервал

А. В. Первый автор¹, V. G. Второй автор^{2*}, не более 5 авторов
Фамилии авторов в транслитерации (система BGN), шрифт Times New Roman 12, по центру

Отступить строку, 1 интервал

¹ Наименование организации на английском языке

Адрес, включая название страны и индекс, например,
Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

² Наименование организации на английском языке

Адрес, включая название страны и индекс на английском языке

шрифт Times New Roman 11, по центру

Отступить строку, 1 интервал

Аннотация на английском языке – 70–80 слов. Требования такие же, как и к русскоязычной аннотации. Не использовать страдательный залог! Рекомендуется подготавливать аннотацию после написания статьи, следуя содержанию и логике написания статьи!

Отступить строку, 1 интервал

Ключевые слова на английском языке: не более 6 слов или словосочетаний, шрифт Times New Roman 12, курсив, одинарный межстрочный интервал.

Отступить строку, 1 интервал

Основной текст статьи. Шрифт Times New Roman 12, одинарный межстрочный интервал, абзацный отступ 0,5. Перенос слов не разрешается.

Подзаголовки: шрифт Times New Roman 12, жирный.

Страницы не нумеруются.

Отступить строку, 1 интервал

Библиографические ссылки

Отступить строку, 1 интервал

1. Если менее 3-х авторов и 3 автора: Вапник В., Червоненкис А. Теория распознавания образов. М. : Наука, 1974. 415 с.

2. Если более 3-х авторов Об эволюционных алгоритмах решения сложных задач оптимизации / А. В. Гуменникова, М. Н. Емельянова, Е. С. Семенкин и др. // Вестник СибГАУ. 2003. № 4 (10). С. 14–23.

3. Electronic textbook StatSoft [Электронный ресурс]. URL: <http://www.fmi.uni-sofia.bg/fmi/statist/education/textbook/eng/glosa.html> (дата обращения: 10.1.2013).

4. Levendel Y. Reliability analysis of large software systems: Defect data modeling // IEEE Trans. Software Engineering, 1990. Vol. 16. P. 141–152.

5. Ковалев И. В. Система мультиверсионного формирования программного обеспечения управления космическими аппаратами : дис. ... д-ра техн. наук. Красноярск : КГТУ, 1997. 228 с.

6. Пат. 2246034 Российская Федерация, ^{МПК7} F 03 G 3/08. Маховичный накопитель / Гулия Н. В. № 2003123507/06 ; заявл. 05.01.2001 ; опубл. 10.02.2005, Бюл. № 4. 8 с.

7. Титов Г. П. Выбор приборного состава системы определения геометрии крупногабаритной трансформируемой антенны // Решетневские чтения : материалы XV Междунар. науч. конф. (10–12 ноября 2011, г. Красноярск) : в 2 ч. / под общ. ред. Ю. Ю. Логинова ; Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2011. С. 98–99.

Отступить строку, 1 интервал

© Иванов А. Б., Петров В. Г., 2016

Сведения об авторах на русском и английском языках оформляются на отдельном листе:

Фамилия, имя, отчество (полностью) – ученая степень, звание, должность; место работы, e-mail, телефон.

То же на английском языке.

