

УЧЕТ

АНАЛИЗ

АУДИТ

**ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ
И ПРАКТИКИ**

ПРОБЛЕМЫ

ТЕОРИИ

И ПРАКТИКИ

КРАСНОЯРСК • 2021

27



Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Институт инженерной экономики

УЧЕТ, АНАЛИЗ, АУДИТ: ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ

Сборник научных трудов

№ 27

Красноярск 2021

УЧЕТ, АНАЛИЗ, АУДИТ: ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ

Научное, производственно-практическое издание

Издается с 24 апреля 2009 года ♦ № 27. 2021

Главный редакторкандидат экономических наук,
доцент Г. И. Золотарева**Заместитель главного редактора**кандидат экономических наук,
доцент М. В. Полубелова**Редакционная коллегия**кандидат экономических наук,
доцент М. В. Полубелова
кандидат экономических наук,
доцент Г. В. Денисенко
кандидат экономических наук,
доцент Д. В. Еремеев**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, Красноярский край,
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, Красноярский край, 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: 24.12.2021.

Дата выхода в свет: 31.03.2022.

Формат 70×108/8. Бумага офисная.

Печать плоская. Усл. печ. л. 24,7.

Уч.-изд. л. 21,0. Тираж 100 экз.

С 403/21. Заказ 3178.

Распространяется бесплатно.

Редакционно-издательский отдел
СибГУ им. М. Ф. Решетнева.

660037, Красноярский край, г. Красноярск,
проспект имени газеты
«Красноярский рабочий», 31.

E-mail: rio@mail.sibsau.ru. Тел. (391) 291-90-96.

Отпечатано в редакционно-издательском центре
СибГУ им. М. Ф. Решетнева.

660049, Красноярский край, г. Красноярск,
проспект Мира, 82. Тел. (391) 222-73-28.

СОДЕРЖАНИЕ

Предисловие	7
Агафонова М. Н. Учет капитальных вложений с 2022 года:	
новые нормы и порядок перехода	8
Бахмарева Н. В., Гафитулина А. А., Рубцова Е. С. Финансовая стабильность	
как основное условие экономического роста организации	15
Беспамятнова Е. С., Полубелова М. В. Характеристика учетной подсистемы	
учетно-аналитического обеспечения птицефабрики	23
Буш Т. Ю., Позднякова А. Л. Особенности и проблемы учета естественных потерь	
нефтепродуктов предприятий нефтепродуктообеспечения	29
Войтехович В. А., Ивакина И. И., Федорова И. Ю. Бухгалтерский учет	
поступления товаров в соответствии с ФСБУ 5/2019 «Запасы»	34
Елеонович И. С., Ивакина И. И., Федорова И. Ю. Существенность	
и аудиторский риск как важнейшие элементы организации аудиторской проверки	39
Золотарева Е. Ю., Денисенко Г. В., Золотарева Г. И. Анализ деятельности	
и рекомендации по ведению бухгалтерского учета и контроля доходов	
и расходов строительных организаций	45
Зыкова Т. Б. Эффективные инструменты системы управления затратами	53
Ивакина И. И., Федорова И. Ю. Особенности оценки и учета поступления	
материалов в соответствии с ФСБУ 5/2019 «Запасы»	63
Карабаева М. Р. Особенности учета и контроля товарных запасов	
в организациях малого бизнеса	69
Каркунова Т. Ф. Учет дебиторской и кредиторской задолженности	
на предприятиях оптовой торговли	75
Коновалова А. П. Вопросы прогнозирования финансового кризиса	
организаций ЖКХ Красноярского края	80
Корнеева В. Д., Коновалова А. П. Доставка товаров в мебельной организации	86
Корнеева В. Д. Налогообложение в сфере экологии	93
Кукарцева Д. А., Зыкова Т. Б. Сравнение учета запасов в соответствии	
с ФСБУ 5/2019 «Запасы» и МСФО (IAS) 2 «Запасы»	98
Кукарцева Д. А., Ивакина И. И. Особенности учета общепроизводственных	
и общехозяйственных расходов	107
Леонова Ю. В. Методика налогового аудита организаций лесной отрасли	112
Леонова Ю. В. Особенности деятельности и налогообложения	
организаций лесной отрасли	118
Мурников И. В. Налоговые риски, проявляемые через ценообразование в ОПК	122
Мурников И. В. Внутренний комплаенс	127
Пальчун Е. В., Савостьянова А. Н. Проблемы налогового учета	
и налогообложения некоммерческих организаций	133
Пахарь К. Э., Зыкова Т. Б. Учет дебиторской и кредиторской задолженности	139
Первова Я. Э., Полубелова М. В. Инструменты контроллинга экономической	
безопасности торговых организаций	146
Петухова Е. В. Рекомендации по формированию учетно-аналитического	
обеспечения затрат на производство	152
Попова Н. И., Кукарцева Д. А. Особенности применения факторного анализа	
показателей рентабельности	159

Серебрякова А. И. Проблемы применения инструментов управленческого учета в строительных организациях	167
Суздаль Е. С., Ивакина И. И., Федорова И. Ю. Пособия по временной нетрудоспособности при реализации механизма «прямые выплаты»	174
Торопова П. Б., Бахмарева Н. В. Современное состояние транспортной отрасли и проблемы ее развития	180
Филько И. В., Орехова А. Е. Особенности деятельности предприятий общественного питания и их влияние на учет затрат	189
Шнигирь Я. А., Мельман И. В. Преимущества и недостатки применения единого налога для сельхозпроизводителей	194
Юдина В. В., Ерыгина Л. В. Особенности учета затрат предприятий, оказывающих услуги гирудотерапии	199
Яковлева О. А., Куприянова Т. А. Бухгалтерские информационные системы как инструмент оптимизации бухгалтерского учета	202

CONTENTS

Introduction	7
Agafonova M. N. Accounting for capital investments from 2022: new standards and procedures for transition	8
Bakhmareva N. V., Gafitulina A. A., Rubtsova E. S. Financial stability as a fundamental condition for economic growth of the organization	15
Bespamyatnova E. S., Polubelova M. V. Characteristics of the accounting subsystem of the accounting and analytical support of the poultry farm	23
Bush T. Y., Pozdnyakova A. L. Features and problems of accounting the natural loss of petroleum products of petroleum supply enterprises	29
Voitekhovich V. A., Ivakina I. I., Fedorova I. Y. Accounting for the receipt of goods in accordance with FSBU 5/2019 "Inventory"	34
Eleonovich I. S., Ivakina I. I., Fedorova I. Y. Materiality and audit risk as the most important elements of the audit organization	39
Zolotareva E. Yu., Denisenko G. V., Zolotareva G. I. Analysis of activities and recommendations for maintenance of accounting and control of income and expenses of construction organizations	45
Zykova T. B. Effective cost management tools	53
Ivakina I. I., Fedorova I. Yu. Features of assessment and accounting of the income of materials according to FSBU 5/2019 "Inventories"	63
Karabaeva M. R. Features of inventory accounting and control in small business organizations	69
Karkunova T. F. Accounting of accounts receivable and accounts payable at wholesale trade enterprises	75
Konovalova A. P. Issues of forecasting the financial crisis of housing and communal services organizations of the Krasnoyarsk territory	80
Korneeva V. D., Konovalova A. P. Delivery of goods in a furniture organization	86
Korneeva V. D. Taxation in the field of ecology	93
Kukartseva D. A., Zykova T. B. Comparison of reserves accounting in accordance with FSBU 5/2019 "Reserves" and IFRS (IAS) 2 "Reserves"	98
Kukartseva D. A., Ivakina I. I. Features of accounting for general production and general economic expenses	107
Leonova Yu. V. Tax audit methodology of forest industry organization	112
Leonova Yu. V. Features of business and taxation forest industry organizations	118
Murnikov I. V. Tax risks manifested through pricing in the defense industrial complex	122
Murnikov I. V. Interior compliance	127
Palchun E. V., Savostyanova A. N. Problems of tax accounting and taxation of non-profit organizations	133
Pakhar K. E., Zykova T. B. Accounting of accounts receivable and accounts payable	139
Pervova Y. E., Polubelova M. V. Economic security control tools trading organizations	146
Petukhova E. V. Recommendations on the formation of accounting and analytical support for production costs	152
Popova N. I., Kukartseva D. A. Features of factor analysis application profitability indicators	159
Serebryakova A. I. Problems of application of management accounting tools in construction organizations	167

Suzdal E. S., Ivakina I. I., Fedorova I. Y. Temporary disability benefits in the implementation of the “direct payments” mechanism	174
Toropova P. B., Bakhmareva N. V. The modern state of the transport industry and problems of its development	180
Filko I. V., Orekhova A. E. Specific features of public catering enterprises and their influence on cost accounting	189
Shnigir Y. A., Melman I. V. Advantages and disadvantages of applying a single tax for agricultural producers	194
Yudina V. V., Erygina L. V. Features of accounting for costs of enterprises providing hirudotherapy services	199
Yakovleva O. A., Kupriyanova T. A. Accounting information systems as an accounting optimization tool	202

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 аудита и мониторинга экономической безопасности постоянно развивается. 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, налогообложения, аудита и экономической безопасности, 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 налогообложения, аудита и экономической безопасности современных предприятий, 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 учета, финансов и экономической безопасности 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.

УЧЕТ КАПИТАЛЬНЫХ ВЛОЖЕНИЙ С 2022 ГОДА: НОВЫЕ НОРМЫ И ПОРЯДОК ПЕРЕХОДА

М. Н. Агафонова

АО «Красноярскнефтепродукт»
Российская Федерация, 660021, г. Красноярск, ул. Декабристов, 30, пом. 25, 26

Приведены основные изменения, которые произошли в учетном процессе основных средств в связи с введением в действие федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения».

Ключевые слова: основные средства, капитальные вложения, учет.

ACCOUNTING FOR CAPITAL INVESTMENTS FROM 2022: NEW STANDARDS AND PROCEDURES FOR TRANSITION

M. N. Agafonova

KrasnoyarskNefteprodukt JSC
pom. 25, 26; 30, Dekabristov Str., Krasnoyarsk, 660021, Russian Federation

This work presents the main changes that have occurred in the accounting process of fixed assets, in connection with the introduction of the Federal Accounting Standards FSBU 6/2020 “Fixed Assets” and FSBU 26/2020 “Capital Investments”.

Keywords: fixed assets, capital investments, accounting.

С 2022 года вступает в силу Федеральный стандарт бухгалтерского учета 26/2020 «Капитальные вложения» [1], утвержденный приказом Минфина России от 17.09.2020 № 204н (далее – ФСБУ 26). В настоящее время порядок учета капитальных вложений регулируется Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций (утв. Минфином РФ № 160 от 30.12.1993). Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденным приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н (далее – План счетов), предусмотрены счета и субсчета первого порядка для бухгалтерского учета капитальных вложений.

Долгосрочные инвестиции и капитальные вложения. Понятие долгосрочных инвестиций в ФСБУ 26 шире, чем понятие капитальных вложений. Так, к *долгосрочным инвестициям* относятся затраты на создание, увеличение размеров, а также приобретение внеоборотных активов длительного пользования (свыше одного года), включая нематериальные активы, не предназначенных для продажи.

Для целей бухгалтерского учета под *капитальными вложениями* понимаются затраты организации:

- на приобретение;
- создание;

– **улучшение** (достройка, дооборудование, модернизация, реконструкция, техническое перевооружение);

– и (или) **восстановление** (замена частей, капитальный ремонт, техническое обслуживание, технический осмотр) объектов основных средств.

В частности, к капитальным вложениям относятся затраты:

1. На приобретение имущества, предназначенного для использования:

– непосредственно в качестве объектов основных средств или их частей;

– (либо) для использования в процессе приобретения, создания, улучшения и (или) восстановления объектов основных средств.

Следует обратить внимание на тот факт, что в ФСБУ 26 закреплена норма о том, что любое имущество, **предназначенное** для использования как в процессе приобретения/создания, так и в процессе улучшения/восстановления основных средств, относится к капитальным вложениям. Это означает, что используемые для осуществления капитальных вложений запасы, инструмент, инвентарь, оборудование, иное имущество, должны при оприходовании отражаться в составе внеоборотных активов, а их стоимость при использовании должна отражаться в составе капитальных вложений на создание (приобретение, восстановление, улучшение) соответствующего объекта.

Ранее аналогичная норма была озвучена Минфином в рекомендациях по аудиту годовой бухгалтерской отчетности за 2013 год (письмо от 29.01.2014 № 07-04-18/01). С 2022 года она стала обязательной для применения.

Пример 1

Организация приобрела 300 мешков цемента (по 50 кг каждый) по цене 940 руб. (без НДС) за мешок. По информации службы снабжения, переданной бухгалтерии в порядке, установленном внутренним регламентом организации, приобретенные 100 мешков цемента предназначены для производственных нужд, а 200 мешков – для капитального ремонта здания гаража. В бухгалтерском учете 100 мешков следует оприходовать в составе запасов, а 200 мешков – в составе внеоборотных активов.

Дебет 10, субсчет 1 «Сырье и материалы» Кредит 60 – 94 000 руб. – 100 мешков цемента, предназначенного для производственных нужд (текущей деятельности), отражены в составе материальных запасов;

Дебет 08, субсчет 6 «Сырье и материалы» Кредит 60 – 188 000 руб. – 200 мешков цемента, предназначенных для капитального ремонта, отражены в составе капитальных вложений.

Пример 2

Организация использует в производственной деятельности грузовой автотранспорт, который числится в составе основных средств. Начисляемая ежемесячно амортизация по автотранспорту отражается в составе затрат вспомогательного производства (автотранспортного цеха):

Дебет 23 Кредит 02.

С апреля по ноябрь организация строила здание операторной хозяйственным способом, то есть собственными силами. На период строительства один грузовой автомобиль был закреплен за строительной бригадой и использовался только для строительных нужд, что отражено в путевых листах.

В результате этого в период с апреля по ноябрь амортизацию по данному автомобилю следует отнести в состав капитальных вложений по операторной:

Дебет 08 Кредит 02.

2. На строительство, сооружение, изготовление объектов основных средств.

3. Коренное улучшение земель.

4. Подготовку проектной, рабочей и организационно-технологической документации (архитектурных проектов, разрешений на строительство, др.).
5. Организацию строительной площадки.
6. Осуществление авторского надзора.
7. Улучшение и (или) восстановление объекта основных средств (например, достройка, дооборудование, модернизация, реконструкция, замена частей, ремонт, технические осмотры, техническое обслуживание).

Пример 3

В соответствии с графиком планово-предупредительных ремонтов организация должна проводить каждые 5 лет капитальный ремонт резервуара, общий срок полезного использования которого составляет 40 лет. В 2021 году затраты на капитальный ремонт резервуара составили 15 млн руб. (без учета НДС). Ремонт выполнялся подрядной организацией. В учете организации затраты на ремонт отражены в составе капитальных вложений:

Дебет 08 Кредит 60 – 15 000 000 руб.

На дату окончания ремонта оставшийся срок полезного использования резервуара составлял 30 лет, что превышает период времени до следующего ремонта. Поэтому организация отразила расходы на ремонт в составе отдельного объекта основных средств:

Дебет 01 Кредит 08 – 15 000 000 руб.

При этом важно обратить внимание на пункт 16 ФСБУ 26, согласно которому в капитальные вложения **не включаются** затраты на **неплановые ремонты** основных средств, обусловленные поломками, авариями, дефектами, ненадлежащей эксплуатацией, в той степени, в которой такие ремонты восстанавливают нормативные показатели функционирования объектов основных средств, в том числе сроки полезного использования, но не улучшают и не продлевают их.

Пример 4

Обратимся к условиям примера 3. Предположим, что через год после проведения планового ремонта в резервуаре был обнаружен дефект, на устранение которого было потрачено 3 млн руб. При этом работы по устранению данного дефекта не отодвинули сроки проведения следующего планового ремонта. Следовательно, ремонт по устранению дефекта квалифицируется как неплановый, и расходы на его проведение относятся на счета учета затрат:

Дебет 20 (23) Кредит 60 – 3 000 000 руб.

8. На доставку и приведение объекта в состояние и местоположение, в которых он пригоден к использованию в запланированных целях, в том числе его монтаж, установку.

9. Проведение **пусконаладочных работ**, испытаний. При применении данной нормы следует учитывать правило, установленное пунктом 15 ФСБУ 26, согласно которому в случае если в ходе осуществления капитальных вложений (например, при проведении пусконаладочных работ, испытаний) организация получает продукцию, вторичное сырье, другие материальные ценности, которые намерена продать или иным образом использовать, расчетная стоимость таких ценностей вычитается из величины капитальных вложений. При этом расчетная стоимость полученных ценностей определяется исходя из их справедливой стоимости, чистой стоимости продажи, стоимости аналогичных ценностей и не может быть выше суммы затрат, из которой вычитается эта стоимость.

Пример 5

Организация запускает новую технологическую линию по производству готовой продукции. Во время проведения пусконаладочных работ выпущена и оприходована по расчетной стоимости готовая продукция:

Дебет 43 Кредит 08 – 200 000 руб.

В случае продажи указанных ценностей до завершения капитальных вложений фактические затраты корректируются на разницу между выручкой от продажи ценностей, уменьшенной на сумму расходов на продажу, и учтенной ранее расчетной стоимостью этих ценностей.

Пример 6

Обратимся к условиям примера 5.

Вариант 1

До завершения капитальных вложений организация продала выпущенную продукцию за 360 000 руб., в том числе НДС – 60 000 руб. В учете организации данная операция отражена следующими проводками:

Дебет 62 Кредит 90-1 – 360 000 руб. – выручка от реализации готовой продукции;

Дебет 90-3 Кредит 68, субсчет «НДС» – 60 000 руб. – начислен НДС с выручки от реализации;

Дебет 90-2 Кредит 43 – 200 000 руб. – списана расчетная стоимость проданной готовой продукции;

Дебет 90-2 Кредит 08 – 100 000 руб. $(360\,000 - 60\,000 - 200\,000)$ – корректировка восстановленной суммы капитальных вложений (в сторону увеличения: разница между фактической выручкой без НДС и расчетной стоимостью).

Вариант 2

Выручка от продажи продукции составила 180 000 руб., в том числе НДС – 30 000 руб. В учете организации сделаны следующие проводки:

Дебет 62 Кредит 90-1 – 180 000 руб. – выручка от реализации готовой продукции;

Дебет 90-3 Кредит 68, субсчет «НДС» – 30 000 руб. – начислен НДС с выручки от реализации;

Дебет 90-2 Кредит 43 – 200 000 руб. – списана расчетная стоимость проданной готовой продукции;

Дебет 90-2 Кредит 08 – $(-50\,000\text{ руб.})$ сторно $(180\,000 - 30\,000 - 200\,000)$ – корректировка восстановленной суммы капитальных вложений (в сторону уменьшения: разница между фактической выручкой без НДС и расчетной стоимостью).

Единица учета капитальных вложений. Единицей учета капитальных вложений является **объект основных средств**:

- приобретаемый;
- (или) создаваемый;
- (или) улучшаемый;
- (или) восстанавливаемый.

Это означает, что к субсчетам учета капитальных вложений должны быть открыты счета аналитического учета, отражающие наименование будущих основных средств, в которые осуществляются эти капитальные вложения.

Так, Планом счетов установлены следующие субсчета первого уровня к балансовому счету 08 «Вложения во внеоборотные активы», на которых отражаются капитальные вложения по их видам:

субсчет 08-1 «Приобретение земельных участков»;

субсчет 08-2 «Приобретение объектов природопользования»;

субсчет 08-3 «Строительство объектов основных средств»;
субсчет 08-4 «Приобретение объектов основных средств».

С учетом того, что по новым правилам, введенным ФСБУ 26, работы по улучшению и восстановлению основных средств относятся к капитальным вложениям, организациям следует предусмотреть в рабочем плане счетов соответствующие субсчета к синтетическому счету 08. Например, 08-9 «Улучшение основных средств», 08-10 «Восстановление основных средств».

Таким образом, аналитические счета по объектам будущих основных средств открываются к соответствующим субсчетам счета 08.

Оценка капитальных вложений в бухгалтерском учете. В бухгалтерском учете организации капитальные вложения признаются по мере их осуществления в сумме фактических затрат.

В частности, к фактическим затратам относятся:

а) уплаченные и (или) подлежащие уплате организацией поставщику (продавцу, подрядчику) при осуществлении капитальных вложений суммы **за вычетом** возмещаемых сумм налогов и сборов **и с учетом** всех скидок, уступок, вычетов, премий, льгот, предоставляемых организации, вне зависимости от формы их предоставления (Дебет 08 Кредит 60);

б) стоимость активов организации, списываемая в связи с использованием этих активов при осуществлении капитальных вложений (Дебет 08 Кредит 10, 20, 41, 43);

в) амортизация активов, используемых при осуществлении капитальных вложений (Дебет 08 Кредит 02, 05);

г) затраты на поддержание работоспособности или исправности активов, используемых при осуществлении капитальных вложений, текущий ремонт этих активов:

Дебет 08 Кредит 23 – ремонт производится вспомогательным производством предприятия (ремонтный, механический, автотранспортный цех, др.);

Дебет 08 Кредит 10, 70, 69 – ремонт производится хозяйственным способом (специально созданной бригадой из работников предприятия);

Дебет 08 Кредит 60 – ремонт производится сторонней организацией);

д) заработная плата и любые другие формы вознаграждений работникам организации, труд которых используется для осуществления капитальных вложений, а также все связанные с указанными вознаграждениями социальные платежи (пенсионное, медицинское страхование и др.) (Дебет 08 Кредит 70, 69);

е) связанные с осуществлением капитальных вложений проценты, которые подлежат включению в стоимость инвестиционного актива (Дебет 08 Кредит 66, 67).

Если продавец (подрядчик, поставщик) предоставляет организации отсрочку (рассрочку) платежа, то проценты за такую отсрочку (рассрочку) относятся на балансовый счет 08 в течение срока осуществления капитальных вложений. С 1-го числа месяца, следующего за окончанием капитальных вложений, проценты относятся в состав прочих расходов (Дебет 91-2 Кредит 66, 67).

Порядок отнесения процентов в состав капитальных вложений регулируется ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам», утвержденным приказом Минфина РФ от 06.10.2008 № 107н (пункты 7–14);

ж) величина возникшего при осуществлении капитальных вложений оценочного обязательства, в том числе по будущему демонтажу, утилизации имущества и восстановлению окружающей среды, а также возникшего в связи с использованием труда работников организации (Дебет 08 Кредит 96).

Затраты, которые не учитываются в составе капитальных вложений. Перечень этих затрат установлен пунктом 16 ФСБУ 26/2020. К ним относятся:

а) затраты, понесенные до принятия решения о приобретении, создании, улучшении и (или) восстановлении объектов основных средств;

б) затраты на поддержание работоспособности или исправности основных средств, их текущий ремонт;

в) затраты на неплановые ремонты основных средств, обусловленные поломками, авариями, дефектами, ненадлежащей эксплуатацией, в той степени, в которой такие ремонты восстанавливают нормативные показатели функционирования объектов основных средств, в том числе сроки полезного использования, но не улучшают и не продлевают их;

г) затраты, возникшие в связи с ненадлежащей организацией процесса осуществления капитальных вложений (сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда, потери от простоев, брака, нарушений трудовой и технологической дисциплины);

д) затраты, возникшие в связи со стихийными бедствиями, пожарами, авариями и другими чрезвычайными ситуациями;

е) обесценение других активов, независимо от того, использовались ли эти активы при осуществлении капитальных вложений;

ж) управленческие расходы, за исключением случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, созданием, улучшением и (или) восстановлением основных средств;

з) расходы на рекламу и продвижение продукции;

и) затраты, связанные с организацией хозяйственной деятельности в новом месте, с новыми покупателями или с новыми видами продукции;

к) затраты на перемещение, ликвидацию ранее использовавшихся основных средств организации, независимо от того, являются ли такие перемещение, ликвидация необходимыми для осуществления капитальных вложений;

л) затраты на предстоящую реструктуризацию деятельности организации;

м) затраты на обучение персонала;

н) иные затраты, осуществление которых не является необходимым для приобретения, создания, улучшения и (или) восстановления основных средств.

Следует обратить внимание на тот факт, что в ФСБУ 26 указанные затраты признаются расходами периода, в котором понесены.

Обесценение капитальных вложений. Согласно п. 17 ФСБУ 26/2020 организация обязана на конец каждого отчетного периода проверять капитальные вложения на обесценение в порядке, предусмотренном Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов», введенным в действие приказом Минфина РФ от 28.12.2015 № 217н.

По правилам IAS 36 считается, что актив учитывается на балансе по стоимости, превышающей его возмещаемую сумму, если его балансовая стоимость превышает сумму, которая может быть получена посредством **использования или продажи** данного актива.

В таком случае признается обесценение актива, и стандарт предписывает, чтобы организация **отразила убыток** от обесценения:

Дебет 91-2 Кредит 02, субсчет «Обесценение капитальных вложений».

Стандарт также определяет, когда организация должна **восстанавливать** убыток от обесценения и предписывает порядок раскрытия информации:

Дебет 02, субсчет «Обесценение капитальных вложений» Кредит 90 (91).

Следует обратить внимание на тот факт, что при этом, стандарт не требует, чтобы организация проводила формальную оценку возмещаемой суммы **в отсутствие каких-либо признаков обесценения** активов.

Прекращение признания капитальных вложений. Порядок прекращения активов в качестве капитальных вложений установлен разделом III ФСБУ 26/2020.

Так, капитальные вложения по их завершении, то есть после приведения объекта капитальных вложений в состояние и местоположение, в которых он пригоден к использованию в запланированных целях, считаются основными средствами (Дебет 01 Кредит 08).

В случае фактического начала эксплуатации части объекта капитальных вложений до завершения капитальных вложений в целом, организация признает объектом основных средств такую часть капитальных вложений.

Обратите внимание, что стандарт не устанавливает требования о наличии акта ввода объекта в эксплуатацию. Бухгалтерии достаточно получить от руководства, главного инженера, иного ответственного лица или подразделения оправдательный документ, форма которого устанавливается организацией самостоятельно, о начале эксплуатации объекта.

Оправдательный документ должен быть составлен в соответствии с требованиями ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете» (утв. приказом Минфина РФ от 16.04.2021 № 62н), а порядок принятия к бухгалтерскому учету основного средства должен быть отражен в учетной политике организации.

Переходные корректировки. ФСБУ 26/2020 допускает отражение последствий изменения учетной политики в связи с началом применения стандарта по выбору организации любым из способов:

- ретроспективным (как если бы настоящий стандарт применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни);
- (или) перспективным – только в отношении фактов хозяйственной жизни, имевших место после начала применения стандарта, без изменения сформированных ранее данных бухгалтерского учета.

Организация должна раскрыть выбранный ею способ отражения последствий изменения учетной политики в связи с началом применения ФСБУ 26/2020 в своей первой бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной с применением стандарта.

Библиографическая ссылка

1. Российская Федерация. Министерство финансов. Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 17.09.2020 № 204н. URL: <http://www.consultant.ru/document/cons> / (дата обращения: 21.11.2021).

© Агафонова М. Н., 2021

ФИНАНСОВАЯ СТАБИЛЬНОСТЬ КАК ОСНОВНОЕ УСЛОВИЕ ЭКОНОМИЧЕСКОГО РОСТА ОРГАНИЗАЦИИ

Н. В. Бахмарева, А. А. Гафитулина, Е. С. Рубцова

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

Достичь восстановления финансовой стабильности организации представляется возможным лишь в том случае, если будет обеспечено условие финансового равновесия. В этой связи принятие своевременных управленческих решений по нормализации факторов, влияющих на значение показателей, обеспечивающих финансовое равновесие финансовой стабильности организации, позволяет не только выжить организациям в кризисных условиях, но и выстроить вектор устойчивого развития с учетом дальнейших перспектив по реализации производственной программы. Поэтому очевидна необходимость осуществления непрерывного мониторинга изменений финансовых показателей и факторов устойчивого темпа роста, а также причин рисков и угроз финансовой стабильности на самом раннем этапе их возникновения. Преимуществом данного подхода является возможность его использования для стратегического планирования, направленного не только на балансирование показателей финансовой стабильности, но и на управление факторами роста финансово-хозяйственной деятельности организации в целом.

Ключевые слова: финансовая стабильность, ликвидность, финансовая устойчивость, темп роста.

FINANCIAL STABILITY AS A FUNDAMENTAL CONDITION FOR ECONOMIC GROWTH OF THE ORGANIZATION

N. V. Bakhmareva, A. A. Gafitulina, E. S. Rubtsova

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarskii rabochii prospekt, Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

It is possible to achieve the restoration of the financial stability of the organization only if the condition of financial balance is ensured. In this regard, the adoption of timely managerial decisions to normalize the factors that affect the value of indicators that ensure the financial balance of the financial stability of the organization allow not only organizations to survive in crisis conditions, but also to build a vector of sustainable development, taking into account further prospects for the implementation of the production program. Therefore, it is obvious that there is a need for continuous monitoring of changes in financial indicators and factors of sustainable growth rates, as well as the causes of risks and threats to financial stability at the earliest stage of their occurrence. The advantage of this

approach is the possibility of using it for strategic planning, aimed not only at balancing the indicators of financial stability, but also at managing the growth factors of the financial and economic activities of the organization as a whole.

Keywords: financial stability, liquidity, financial stability, growth rate.

Успешное и динамичное развитие, высокий уровень конкурентоспособности производимой продукции в условиях рыночной экономики организации смогут обеспечивать достаточным уровнем своей финансовой стабильности. Сущность финансовой стабильности реализуется через систему ее критериев с точки зрения основных показателей деятельности организации. Одной из главных задач менеджмента организации в сложившихся условиях неопределенности и появления угроз, сложной экономической ситуации в стране является поиск эффективных инструментов оценки уровня финансовой стабильности как основного условия экономического роста организации.

Проведенный анализ научной литературы позволяет сказать, что понятие «финансовая стабильность» организации используется в научной литературе достаточно редко, и многие авторы [1–5; 8–10 и др.] отождествляют ее с понятиями «финансовая устойчивость», «платежеспособность» и «финансовая независимость». При этом в научных работах уделяется большое внимание сущности и компонентным составляющим финансовой стабильности (платежеспособность, финансовая устойчивость, деловая активность и др.), тогда как вопросы формирования комплексного подхода к диагностике финансовой стабильности организации остаются без внимания.

Поддержание и восстановление финансовой стабильности являются главными задачами управления финансово-хозяйственной деятельностью любой организации [6]. И здесь необходимо учитывать то, что, как правило, восстановлением финансовой стабильности начинают заниматься только в случае утраты ее устойчивости, а не заблаговременно.

Достичь восстановления финансовой стабильности организации представляется возможным лишь в том случае, если будет обеспечено условие финансового равновесия, суть которого сводится к балансированию ряда ключевых показателей (ликвидности и платежеспособности, прибыльности, деловой активности, структуры капитала и экономического потенциала др.) (рис. 1).

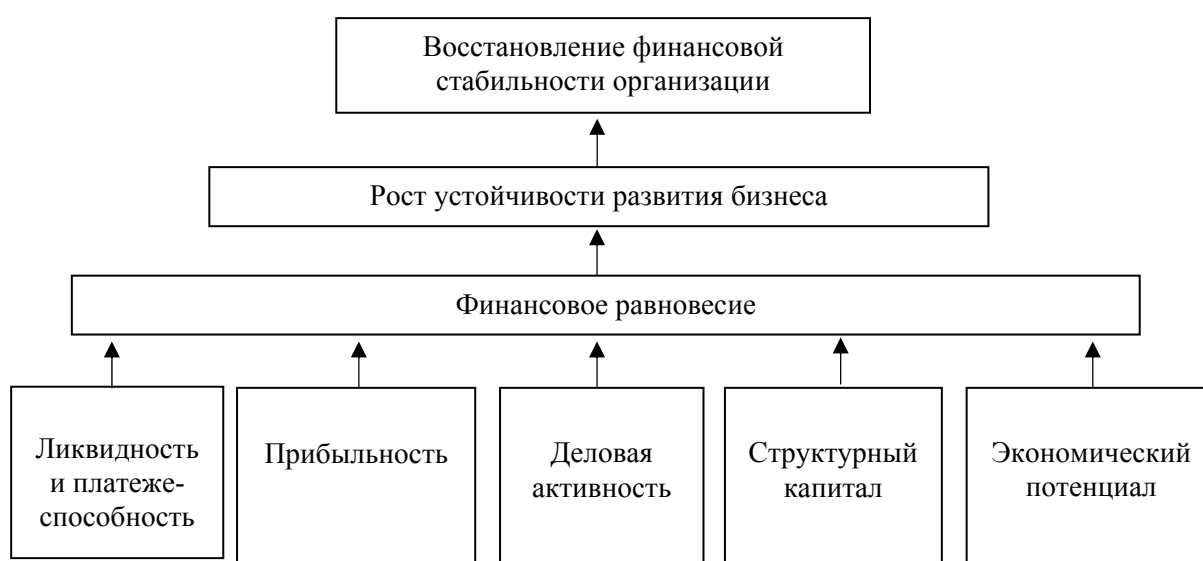


Рис. 1. Показатели, влияющие на финансовое равновесие организации

Удерживание данных показателей в рамках допустимых отклонений позволяет поддерживать финансовую стабильность организации в долгосрочной перспективе.

При этом желаемый уровень финансовой стабильности определяется организацией самостоятельно, исходя из ее потребностей в том или ином периоде [7]. Также авторы отмечают, что именно принятие своевременных управленческих решений по нормализации факторов, влияющих на значение показателей, обеспечивающих финансовое равновесие финансовой стабильности организации, позволяет не только выжить организациям в кризисных условиях, но и выстроить вектор устойчивого развития с учетом дальнейших перспектив по реализации производственной программы. Именно поэтому управленческие воздействия должны быть организованы на всех уровнях (оперативном, тактическом, стратегическом) управления процессом диагностики финансовой стабильности, определяя тем самым последовательность его этапов, для каждого из которых предусмотрены свои инструменты и критерии достижения поставленной цели.

Предложенная последовательность этапов процесса диагностики финансовой стабильности организации способствует непрерывности управления ими во времени и облегчает функции планирования и прогнозирования на краткосрочные и долгосрочные периоды (рис. 2).

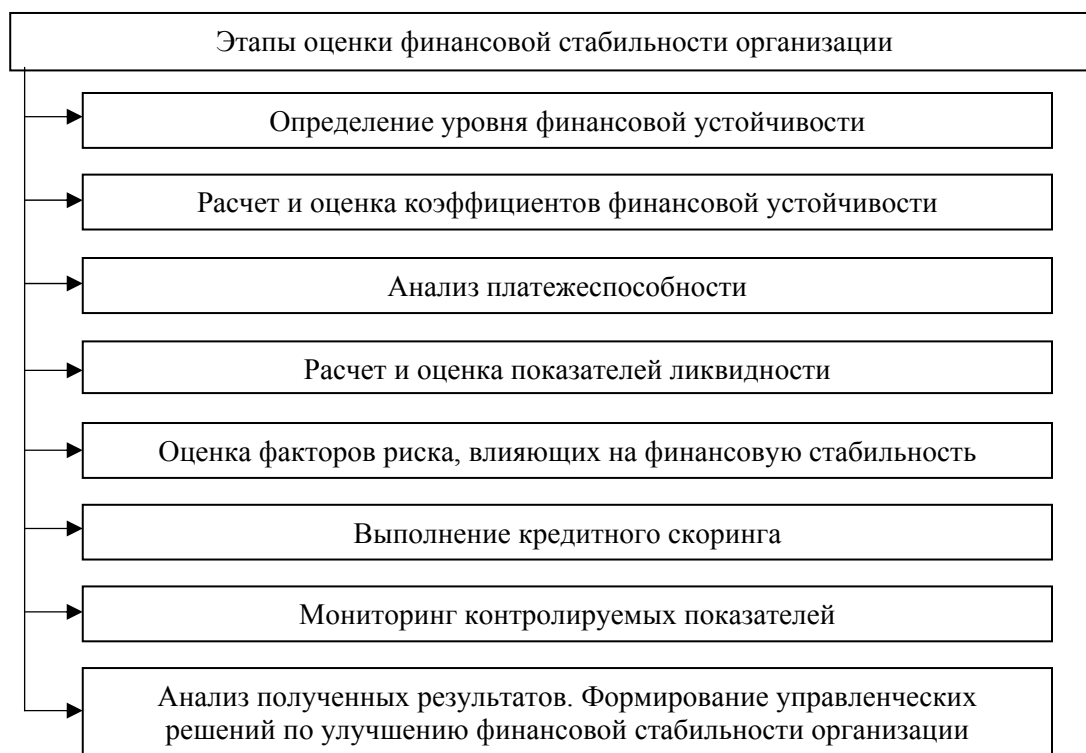


Рис. 2. Этапы процесса диагностики финансовой стабильности организации

На первом этапе проводится определение уровня финансовой устойчивости организации. Так, если определяется абсолютный или высокий уровень финансовой устойчивости, то это характеризует такое состояние финансовых ресурсов организации, которое обеспечивает ускоренное ее развитие, при этом состоянии большинство показателей оценки финансовой стабильности будет соответствовать рекомендуемым (желаемым) значениям. При нормальном или удовлетворительном уровне, который, нужно отметить, не всегда является желательным, но возникшая ситуация может временно удовлетворять руководство организации, проявляется ухудшение не всех, а лишь отдельных показателей, но при этом они не оказывают прямого влияния на финансовую устойчивость в целом, поскольку эти показатели все еще находятся в допустимом диапазоне.

Если достигается неудовлетворительный уровень или неустойчивое состояние, то в этом случае наблюдается ухудшение всех показателей финансовой устойчивости, но здесь хотелось бы отметить, что у менеджмента организации все еще сохраняется возможность преодолеть имеющиеся проблемы собственными ресурсами. Низкий уровень финансовой устойчивости, или кризисное состояние, характеризуется отсутствием возможности организации преодолеть собственными силами состояние потенциальной или полной неплатежеспособности.

Основной задачей данного этапа является мониторинг и контроль пограничного значения уровня финансовой устойчивости [9], так как снижение уровня финансовой устойчивости ниже 40 % означает утрату порога сопротивляемости, следовательно, утрату финансовой стабильности организации (рис. 3). При этом состоянии возникает высокий риск разрушения бизнеса, обусловленный утратой сопротивляемости факторам риска, выражающейся, в том числе, в форме возникновения просроченных платежей кредиторам и последующих признаков банкротства.

Далее переходят к выполнению анализа платежеспособности. При этом считать организацию платежеспособной можно лишь при соблюдении условия превышения стоимости ее оборотных активов над суммой краткосрочной задолженности. На данном этапе для более детальной оценки платежеспособности организации проводят анализ ликвидности баланса и оценку относительных финансовых показателей.

Состав показателей должен быть сформирован с учетом возможностей внешней среды организации и синтеза стоимостной и бухгалтерской моделей анализа [5]. Оптимальный состав показателей, сформированный по принципу динамической соподчиненности и сопоставимости, позволяющий комплексно и всесторонне оценить платежеспособность и ликвидность организации по динамике их изменения относительно друг друга и выявить степень отклонения их фактических значений от запланированных данных, представлен в табл. 1.

Таблица 1

Показатели оценки платежеспособности и ликвидности организации

Наименование показателя	Характеристика
Коэффициент абсолютной ликвидности	Характеризует платежеспособные возможности организации в наиболее короткие сроки за счет наиболее ликвидных активов
Коэффициент текущей ликвидности	Отражает платежные возможности организации за счет ликвидных активов, реализация которых не приведет к сокращению основной деятельности
Степень платежеспособности по текущим обязательствам	Оценивает платежеспособные возможности организации за счет дохода от основной деятельности
Показатель обеспеченности обязательств активами	Характеризует платежеспособные возможности организации по всем обязательствам за счет всех активов
Коэффициент покрытия обязательств свободным денежным потоком	Характеризует возможность покрытия обязательств денежными средствами, доступными для распределения между собственниками и кредиторами после решения инвестиционных задач
Коэффициент покрытия	Характеризует общую обеспеченность организации оборотными средствами для ведения хозяйственной деятельности и своевременного погашения срочных обязательств организации
Коэффициент покрытия обязательств имуществом без ущерба основной деятельности	Характеризует платежные возможности организации по всем обязательствам за счет активов, которые можно реализовать без ущерба основной деятельности организации

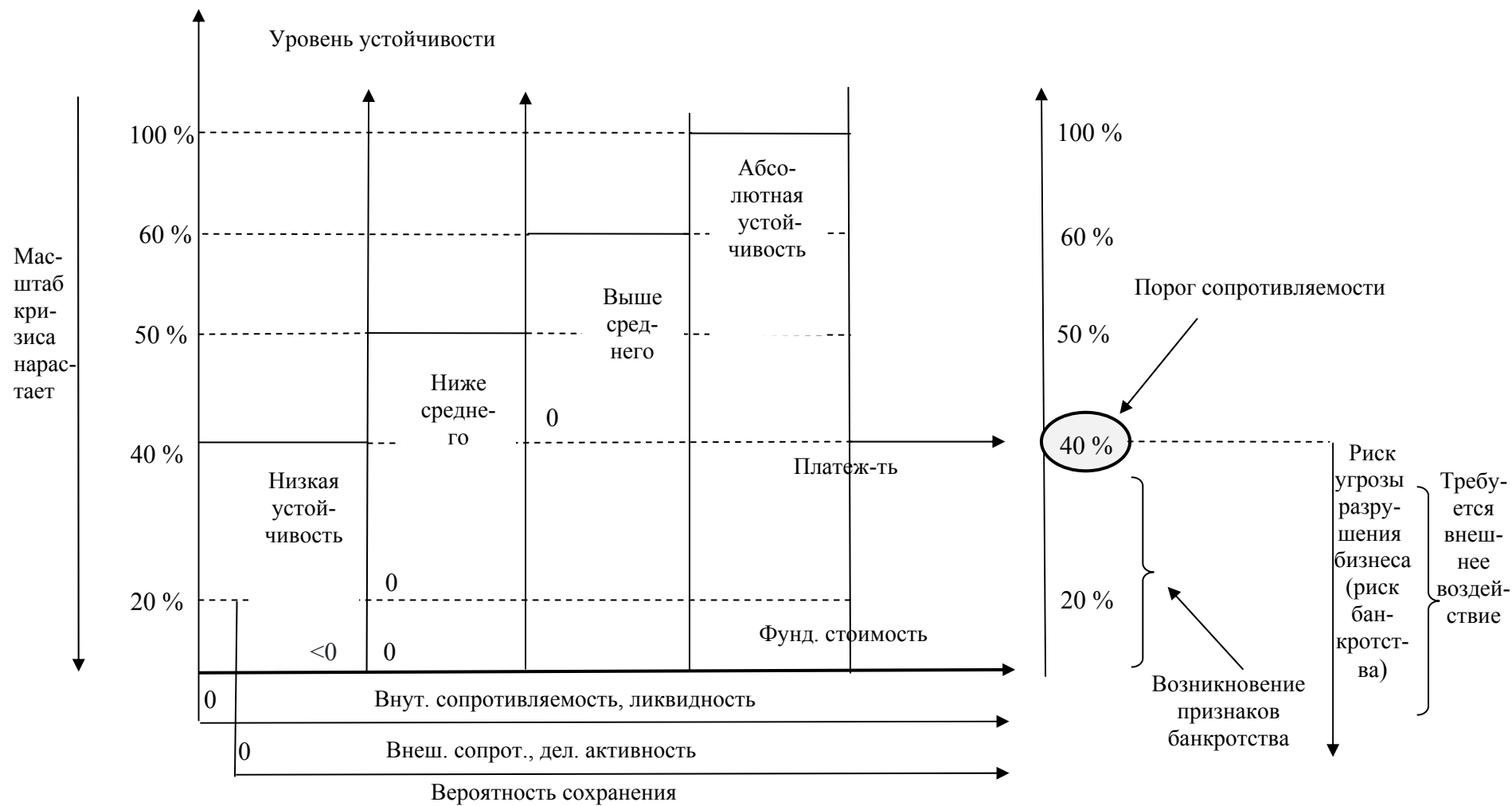


Рис. 3. Классификация уровней финансовой устойчивости организации

Выполнение процедур, связанных с определением финансовых коэффициентов, выявлением их динамики и проведением анализа с целью оценочных процедур, дает возможность менеджменту организации своевременно выявлять факторы риска, оказывающие свое негативное влияние на финансовую стабильность организации и угрожающие экономической безопасности ее хозяйственной деятельности, а также незамедлительно принимать обоснованные управленческие решения, тем самым избегать финансовых и экономических угроз или нивелировать их. При выполнении данного этапа целесообразно разработать матрицу рисков по каждому финансовому показателю.

К их числу также относятся: состав и структура активов и пассивов бухгалтерского баланса, результирующие показатели финансовой устойчивости, ликвидности и платежеспособности. На основе полученных матриц формируется совокупная матрица оценки рисков финансовой стабильности организации по основным финансовым показателям.

Дополнительный рост финансовой стабильности организации неотъемлемо связан с привлечением заемного капитала, следовательно, у менеджмента организации возникает прямая необходимость учета объема данных затрат по его привлечению и использованию, так как их объем прямо влияет на финансовую стабильность организации. Для этого организации необходимо иметь гибкую структуру финансовых ресурсов, т. е. быть кредитоспособной и иметь высокий уровень финансовой устойчивости.

Уровень финансовой устойчивости – индикатор, отражающий способность организации финансировать себя за счет капитала (собственного/ заемного) на постоянной основе [4]. Кредитоспособность говорит о возможности организации своевременно возвращать кредиты с процентами при сохранении благоприятной для нее динамики прибыли [2].

Знание требований, которые предъявляют банки к организациям, которые они кредитуют, позволяет организациям заблаговременно понять, могут ли они рассчитывать на данный источник финансирования или следует прибегать к иным инструментам привлечения финансовых потоков.

Одним из основных подходов к количественному оцениванию кредитоспособности заемщиков является кредитный скоринг [8], который обеспечивает систему инструментов для оценки кредитных рисков при принятии кредитных решений. Кредитный скоринг представляет собой балл, рассчитанный по большому количеству правил и критериев, относящихся к кредитной истории.

В результате проведения кредитного скоринга делается прогноз дальнейшей деятельности (операционной, инвестиционной, финансовой) организации либо проводятся мероприятия по корректировке показателей.

Опираясь на кредитный скоринг и разработанные матрицы рисков по каждому финансовому показателю, руководство организации переходит к формированию нескольких вариантов эталонной (нормативной) динамики контролируемых показателей с привязкой балльной оценки по каждому из них, с помощью данного инструмента будет в дальнейшем проводиться оценка уровня финансового равновесия организации в целом.

При этом необходимо учитывать, что выбранный вариант эталонной (нормативной) динамики контролируемых показателей должен реализовывать стратегию развития организации как минимум на среднесрочную (6–12 месяцев) перспективу.

На заключительном этапе выполняется анализ факторов устойчивого темпа роста операционной и финансовой деятельности организации (рис. 3, табл. 2). Согласно теории динамического норматива [10] для этой цели все контролируемые показатели

(прибыльность продаж, оборачиваемость активов, коэффициент рефинансирования прибыли, мультипликатор капитала) упорядочиваются между собой с сопоставлением темпов их изменений. Для этого все анализируемые показатели упорядочиваются относительно друг друга на основе соотношения темпов их изменений и интересов пользователей (внешних/ внутренних). Устойчивый темп роста – максимальный сбалансированный темп роста продаж организации, при котором не исчерпываются ее финансовые ресурсы и сохраняется неизменной операционная и финансовая политика.

Все это дает возможность сформировать информационную базу данных о финансово-хозяйственной деятельности организации за анализируемый период для подготовки управленческих решений и собрать информацию о факторах риска и возможности принятия кредитных решений, влияющих на финансовую стабильность организации.

Таблица 2

Характеристика факторов устойчивого темпа роста

Фактор устойчивого темпа роста		Влияние на темп роста, механизм управления
Операционная деятельность	Прибыльность продаж	Фиксирует выручку от реализации продукции, которая зависит от сложившейся политики цен и положения фирмы на рынке, отражает конкурентоспособность выпускаемой продукции. Также отражает контроль над затратами
	Оборачиваемость активов	Показывает эффективность управления совокупными активами, поэтому отражает практику управления инвестированным капиталом при существующей операционной политике предприятия
Финансовая деятельность	Коэффициент рефинансирования прибыли	Зависит от системы использования внутренних источников финансирования и политики дивидендов, также от интересов инвесторов и целевой структуры капитала. Капитализация прибыли позволяет расширять деятельность за счет собственных, более дешевых источников финансирования
	Мультипликатор капитала	Отражает стратегию финансирования через структуру капитала. С его ростом может расти риск потери устойчивости и платежеспособности в случае неэффективного использования заемного капитала

Таким образом, можно сделать вывод, что процесс оценки финансовой стабильности организации является комплексным и основан на использовании нескольких групп показателей согласно целям оценки. Поэтому очевидна необходимость осуществления непрерывного мониторинга изменений финансовых показателей и факторов устойчивого роста, а также причин рисков и угроз финансовой стабильности на самом раннем этапе их возникновения. Преимуществом данного подхода является возможность его использования для стратегического планирования, направленного не только на балансирование показателей финансовой стабильности, но и на управление факторами роста финансово-хозяйственной деятельности организации в целом.

Библиографические ссылки

1. Кочетков Е. П. Трансформация антикризисного управления в условиях цифровой экономики: обеспечение финансово-экономической устойчивости высокотехнологичного бизнеса : монография. М. : Проспект, 2020. 328 с.

2. Савицкая Г. В. Анализ эффективности и рисков предпринимательской деятельности: методологические аспекты : монография. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Инфра-М, 2020. 291 с.
3. Ковалев А. И. Диагностика качества функционирования предприятия : монография. М. ; Вологда : Инфра-Инженерия, 2019. 400 с.
4. Артюхов В. В. Общая теория систем: самоорганизация, устойчивость, разнообразие, кризисы. М. : Книжный дом «ЛИБРОКОМ», 2009. 224 с.
5. Негашев Е. В. Аналитическое моделирование финансового состояния компании: монография. М. : Инфра-М, 2019. 186 с.
6. Шеремет А. Д. Теория экономического анализа. 2-е изд. М. : Инфра-М, 2005. 366 с.
7. Грачев А. В. Финансовая устойчивость предприятия: критерии и методы оценки в рыночной экономике : учеб. пособие. 3-е изд. М. : Дело и Сервис, 2010. 400 с.
8. Кустрич Л. А. Применение методических подходов оценки финансовой устойчивости предприятия как этап процесса управления ею // Современные технологии управления. 2014. № 11 (47). С. 27–31.
9. Лapidус Л. В. Цифровая экономика: управление электронным бизнесом и электронной коммерцией : монография. М. : Инфра-М, 2019. 381 с.
10. Ковалев А. И. Диагностика качества функционирования предприятия : монография. М. ; Вологда : Инфра-Инженерия, 2019. 400 с.

ХАРАКТЕРИСТИКА УЧЕТНОЙ ПОДСИСТЕМЫ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ПТИЦЕФАБРИКИ

Е. С. Беспамятнова, М. В. Полубелова

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

Для обеспечения эффективного функционирования птицефабрики ее руководству нужна оперативная достоверная информация, которая может формироваться в системе учетно-аналитического обеспечения. В статье отражена характеристика учетно-аналитического обеспечения птицефабрики, определены его функции, выделены подсистемы. Более подробно рассмотрено содержание учетной подсистемы, которое определяется спецификой учета затрат птицефабрик – отраслевым нормативным регулированием, объектами учета, составом себестоимости.

Ключевые слова: птицеводство, птицефабрики, бухгалтерский учет, учетно-аналитическое обеспечение, затраты, себестоимость.

CHARACTERISTICS OF THE ACCOUNTING SUBSYSTEM OF THE ACCOUNTING AND ANALYTICAL SUPPORT OF THE POULTRY FARM

E. S. Bespamyatnova, M. V. Polubelova

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarskii rabochii prospekt, Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

To ensure the effective functioning of the poultry farm, its management needs operational reliable information that can be generated in the accounting and analytical support system. The article reflects the characteristics of the accounting and analytical support of the poultry farm, defines its functions, and identifies subsystems. The content of the accounting subsystem is considered in more detail, which is determined by the specifics of accounting for the costs of poultry farms – industry regulations, accounting objects, the composition of the cost.

Keywords: poultry farming, poultry farms, accounting, accounting and analytical support, costs, cost.

В рыночной экономике важно постоянное развитие любого предприятия, т. е. обновление товарной политики для привлечения новых потребителей, внедрение новых инновационных технологий производства для более эффективной работы всего предприятия, соблюдение законодательства РФ и т. д. Чтобы руководство экономического субъекта могло эффективно развивать предприятие, ему требуется принимать грамотные управленческие решения. Для этой цели разрабатывается и внедряется учетно-аналитическое обеспечение предприятия.

На данный момент учетно-аналитическое обеспечение деятельности птицефабрик представляет собой систему сбора данных, включающую в себя группировку учетной информации для целей управления предприятием птицеводства и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности [1].

Учетно-аналитическое обеспечение используется для обеспечения эффективного выполнения основных функций управления, к которым относятся отдельные направления управленческой деятельности, отличающиеся по видам, объемам и срокам. Функции управления включают в себя регулирование и контроль, планирование и анализ, которые представляют собой процесс непрерывных действий, образующих замкнутый цикл управления [2].

Учетно-аналитическое обеспечение деятельности птицефабрики включает в себя такие функции как учет, анализ и аудит. Между собой эти функции очень тесно взаимосвязаны и образуют учетно-аналитическую систему, которая обеспечивает руководство птицефабрики необходимой информацией для эффективного развития предприятия. Учетно-аналитическое обеспечение наделено функцией не только аккумуляции информации, но и ее дальнейшего использования менеджментом предприятия [3].

Бухгалтерский, налоговый учет, анализ затрат, аудит и другие компоненты учетно-аналитического обеспечения деятельности птицеводческого предприятия вызывают сложности у специалистов. Это связано с наличием особенностей, спецификой деятельности птицефабрики, большим количеством различных первичных и нормативно-правовых документов. Например, для того чтобы получить партию готовой мясной продукции, проходя весь технологический процесс, требуется заполнить, оформить и предъявить более 40 различных документов.

Большинство птицефабрик в настоящее время применяют унифицированные формы документов, которые были введены более 20 лет назад. Работа с данными документами вызывает сложности у персонала птицефабрики. Разработка новых, актуальных форм документов, которые были бы более удобными для работы, на современных носителях (цифровых), которые бы привели к сокращению всего объема документации технологического процесса, птицефабриками не осуществляется.

Основная особенность птицеводческого предприятия от предприятий других отраслей – сезонность.

Например, есть следующая проблема: в зимний период и в жаркую погоду летом происходит большой падеж (умирание) цыплят. Связано это с географическими особенностями региона и несвоевременной настройкой температуры в цеху выращивания бройлеров.

Учетно-аналитическая информация является жизненно необходимым ресурсом для обеспечения устойчивого экономического развития предприятия [4]. Именно поэтому для эффективного управления предприятием очень важно, чтобы учетно-аналитическое обеспечение вовремя обновлялось и оставалось всегда актуальным. Учетно-аналитическое обеспечение состоит из двух взаимосвязанных подсистем (рис. 1).

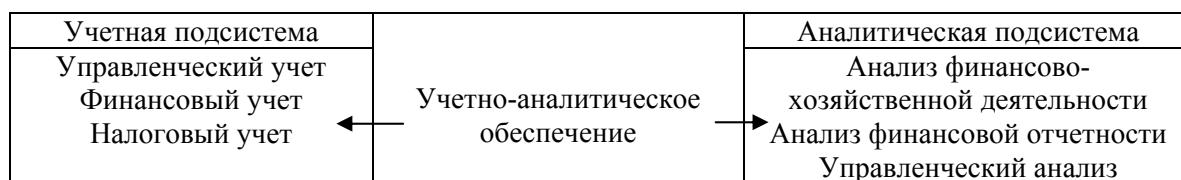


Рис. 1. Подсистемы учетно-аналитического обеспечения

Одной из важнейших подсистем учетно-аналитического обеспечения является учетная составляющая. Бухгалтерский учет деятельности птицефабрик имеет ряд особенностей.

стей. Бухгалтерский учет во всей сфере сельского хозяйства должен обеспечивать строгое разделение затрат по видам продукции. Требуется формировать учетные показатели по видам расходов на каждую технологическую группу птиц.

В птицеводстве затраты отражаются в соответствии с типовой номенклатурой статей, которая разработана для животноводства. На рис. 2 показаны наиболее распространенные виды расходов на птицефабрике.

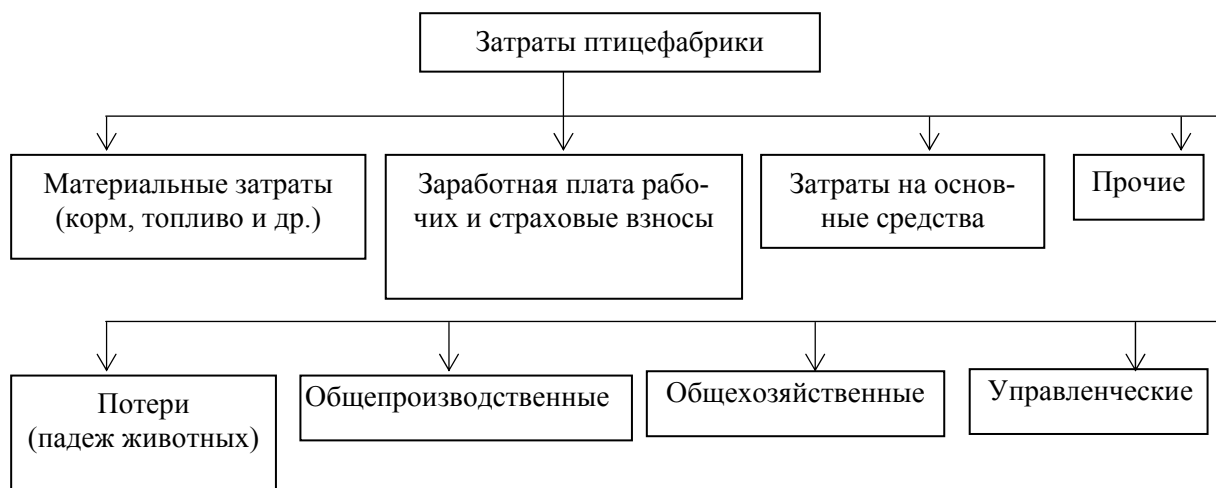


Рис. 2. Виды расходов на птицефабрике

Выбор объектов учета затрат на птицефабрике зависит от многих факторов: внутриотраслевой специализации (яичное или мясное направление), размера предприятия, технологии, применяемой при содержании птиц, организации производства.

Учет затрат птицефабрики характеризуется следующими особенностями:

1. Система отраслевого нормативного регулирования существенно отстает от современных требований бухгалтерского учета. Система бухгалтерского учета птицефабрик была сформирована еще при плановой экономике и за несколько последних десятилетий практически не изменилась. На данный момент плановый учет социалистического хозяйства носит исключительно рекомендательный характер, но обновление бухгалтерского учета в отрасли птицеводства не происходит. В настоящее время действует Приказ Минсельхоза РФ от 06.06.2003 № 792 «Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях».

2. На предприятиях птицеводства движение средств значительно отличается от других отраслей сельского хозяйства. Связано это с тем, что вложение средств в предприятие, производство продукции имеют значительно большую равномерность и однородность операций и не разграничиваются строго по времени.

3. На птицефабрике учет птицы происходит на счете 11 «Животные на выращивании и откормке», в отличие от других отраслей сельского хозяйства, где учет «рабочего, продуктивного и племенного скота» учитывается на счете 01 «Основные средства» [5].

4. В основном на птицефабриках выполняемые операции однотипны, непрерывны и имеют небольшое разграничение по времени. Поэтому для получения необходимых данных об учете затрат применяют аналитический учет и формы учетных регистров. Основные операции на птицефабрике: кормление и уход за птицей, получение продукции.

На птицефабрике птица подразделяется на определенные технологические группы, что связано с физиологическими особенностями птицы и технологическими процессами по уходу за ней.

К примеру, на птицефабриках с внутренней специализацией «яичное направление» выделяются две статьи:

1. Разница между себестоимостью зрелой птицы, проданной или разделанной на мясо, и выручкой от ее продажи.
2. Яйца, находящиеся на инкубации.

Затраты на производство и себестоимость произведенной продукции на птицефабриках отражают на счете 20 «Основное производство», субсчет 2 «Птицеводство». В течение периода по дебету данного счета отражаются различные затраты, включаемые в себестоимость, себестоимость произведенной продукции (мясо, яйца) списывается с кредита.

Аналитический учет по сч. 20, субсчет 2 «Птицеводство» может осуществляться по технологическим (учетным) группам (рис. 3).



Рис. 3. Состав технологических (учетных) групп

В рамках каждой группы, как правило, открывается аналитика второго порядка для отражения затрат по статьям затрат. Ниже приведены объекты учета затрат, разделенные по специализации птицефабрики (см. таблицу).

Объекты учета затрат по специализации птицефабрики

Специализация птицефабрики	Объекты учета затрат
Выращивание кур яичного направления	– родительское стадо – промышленное стадо – молодняк в возрасте от 1 до 150 дней
Выращивание кур мясного и мясо-яичного направления	– родительское стадо – молодняк в возрасте от 1 до 180 дней – откорм мясных цыплят (бройлеров)
Инкубация яиц	по видам инкубационных яиц: – куриные – утиные – гусиные – индюшиные – цесарковые
Неспециализированные хозяйства	– зрелое стадо – молодняк птицы
Выращивание гусей, индеек, уток	– «основное стадо» – «молодняк птицы»

Объектами бухгалтерского учета производственных затрат могут быть взрослое стадо, молодняк на выращивании, инкубация яиц и т. д. Для этих объектов в свою очередь объектами исчисления себестоимости продукции выступают соответственно яйца, прирост живой массы, птенцы суточные.

Возрастные группы и технологию выращивания молодняка птицы каждая птицефабрика выбирает и утверждает самостоятельно, и уже от этого зависят учет затрат и выход продукции.

В затратах птицефабрики значительный удельный вес приходится на потери от падежа и гибели птицы, поэтому для отражения этих затрат выделяется отдельная статья затрат «Потери от падежа птицы».

Себестоимость живой массы птицы и выращенного молодняка включает в себя стоимость птицы на начало периода, купленного птицепоголовья и затраты на его содержание в отчетном периоде [6].

Себестоимость произведенной продукции рассчитывается на основе отраслевых особенностей птицеводства. Такая продукция, как мясо петушков яичных кур, забитых в суточном возрасте, перо, пух, помет, относится к побочной продукции, она оценивается исходя из цен возможного использования или продажи. При формировании себестоимости яиц учитываются затраты на содержание зрелого стада птицы яичного направления, а разница между балансовой стоимостью птицы, проданной или забитой на мясо после выбраковки, и выручкой списывается [7].

Формирование системы учетно-аналитического обеспечения деятельности птицефабрики даст возможность эффективно управлять ею на основе единой информационной базы.

В целях разработки системы учетно-аналитического обеспечения требуется определить порядок формирования учетной информации и ее передачи руководителям различного уровня.

Учетная информация должна создаваться с учетом отраслевой принадлежности и специфики деятельности конкретной птицефабрики. При создании учетной подсистемы необходимо разработать аналитический учет исходя из информационных потребностей руководителей, перечень первичных документов и регистров учета, на основе которых будут составляться различные формы внутренней отчетности, в том числе аналитические.

Рассмотрев одну из наиболее важных подсистем учетно-аналитического обеспечения птицефабрики, можно прийти к выводу, что бухгалтерский учет на птицефабрике существенно отличается от учета в других коммерческих организациях и, в частности, организациях агропромышленного комплекса, из-за существенного количества специфических направлений деятельности. Бухгалтерский учет в птицеводстве существенно обновлялся еще при плановой экономике, и это создает трудности для специалистов бухгалтерии и руководства предприятий птицеводства. Систему бухгалтерского учета птицефабрики необходимо совершенствовать как с точки зрения финансового учета, так и для целей управленческого учета. Это важно для формирования эффективного учетно-аналитического обеспечения деятельности птицефабрики и улучшения финансовых результатов.

Библиографические ссылки

1. Гусева Е. А. Теоретические аспекты учетно-аналитического обеспечения деятельности коммерческой организации // Экономика и управление народным хозяйством. 2018. № 2 (34). С. 35–40.

2. Попова Л. В., Маслов Б. Г., Маслова И. А. Основные теоретические принципы построения учетно-аналитической системы // Финансовый менеджмент. 2018. № 3. С. 34–67.
3. Веслополова Е. А., Полубелова М. В. Учетно-аналитическое обеспечение управления финансовыми результатами предприятия оптовой торговли // Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики. 2020. № 24. С. 17–24.
4. Нечеухина Н. С., Мустафина О. В. Концепция учетно-аналитического обеспечения устойчивого развития экономического субъекта // Научно-технические ведомости СПбГПУ. Экономические науки. 2019. Т. 12, № 5. С. 175–186.
5. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методических рекомендаций по его применению : приказ М-ва сельского хозяйства РФ от 13.06.2001 № 654.
6. Галяпина Л. В. Бухгалтерский учет на предприятиях птицеводства // Международный научно-исследовательский журнал. 2014. № 3 (22), ч. 3. С. 16–17.
7. Дейч О. И. Исчисление себестоимости продукции птицеводства // Вестник ИрГТУ. 2019. № 3-39. С. 101–106.

© Беспмятнова Е. С., Полубелова М. В., 2021

ОСОБЕННОСТИ И ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ЕСТЕСТВЕННЫХ ПОТЕРЬ НЕФТЕПРОДУКТОВ ПРЕДПРИЯТИЙ НЕФТЕПРОДУКТООБЕСПЕЧЕНИЯ

Т. Ю. Буш, А. Л. Позднякова

Филиал «Северный» ОАО «Красноярскнефтепродукт»
Российская Федерация, 663141, Енисейский район, с. Абалаково, ул. Новая, 2
Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газеты «Красноярский рабочий», 31

Рассмотрены особенности и проблемы учета естественных потерь нефтепродуктов. Раскрыты методологические основы учета нефтепродуктов. Кратко представлена классификация норм технологических потерь, рассмотрены методы расчета естественной убыли нефтепродуктов. Описаны возможные причины возникновения естественных технологических потерь. Представлен перечень операций, в процессе которых возникают естественные потери нефтепродуктов. Рассмотрены законодательные основы расчета естественной убыли нефтепродуктов. Раскрыты принципы работы методик расчета естественной убыли.

Ключевые слова: предприятия нефтепродуктообеспечения, нефтепродукты, учет нефтепродуктов, учет технологических потерь, естественная убыль.

FEATURES AND PROBLEMS OF ACCOUNTING THE NATURAL LOSS OF PETROLEUM PRODUCTS OF PETROLEUM SUPPLY ENTERPRISES

T. Y. Bush, A. L. Pozdnyakova

Nord branch of OJSC Krasnoyarsk Nefteprodukt
2, New Str., Yenisei district, with. Abalakovo, 663141, Russian Federation
Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarskii rabochii prospekt, Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The article discusses the features and problems of accounting for natural losses of petroleum products. The methodological foundations of accounting for petroleum products are disclosed. The classification of the rates of technological losses is briefly presented, the methods of calculating the natural loss of oil products are considered. Possible causes of natural technological losses are described. A list of operations in the process of which natural losses of oil products occur. The legislative basis for calculating the natural loss of petroleum products is considered. The principles of operation of methods for calculating natural loss are disclosed.

Keywords: petroleum product supply enterprises, petroleum products, accounting of petroleum products, accounting of technological losses, natural loss, peculiarities of accounting for petroleum products, problems of accounting for petroleum products.

Главной целью предприятий нефтепродуктообеспечения является доставка нефтепродуктов до потребителей в полученном от поставщика или производителя количестве, а также сохранность качества полученного продукта [4, с. 126].

Потери нефтепродуктов в процессе приемки, хранения, отпуска и транспортировки признаются неизбежными. Поэтому для владельцев крупных резервуарных парков является актуальным вопрос поиска мер по борьбе с потерями нефтепродуктов [9].

При таких операциях, как погрузка, разгрузка, транспортировка, а также в процессе хранения нефтепродуктов не удастся избежать их естественной убыли [6, с. 93]. Данные потери нефтепродуктов обусловлены целым рядом возможных причин, одной из главных из которых является результат смачивания и испарения нефтепродуктов. Убыли от испарения подвержены в основном бензины. Это можно объяснить особенностью физико-химических свойств данного вида нефтепродуктов. Потери в результате смачивания нефтепродуктов возникают в результате прилипания продукта к стенкам автомобильных, железнодорожных цистерн, резервуаров, трубопровода, нефтеналивных судов [5].

Методология учета, а также его нормативно-правовое обеспечение является главным аспектом при достижении цели сохранности количества и качества продукта в организациях нефтепродуктообеспечения.

Методологические основы учета нефтепродуктов – порядок и процедуры измерений при проведении учета нефтепродуктов в процессе выполнения основных операций по приемке, хранению, отпуску и транспортировке – описаны в действующих нормативно-правовых документах. К данным документам можно отнести:

1) Инструкции о порядке поступления, хранения, отпуска и учета нефти и нефтепродуктов на нефтебазах, наливных пунктах и автозаправочных станциях системы Госкомнефтепродукта СССР, 1985 г. [3];

2) Инструкцию по контролю и обеспечению сохранности качества нефтепродуктов в организациях нефтепродуктообеспечения РФ (утв. приказом Министерства энергетики России от 19.06.2003 № 231) [1].

Авторы Лесных К. Е., Коршак А. А., Хафизов Н. Н. и Кузнецов А. А. в качестве основных особенностей учета выделяют неизбежные безвозвратные потери, обусловленные процессами транспортировки и перевалки, а также физико-химическими свойствами транспортируемой жидкости [8, с. 387].

Размеры потерь нефтепродуктов также закреплены на законодательном уровне. Нормы естественной убыли нефтепродуктов регламентированы приказом № 364 Министерства энергетики РФ от 13.08.2009 [2].

Нормы технологических потерь нефтепродуктов классифицируются по следующим параметрам (см. рисунок):

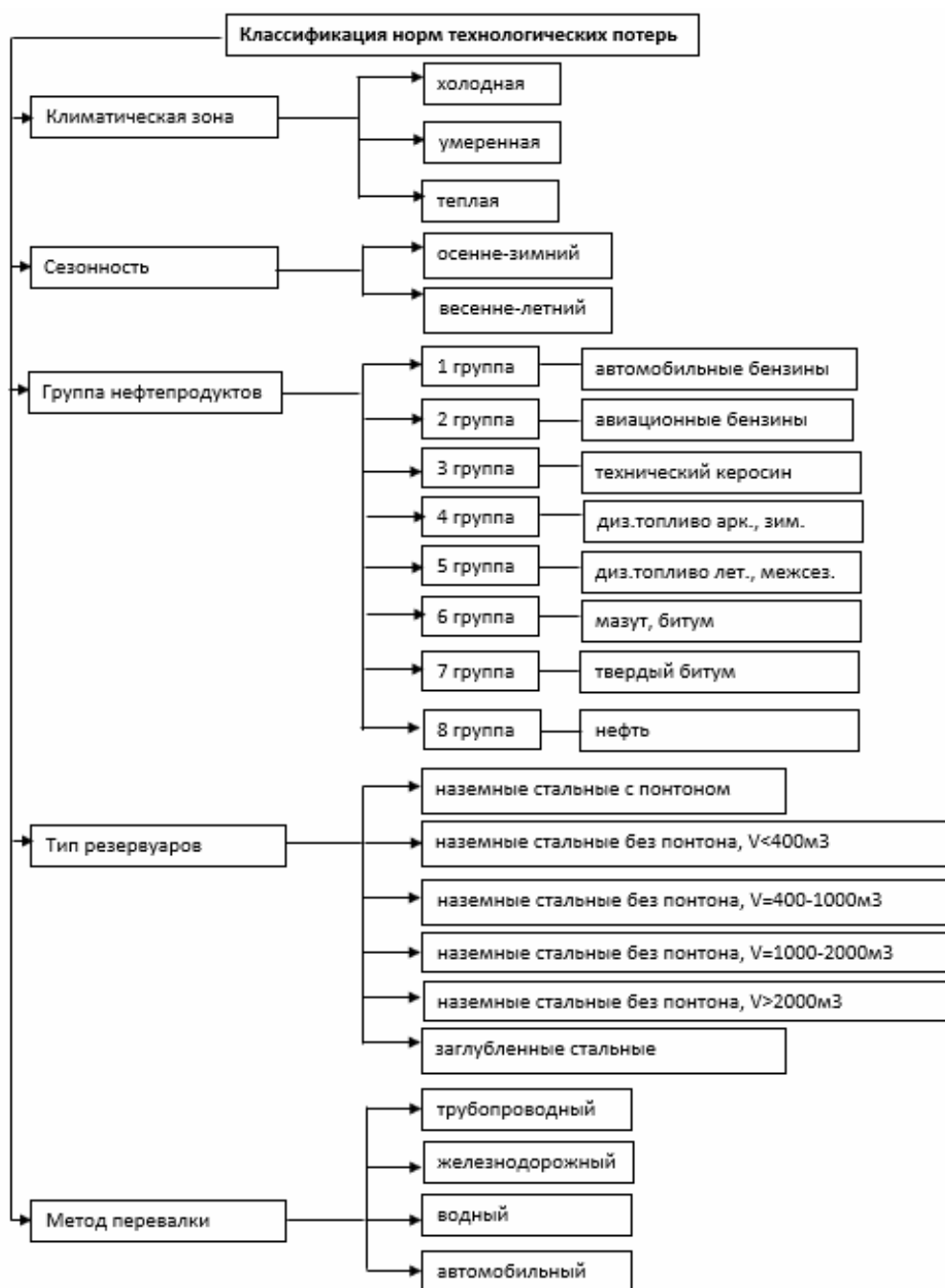
- климатическая зона;
- сезонность (осенне-зимний, весенне-летний);
- группа нефтепродуктов;
- тип используемого резервуара;
- способ хранения нефтепродуктов;
- метод перевалки нефтепродуктов.

Организации, осуществляющие деятельность по приемке, хранению и отпуску нефтепродуктов, оснащены парком резервуаров, имеющих однотипные емкости.

Резервуарный парк, как правило, разделен на отдельные сектора для каждого вида нефтепродуктов.

В случае применения на предприятии списания нефтепродуктов по статье «естественная убыль» для учета таких видов потерь используются, исходя из принципа сезонности, два набора норм технологических потерь. Значения таких норм могут быть

регламентированы постановлением Министерства энергетики РФ либо установлены внутренним регламентами организации. В обоих случаях нормы потерь должны быть утверждены внутренним приказом предприятия.



Классификация норм технологических потерь

На стандартных типовых нефтебазах по преимуществу количественный учет нефтепродуктов производят с точностью до целых килограммов.

От максимальной вместимости резервуаров также напрямую зависит точность учета при измерении объемов и массы хранимого нефтепродукта. Крупные нефтехранилища с более высоким объемом вместимости резервуара могут вести учет с точностью до одной целой тонны.

Расчет естественных потерь с использованием утвержденных на предприятии нормативов применяется не только к собственным нефтепродуктам конкретного предприятия. Во многих случаях такой расчет используется и для нефтепродуктов других организаций, находящихся на ответственном хранении. В таких ситуациях необходимо вести отдельный расчет для каждой сторонней организации, которая является собственником хранимых на предприятии нефтепродуктов.

К основным методам расчета естественной убыли нефтепродуктов можно отнести:

- 1) посуточный расчет и расчет при проведении каждой технологической операции;
- 2) сводный расчет за определенный период.

Первый метод применяется в основном на крупных предприятиях нефтепродуктообеспечения, где работа ведется с крупными партиями нефтепродуктов. В таких случаях заранее известно, что определяемый абсолютный размер естественной убыли нефтепродуктов по каждой кратной операции выше, чем точность учета нефтепродуктов, используемая на данном предприятии.

Принцип работы данной методики заключается в следующем: естественные потери принимаются к учету одновременно с принятием к учету приходной или расходной операции с нефтепродуктами. Количество нефтепродукта в момент оформления операции снижается на рассчитанную величину естественной убыли [9]. Расчет и списание естественной убыли нефтепродуктов, находящихся на хранении в парке резервуаров организации, производится ежедневно.

Второй метод расчета естественной убыли нефтепродуктов применяется для нефтебаз мелкого и среднего типа. Преимущественный способ транспортировки нефтепродуктов для таких видов нефтебаз – автомобильный или железнодорожный. Расчет естественных потерь нефтепродуктов в разрезе каждой партии неприменим ввиду относительно малого количества нефтепродуктов в разрезе каждой партии по приемке или отпуску. Поэтому на нефтебазах вышеуказанного типа применяется чаще всего вторая методика расчета, по которой расчет естественной убыли производится за определенный отчетный период (месяц, квартал, год). Точность расчетов естественной убыли при втором способе расчетов может определяться с любой точностью, но к учету принимаются округленные до целых значения естественной убыли [7].

Нормы естественной убыли при хранении нефтепродуктов могут применяться при выявлении фактических недостатков материально-производственных запасов по результатам проводимых инвентаризаций. Кроме того, применение норм естественной убыли возможно только по той учетной единице запасов, по которой установлена недостача после зачета излишков по пересортице

Для контроля естественной убыли нефтепродуктов, находящихся на хранении в резервуарном парке, проводятся расчеты отдельно по каждому сроку хранения. Система учета, применяемая на предприятии нефтепродуктообеспечения, в таком случае должна поддерживать партионный учет товара по массе и объему методом FIFO. Такая методика позволяет провести детализацию остатков по партиям, выявить конкретную дату поступления каждой партии нефтепродуктов, а также рассчитать срок хранения партии нефтепродуктов на нужную дату. Кроме того, партионная система учета нефтепродуктов является незаменимой в случае наличия нефтепродуктов в резервуарном парке, находящихся на ответственном хранении поставщиков. Естественная убыль в таких ситуациях должна рассчитываться в разрезе каждого владельца нефтепродуктов согласно утвержденным предприятием нормативным значениям либо регламентированным условиями договора хранения между предприятием и владельцем нефтепродукта.

Методики расчета естественных потерь нефтепродуктов автоматизированы и внедрены в общую систему бухгалтерского и складского учета. Значительно облегчить процесс расчета потерь, снизить временные затраты и получить гарантированную точ-

ность позволяет применение компьютерной техники. Несмотря на сравнительно небольшие показатели норм естественной убыли нефтепродуктов, учет таких потерь очень важен. Со временем складываются весьма существенные величины, которые несут прямые экономические убытки предприятию [10, с. 301]. Кроме того, соблюдение регламентов и норм позволит предприятию избежать проблем с контролирующими органами.

Библиографические ссылки

1. Инструкция по контролю и обеспечению сохранности качества нефтепродуктов в организациях нефтепродуктообеспечения РФ : приказ М-ва энергетики РФ от 19.06.2003 № 231.
2. Об утверждении норм естественной убыли нефтепродуктов при хранении (зарегистрировано в Минюсте РФ 01.10.2009 № 14925) : приказ М-ва энергетики РФ от 13.08.2009 № 364 (ред. от 17.09.2010).
3. Инструкции о порядке поступления, хранения, отпуска и учета нефти и нефтепродуктов на нефтебазах, наливных пунктах и автозаправочных станциях системы Госкомнефтепродукта СССР. 1985.
4. Алекперов В. Ю. Нефть России: прошлое, настоящее и будущее. М. : Креативная экономика, 2011. 432 с.
5. Бабицкая Т. И. Проблемы учета товарных потерь // Baikal Research Journal. 2011. № 1 [Электронный ресурс]. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-ucheta-tovarnyh-poter> (дата обращения: 26.10.2021).
6. Дудников В. Ю. Оптимизация учета и сбыта нефтепродуктов // Новая наука: От идеи к результату. 2015. № 2. С. 92–94.
7. Естественная убыль: что это такое, порядок списания, нормы, виды и примеры расчета потери товаров [Электронный ресурс]. URL: <https://www.cleverence.ru/articles/bukhgalteriya/estestvennaya-ubyl-cto-eto-takoe-poryadok-spisaniya-normy-vidy-i-primery-rascheta-poteri-tovarov> (дата обращения: 27.10.2021).
8. Методические подходы к моделированию условий образования технологических потерь нефти и нефтепродуктов при испарениях из резервуаров / К. Е. Лесных, А. А. Коршак, Н. Н. Хафизов, А. А. Кузнецов // Наука и технологии трубопроводного транспорта нефти и нефтепродуктов. 2020. Т. 10, № 4. С. 386–393.
9. Потери при хранении нефтепродуктов в резервуарах нормы, причины, способы сокращения и ликвидации потерь [Электронный ресурс]. URL: <https://neftetank.ru/about/article/poteri-pri-khranении-nefteproduktov-v-rezervuarakh-normy-prichiny-sposoby-sokrashcheniya-i-likvidats> (дата обращения: 26.10.2021).
10. Элекин А. Н. Коммерческий учет нефти и нефтепродуктов // Вестник современных исследований. 2018. № 12.15(27). С. 301–303.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ ТОВАРОВ В СООТВЕТСТВИИ С ФСБУ 5/2019 «ЗАПАСЫ»

В. А. Войтехович, И. И. Ивакина, И. Ю. Федорова

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

Рассмотрены особенности учета поступления товаров в соответствии с требованиями стандарта бухгалтерского учета 5/2019 «Запасы». Определены критерии отнесения товаров к запасам организации. Описан порядок формирования фактической себестоимости товаров при принятии их к бухгалтерскому учету при покупке, при вкладе в уставный капитал, при безвозмездном получении, а также при получении по договорам, которые предусматривают оплату неденежными средствами.

Кроме этого, обозначены положения, которые должны быть утверждены в учетной политике организации для целей бухгалтерского учета. Приведен порядок отражения на счетах учета фактов хозяйственной жизни, связанных с поступлением товаров в организацию.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, запасы, товары, поступление товаров.

ACCOUNTING FOR THE RECEIPT OF GOODS IN ACCORDANCE WITH FSB 5/2019 “INVENTORY”

V. A. Voitekhovich, I. I. Ivakina, I. Y. Fedorova

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarskii rabochii prospekt, Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The article considers the features of accounting for the receipt of goods in accordance with the requirements of the accounting standard 5/2019 “Inventory”. The criteria for assigning goods to the organization’s inventory are defined. The article describes the procedure for forming the actual cost of goods when they are accepted for accounting when they are purchased, when they are contributed to the authorized capital, when they are received free of charge, as well as when they are received under contracts that provide for payment in non-monetary funds.

In addition, the provisions that must be approved in the accounting policy of the organization for accounting purposes are indicated. The procedure for reflecting the facts of economic life related to the receipt of goods in the organization on the accounting accounts is given.

Keywords: accounting, inventory, goods, receipt of goods.

Неотъемлемой областью учета в торговых организациях является учет товаров. Данная область охватывает учет фактов хозяйственной жизни, связанных с поступлением

товаров, их продаж, внутренним перемещением, списанием с учета в результате недостачи, порчи и по иным причинам.

При организации и ведении бухгалтерского учета товаров экономические субъекты опираются на положения законодательства Российской Федерации, которое сейчас находится в стадии реформирования. Одним из основных направлений реформирования национальной системы бухгалтерского учета и приведения ее в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) является совершенствование нормативного правового регулирования и формирование нормативной базы (разработка и утверждение стандартов).

В рамках реформирования системы нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации взамен утратившего силу Положения по бухгалтерскому учету 5/01 «Учет материально-производственных запасов» был принят федеральный стандарт бухгалтерского учета 5/2019 «Запасы». Положения введенного стандарта призваны изменить сложившуюся практику ведения бухгалтерского учета материально-производственных запасов, включая учет товаров, и сблизить российский бухгалтерский учет с международным, который основывается на требованиях международных стандартов [1].

Стандарт распространяет свое действие на организацию и ведение учета товаров в торговых организациях, а также в организациях иных сфер деятельности, занимающихся, кроме всего прочего, куплей-продажей товаров.

Пунктом 3 ФСБУ 5/2019 «Запасы» конкретизировано, что товары считаются запасами, если:

а) они приобретены у других лиц и предназначены для продажи в ходе обычной деятельности организации;

б) они переданы другим лицам в связи с продажей до момента признания выручки от их продажи [1].

В соответствии с требованиями ФСБУ 5/2019 «Запасы», а именно пункта 5, товары могут быть признаны в бухгалтерском учете, если в отношении них соблюдается ряд следующих условий:

а) затраты, которые организация понесла в связи с приобретением товаров, позволят получать в будущем экономические выгоды;

б) организация может определить сумму затрат, которые были связаны с приобретением товаров [1].

При принятии к бухгалтерскому учету организации должны учитывать товары по фактической себестоимости, которая складывается из фактических затрат:

1) на приобретение товаров;

2) на приведение их в состояние, пригодное для продажи;

3) на доставку их до места продажи [2].

Однако с утверждением нового стандарта правила оценки приобретаемых у поставщиков и иным образом поступающих в организацию товаров претерпели несколько изменений. Одними из самых существенных различий в учете поступления товаров можно обозначить следующие.

Во-первых, при формировании себестоимости приобретаемых товаров должны быть учтены предоставленные или планируемые к предоставлению скидки, премии, уступки, поощрения. При этом форма их предоставления может быть любой – денежной и неденежной (например, дополнительные товары).

Во-вторых, если организация покупает у поставщика товары на условиях отсрочки или рассрочки платежа, период которой превышает 12 месяцев, то тогда при формировании себестоимости нужно опираться на ту сумму, которую организация бы заплатила, если бы не воспользовалась рассрочкой или отсрочкой. Образовавшаяся сумма

разницы должна быть учтена организацией как проценты. Эти проценты списываются равномерно в течение периода отсрочки или рассрочки в соответствии с ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам» [1; 3].

Оценка товаров при принятии их к бухгалтерскому учету в соответствии с требованиями ФСБУ 5/2019 «Запасы» представлена на рисунке [1–6].



Оценка товаров по фактической себестоимости при принятии их к бухгалтерскому учету в соответствии с требованиями ФСБУ 5/2019 «Запасы»

Торговым организациям разрешается не включать в себестоимость товаров, то есть учитывать в составе расходов на продажу (на счете 44 «Расходы на продажу»), затраты, связанные с заготовкой и доставкой товаров до складов либо баз, которые были произведены до момента передачи товаров в продажу [1; 7].

Новые положения учета товаров в соответствии с ФСБУ 5/2019 «Запасы» могут привести к разнице между бухгалтерским и налоговым учетом. Это связано с тем, что для целей налогообложения:

- в стоимость товаров не включаются оценочные обязательства, связанные с восстановлением окружающей среды, если продажа товара может наносить ей вред;
- из стоимости товаров не могут быть исключены переплаты, связанные с предоставлением рассрочек или отсрочек платежа [8].

В ФСБУ 5/2019 «Запасы» дополнительно отмечено, что организации, деятельность которых охватывает розничную торговлю, могут оценивать приобретенные для продажи товары по продажной стоимости, то есть с отдельным учетом наценок на счете 42 «Торговая наценка». Если организация выберет этот вариант учета товаров, то у нее возникает обязательство по регулярному пересмотру величин наценок согласно текущим условиям закупок и продаж товаров.

При учете поступления товаров в организацию в соответствии с учетной политикой может применяться один из следующих вариантов учета:

- учет только с использованием счета 41 «Товары»;
- учет поступления товаров с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» при принятии их к учету и последующим списанием на счет 41 «Товары»;
- учет поступления товаров с расчетом отклонений от учетной цены и с использованием счетов: 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», 41 «Товары» [5; 7].

Наиболее распространенным является формирование фактической себестоимости товаров с использованием счета 41 «Товары». Тогда при поступлении товаров в бухгалтерском учете организации могут быть сделаны следующие корреспонденции счетов:

Д 41 К 60 – отражено поступление товаров по фактической себестоимости с учетом скидок;

Д 19 К 60 – отражен НДС по поступившим товарам;

Д 41 К 42 – начислена наценка в случае, если организация применяет продажные цены;

Д 41 (44) К 60, 76 – отражены дополнительные расходы, связанные с покупкой товаров.

Порядок формирования стоимости, по которой товары будут учитываться в организации после их поступления, напрямую зависит от положений учетной политики. То есть в различных торговых организациях стоимость одинаковых товаров, приобретаемых для продажи, может формироваться по-разному.

В учетной политике организации должны закрепить следующие положения, касающиеся отражения в учете поступления товаров:

- способ оценки товаров при их поступлении в организацию (согласно бухгалтерскому стандарту – по фактической себестоимости либо по продажной стоимости);
- суммы, формирующие фактическую себестоимость товаров при их поступлении в организацию разными способами: при покупке, при безвозмездном поступлении, при вкладе в уставный капитал организации;
- суммы, связанные с приобретением товаров, но относимые на коммерческие расходы, то есть не признаваемые в стоимости товаров;
- счета и субсчета учета оприходования товаров в торговой организации;
- способ оценки товаров на отчетную дату [9–11].

Таким образом, торговые организации либо организации, частью деятельности которых является продажа товаров, самостоятельно закрепляют в учетной политике правила бухгалтерского учета поступления товаров. При этом организации руководствуются положениями федерального стандарта бухгалтерского учета 5/2019 «Запасы». В процессе определения и утверждения порядка ведения бухгалтерского учета поступления товаров организации должны руководствоваться особенностями деятельности и требованиями, которые предъявляют пользователи отчетности к бухгалтерской информации.

Библиографические ссылки

1. Российская Федерация. Министерство финансов. Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» [Электронный ресурс] : приказ

М-ва финансов РФ от 15.11.2019 № 180н. URL : <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 01.04.2021).

2. Кесян С. В., Нелина Ю. И., Рехтина Е. Н. Сравнительная характеристика учета материально-производственных запасов в соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и МСФО (IAS) 2 «Запасы» [Электронный ресурс] // ЕГИ. 2020. № 6 (32). С. 338–347. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sravnitelnaya-harakteristika-ucheta-materialno-proizvodstvennyh-zapasov-v-sootvetstvii-s-pbu-5-01-uchet-materialno-proizvodstvennyh> (дата обращения: 31.03.2021).

3. Матвеева В. А., Битунова А. В. Сравнительная характеристика ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и ФСБУ 5/2019 «Запасы» [Электронный ресурс] // Sciences of Europe. 2021. № 64-3. С. 35–38. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sravnitelnaya-harakteristika-pbu-5-01-uchet-materialno-proizvodstvennyh-zapasov-i-fsbu-5-2019-zapasy> (дата обращения: 01.04.2021).

4. Иманалиева А. А., Алиева Н. М. Материально-производственные запасы: учет и оценка [Электронный ресурс] // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. 2020. № 4-1. С. 159–161. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/materialno-proizvodstvennye-zapasy-uchet-i-otsenka> (дата обращения: 01.04.2021).

5. Говдя В. В., Дегальцева Ж. В., Кругляк В. Р. Учет материально-производственных запасов в контексте законодательно-нормативной базы [Электронный ресурс] // ЕГИ. 2020. № 6 (32). С. 333–337. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/uchet-materialno-proizvodstvennyh-zapasov-v-kontekste-zakonodatelno-normativnoy-bazy> (дата обращения: 01.04.2021).

6. Ломова Е. С. Нормативное регулирование и особенность учета товаров в розничной торговле [Электронный ресурс] // E-Scio. 2019. № 10(37). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/normativnoe-regulirovanie-i-osobennost-ucheta-tovarov-v-rozничной-torgovle> (дата обращения: 01.04.2021).

7. Российская Федерация. Министерство финансов. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 31 октября 2000 № 94н. URL : <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 30.03.2021).

8. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая [Электронный ресурс] : принят Государственной Думой 19.07.2000 года : одобрен Советом Федерации 26.07.2000 года. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/ (дата обращения: 27.03.2021).

9. 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: 31.03.2021).

10. Гринавцева Е. В., Жирякова Е. В. Особенности бухгалтерского учета товаров в торговле [Электронный ресурс] // Ученые записки Тамбовского отделения РoCМУ. 2019. № 15. С. 19–28. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-buhgalterskogo-ucheta-tovarov-v-torgovle> (дата обращения: 01.04.2021).

11. Асадулаева Ш. Р. Основы бухгалтерского учета в торговле [Электронный ресурс] // Символ науки. 2021. № 2. С. 32–33. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/osnovy-buhgalterskogo-ucheta-v-torgovle> (дата обращения: 01.04.2021).

СУЩЕСТВЕННОСТЬ И АУДИТОРСКИЙ РИСК КАК ВАЖНЕЙШИЕ ЭЛЕМЕНТЫ ОРГАНИЗАЦИИ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

И. С. Елеонович, И. И. Ивакина, И. Ю. Федорова

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

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы в процессе работы оценивают существенность информации и ее взаимосвязь с аудиторским риском. В статье раскрывается сущность важнейших аудиторских категорий – существенности и аудиторского риска. Рассмотрены аспекты существенности и оценка существенности искажений, представлены основные требования и подходы к оценке риска, дано определение нулевого и приемлемого аудиторского риска.

Ключевые слова: аудит, существенность, аудиторский риск, оценка.

MATERIALITY AND AUDIT RISK AS THE MOST IMPORTANT ELEMENTS OF THE AUDIT ORGANIZATION

I. S. Eleonovich, I. I. Ivakina, I. Y. Fedorova

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarskii rabochii prospekt, Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

Audit organizations and individual auditors evaluate the materiality of information and its relationship with audit risk in the course of their work. The article reveals the essence of the most important audit categories – materiality and audit risk. The aspects of materiality and assessment of materiality of distortions are considered, the main requirements and approaches to risk assessment are presented, the definition of zero and acceptable audit risk is given.

Keywords: audit, materiality, audit risk, assessment.

В настоящее время многие хозяйствующие субъекты сталкиваются с необходимостью проведения аудиторских проверок с целью выражения мнения аудитора о достоверности их отчетности. В процессе проведения аудита аудиторы встречаются с такими критериями, как существенность и аудиторский риск. Понятие «существенность» – основополагающее в теории и практике аудита. На этапах аудиторской проверки аудитор оценивает данные, отражаемые в бухгалтерской отчетности в аспекте их существенности.

Исследованию вопросов оценки аудиторских рисков и существенности посвящены труды отечественных и зарубежных ученых, таких как М. А. Азарская, И. Н. Богатая, С. М. Бычкова, М. А. Гордилов, М. В. Мельник, О. А. Миронова и др.

Коллектив авторов (В. И. Подольский, А. А. Савин и Л. В. Сотников) раскрывает понятие «существенность» как вероятность того, что применяемые аудиторские и иные процедуры позволяют определить наличие искажений в отчетности бизнес-субъекта и оценить их влияние на экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовой (бухгалтерской) отчетности [10].

В свою очередь в работах Дж. Робертсона определение «существенности» звучит как максимально допустимый размер ошибочной суммы, которая может быть показана в публикуемых финансовых отчетах и рассматриваться как несущественная, т. е. не вводящая пользователя в заблуждение [7].

Рассмотрим суть существенности в аудиторских проверках.

Существенность включает в себя два аспекта, которые отражены на рис. 1 [1]:

1) количественный, который определяется исходя из рассчитанного уровня существенности;

2) качественный, который определяется по профессиональному суждению аудита.

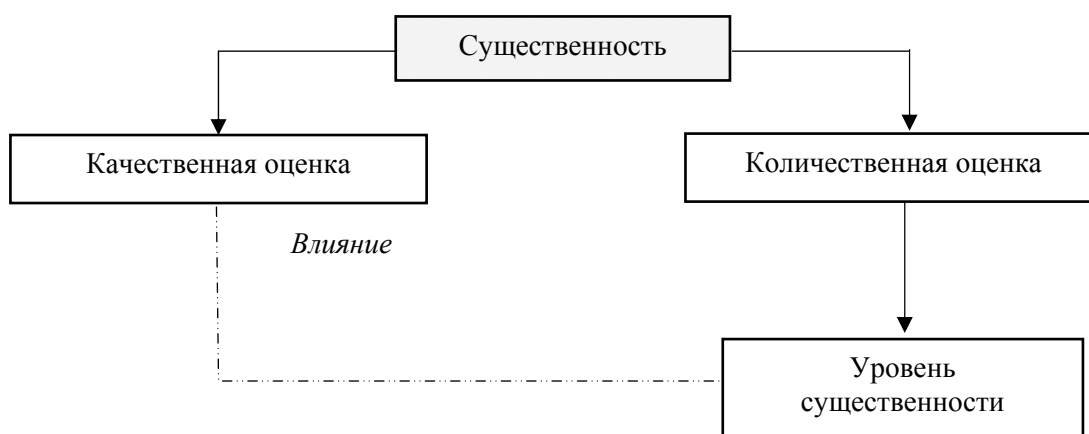


Рис. 1. Составляющие существенности

Качественная составляющая существенности – это вероятность, которая отражает возможность (или невозможность) определить наличие ошибки. Количественная ее составляющая выражается через определения уровня существенности.

Качественный критерий позволяет определить значимость информации, выделить наиболее важные для проверки факты, отраженные в отчетности. Таким критерием может служить перечень тех разделов финансовой отчетности, которые аудитор должен обязательно включать в план аудита.

Количественный критерий выделения существенной для аудитора информации представляет собой числовое значение того или иного показателя, начиная с которого этот показатель становится важным, подлежащим проверке. Этот порог может быть просто конкретно суммой или частью от некоторого общественного количественного показателя. В первом случае говорят об абсолютном показателе существенности, во втором – об относительном [8].

Далее рассмотрим следующие примеры качественных искажений [6]:

– недостаточное или неадекватное описание учетной политики, когда существует вероятность того, что пользователь финансовой (бухгалтерской) отчетности будет введен в заблуждение таким описанием;

– отсутствие раскрытия информации о нарушении нормативных требований в случае, когда существует вероятность того, что последующее применение санкций сможет оказать значительное влияние на результаты деятельности аудируемого лица.

Оценка того, является ли искажение существенным, составляет предмет профессионального суждения аудитора. Оценка существенности искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности представлена на рис. 2.

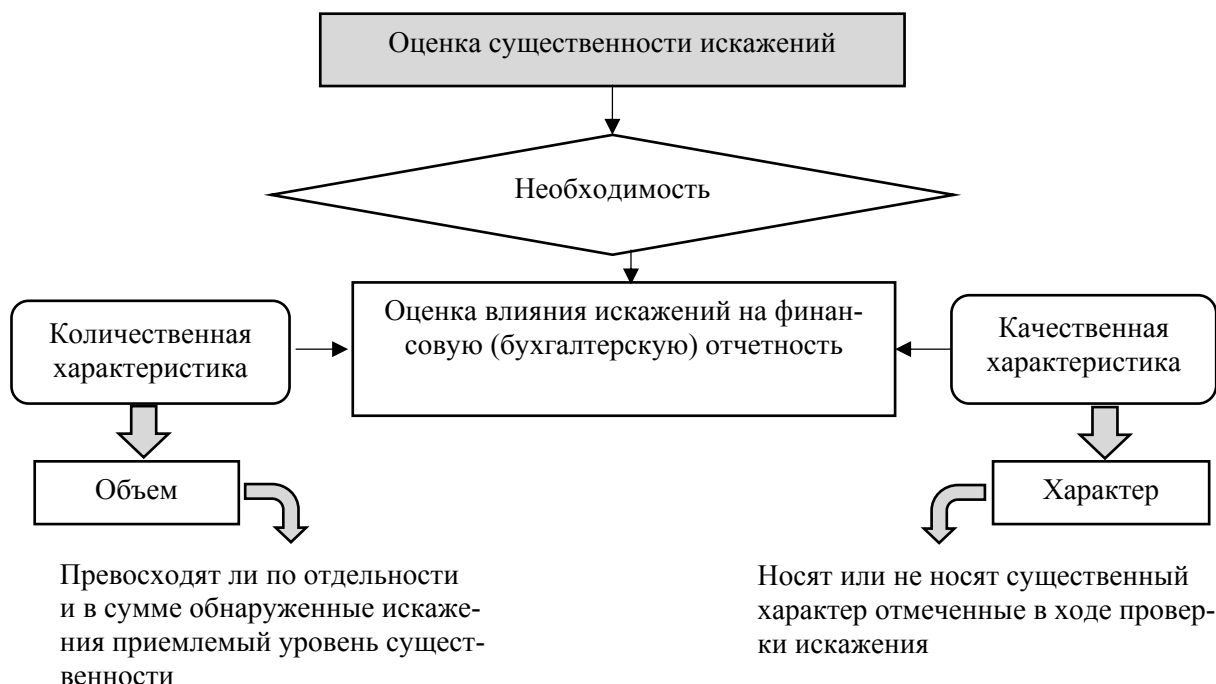


Рис. 2. Оценка существенности искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности

Аудитор рассматривает существенность как на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом, так и в отношении остатка средств по отдельным счетам бухгалтерского учета групп однотипных операций и случаев раскрытия информации.

Интересно, что до настоящего времени в аудите не разработан четкий критерий количественной оценки уровня существенности, в то время как взгляды исследователей на приемлемые значения различаются:

1. Шеремет А. Д. в своих работах утверждает, что уровень существенности для публичных компаний должен быть в интервале от 5 до 10 % от выбранного базового показателя.

2. Терентьева Т. А. считает, что погрешность более 10 % существенно искажает информацию, а обнаружение погрешности менее 2 % требует значительных трудовых затрат.

3. Солодов А. К. пишет о том, что достоверность исследования целесообразнее всего устанавливать на уровне 90 % и более.

Представим это графически в виде интервалов допустимых значений уровней существенности (рис. 3).

Таким образом, по рис. 3 видно, что существует различное множество значений уровня существенности, которые удовлетворяют всех, в данном случае перечисленные условия от 5 до 10 %. Окончательное решение по выбору конкретного значения аудитор принимает для себя сам.

Также нужно отметить, что при определении уровня существенности аудитору следует учитывать ряд значимых факторов, а именно:

- 1) ответственность решения, принимаемого пользователем;
- 2) важность данного показателя бухгалтерской отчетности для пользователя;
- 3) консервативность аудитора.

Существенность тесно взаимосвязана с понятием аудиторского риска. Рассмотрев основные моменты, связанные с понятием существенности, можно приступить к более подробному изучению аудиторских рисков, чтобы наглядно показать взаимосвязь между данными элементами. Следует отметить, что чем выше риск, тем ниже уровень существенности, и наоборот – чем выше уровень существенности, тем ниже риск. Данная взаимосвязь чрезвычайно важна при определении объема и сроков аудиторской проверки.

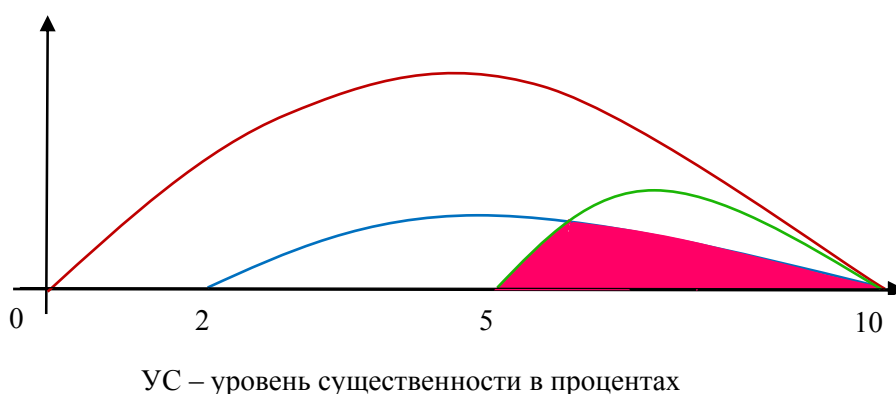


Рис. 3. Уровень существенности в процентах

Таким образом, при планировании аудита очень важно и даже нужно учитывать вместе и существенность, и риск, а если правильно произвести выборку необходимых элементов, то это станет основой для эффективной аудиторской работы.

В экономической литературе понятие «аудиторский риск» трактуется достаточно широко и разносторонне. Так, в соответствии с Международным стандартом (МСА) 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» аудиторский риск – это риск или небезопасность того, что аудитор сделает неправильный вывод о финансовой отчетности после выполнения им аудиторских процедур, то есть за неправильно составленной финансовой отчетностью будет представлен аудиторский вывод безоговорочно, и наоборот [2].

В своей исследовательской работе Богатая И. Н. утверждает, что категория риска – одна из основополагающих в аудиторской проверке. Если аудитор не обнаружил существенных искажений в отчетности и составил положительное аудиторское заключение, а фирма-клиент впоследствии была оштрафована, то аудитор может быть обвинен в неквалифицированной работе [5].

Начнем с того, что риск – это одна из основных категорий в аудите. Цель аудитора заключается в том, чтобы выявить и оценить риски существенного искажения по причине как недобросовестных действий, так и ошибки на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок благодаря изучению организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля организации [4].

Аудит, базирующийся на риске, – это вид аудита, когда проверка может производиться выборочно, исходя из условий работы организации [10].

Основные требования к оценке риска рассмотрены в МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения», они разделены на три группы и включают:

- 1) изучение особенностей деятельности организации, среды, в которой она осуществляется, и рисков хозяйственной деятельности;
- 2) оценку риска средств контроля по результатам тестирования системы внутреннего контроля;
- 3) разработку процедур в ответ на выявленные риски [2].

Необходимой процедурой является определение уровня риска на начальной стадии планирования проверки, так как именно от этого в дальнейшем будет зависеть общая стратегия (программа) аудиторской проверки, выбор которой напрямую оказывает влияние на эффективность и качество проверки и, несомненно, на ее результат.

Выделяют два основных подхода к оценке аудиторского риска [9]:

- оценочный (словесный, интуитивный) метод, заключается в присвоении аудитором риску словесной характеристики: «высокий», «средний», «низкий», исходя из собственного опыта и профессионального суждения, основанного на знании бизнеса клиента;
- количественный метод, заключающийся в количественном определении значения аудиторского риска.

Изучив МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита», аудиторский риск мы можем охарактеризовать тремя составляющими [3]:

- 1) неотъемлемый риск – это риск совершения ошибки в системе бухгалтерского учета из-за игнорирования контрольных процедур (Нр);
- 2) риск средств контроля, то есть риск того, что контрольные процедуры не помогут выявить и исправить ошибку или они в принципе отсутствуют (Рск);
- 3) риск необнаружения – риск того, что процедуры выборочного контроля, которые используются аудитором, не позволят выявить ошибку (Рно).

Между риском необнаружения и неотъемлемым риском, с одной стороны, и риском средств контроля, с другой стороны, присутствует обратная зависимость. Взаимозависимость между оценками рисков наглядно представлена в таблице.

Изменение риска необнаружения в зависимости от оценок неотъемлемого риска и риска средств контроля

		Уровень риска средств контроля		
		высокий	средний	низкий
Уровень неотъемлемого риска	Высокий	САМЫЙ НИЗКИЙ	БОЛЕЕ НИЗКИЙ	СРЕДНИЙ
	Средний	БОЛЕЕ НИЗКИЙ	СРЕДНИЙ	БОЛЕЕ ВЫСОКИЙ
	Низкий	СРЕДНИЙ	БОЛЕЕ ВЫСОКИЙ	САМЫЙ ВЫСОКИЙ

На основе представленной информации делаем вывод, что если неотъемлемый риск и риск средств контроля принимают высокие значения, то необходимо, чтобы риск необнаружения был низким, это сделает возможным снизить значение аудиторского риска до приемлемо низкого уровня. Но в таком случае аудитору нужно будет предоставить большее количество существенных доказательств в ходе проведения проверки (чем выше риск, тем больше доказательств потребуется привести, и чем выше их качество, тем меньшее количество будет необходимо предоставить).

Каждая из этих составляющих определяет качество, надежность работы бухгалтерии (Нр), системы внутреннего контроля (Рск) и надежность работы самой аудиторской группы (Рно).

Исходя из этого модель аудиторского риска может выглядеть следующим образом:

$$AP = P_{си} \times P_{но},$$

где $P_{си} = Нр \times Рск$.

Эту формулу можно рассматривать как произведение, если каждая составляющая имеет числовую оценку (вероятность в долях или в процентах) и если источники рисков являются независимыми.

В своих работах авторы также выделяют риски нулевой и приемлемый. Нулевой риск означает полную уверенность в достоверности информации, а стопроцентный – полное отсутствие таковой. На практике же аудитор никогда не может гарантировать

абсолютную уверенность в аккуратности внешней отчетности, поэтому аудиторский риск всегда находится между 0 и 100 %. Чем ниже величина желаемого риска для аудитора, тем больше его желание быть уверенным в том, что внешняя отчетность не содержит материальных ошибок и пропусков.

Приемлемый аудиторский риск представляет собой субъективно установленный уровень риска, который готов взять на себя аудитор. Аудиторы понимают невозможность абсолютного устранения риска, таким образом они установили приемлемый, с их точки зрения, уровень, который равен 5 %. Это значит, что всего пять из подписанных аудитором заключений могут содержать неверные выводы по спорным вопросам. Полная же достоверность равна единице [10].

Таким образом, можно сделать вывод, что правильно рассчитанный аудитором уровень существенности позволяет правильно оценить информацию, содержащуюся в бухгалтерской отчетности, и сформировать мнение аудитора без существенных искажений и рисков. Использование существенности в рамках аудита заключается в том, чтобы аудитор мог снизить аудиторский риск.

Библиографические ссылки

1. Существенность при планировании и проведении аудита [Электронный ресурс] : междунар. стандарт аудита 320 (введен в действие на территории Рос. Федерации приказом М-ва финансов РФ от 09.01.2019 № 2н). 2020. URL: <http://www.consultant.ru>.
2. Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения [Электронный ресурс] : междунар. стандарт аудита 315 (пересмотренный) (введен в действие на территории Рос. Федерации Приказом М-ва финансов РФ от 09.01.2019 № 2н). 2020. URL: <http://www.consultant.ru>.
3. Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита [Электронный ресурс] : междунар. стандарт аудита 200 (введен в действие на территории Рос. Федерации Приказом М-ва финансов РФ от 09.01.2019 № 2н) (ред. от 30.12.2020). 2020. URL: <http://www.consultant.ru>.
4. Азарская М. А. Аудит: теория, методика, практик [Электронный ресурс] : учеб. пособие / Поволж. гос. технол. ун-т. Йошкар-Ола, 2019. 72 с. URL: <https://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=612573> Библиогр. в кн.
5. Алексеева И. В., Богатая И. Н., Кизилов А. Н. Аудит бизнеса : учеб. пособие / Ростов. гос. экон. ун-т (РИНХ). Ростов н/Д. : Изд.-полиграф. комплекс РГЭУ (РИНХ), 2019. 294 с. : табл., схем.
6. Арабян К. К. Аудит: теория, организация, методика и практика : учебник. М. : Юнити, 2020. 480 с. : табл.
7. Пислегина Н. В., Филиппев Д. Ю. Аудит : учебник / Финанс. ун-т при Правительстве Российской Федерации ; Алтайск. филиал. М. ; Берлин : Директ-Медиа, 2020. 279 с. : ил., табл.
8. Савин А. А. Аудит : учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / под ред. Л. В. Сотниковой. 7-е изд., перераб. и доп. М. : Юнити, 2019. 695 с. : ил. (Золотой фонд российских учебников).
9. Савин А. А., Подольский В. И. Аудит : учебник для бакалавриата и специалитета. 5-е изд., перераб. и доп. М. : Юрайт, 2019. 455 с. (Бакалавр и специалист).
10. Суглобов А. Е. Аудит : учебник / Б. Т. Жарылгасова, В. Ю. Савин и др. ; под ред. А. Е. Суглобова. М. : Дашков и К°, 2020. 374 с. : ил. (Учебные издания для бакалавров).

**АНАЛИЗ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ И РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ВЕДЕНИЮ
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ДОХОДОВ
И РАСХОДОВ СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ**

Е. Ю. Золотарева, Г. В. Денисенко, Г. И. Золотарева

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

Дана краткая характеристика строительной деятельности, описаны перспективы ее развития. Обоснованы основные причины и требования к организации учета и контроля доходов и расходов строительных организаций, осуществляющих строительство промышленного объекта. Представленный перечень требований к организации учета может быть дополнен с учетом специфических особенностей деятельности конкретной организации. Структура финансирования строительства промышленных объектов, как правило, достаточно сложная. Обоснована необходимость раздельного учета и мониторинга получения и расходования средств финансирования данного строительного объекта. Для получения необходимой информации рекомендуется использовать регистры по учету и контролю полученных доходов, осуществленных расходов, полученных финансовых результатов выполненных работ. Регистры рекомендуется включить в бухгалтерскую программу предприятия, подключив к работе справочники и разъясняющие таблицы в виде вложенных таблиц, что позволит расширить аналитические возможности бухгалтерской программы, обеспечить необходимый контроль за ходом выполнения работ, обеспечить все необходимые формы мониторинга аналитической информацией.

Ключевые слова: доходы и расходы строительных организаций, строительство, регистры учета, мониторинг.

**ANALYSIS OF ACTIVITIES AND RECOMMENDATIONS
FOR MAINTENANCE OF ACCOUNTING AND CONTROL OF INCOME
AND EXPENSES OF CONSTRUCTION ORGANIZATIONS**

E. Yu. Zolotareva, G. V. Denisenko, G. I. Zolotareva

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarskii rabochii prospekt, Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The article gives a brief description of construction activity, describes the prospects for its development. The main reasons and requirements for the organization of accounting and control of revenues and expenses of construction organizations engaged in the construction of an industrial facility are justified. The presented list of requirements for the organization of accounting can be supplemented taking into account the specific characteristics of the activities of a particular organization. The structure of financing for the construction of industrial fa-

cilities is usually quite complex. The work justified the need for separate accounting and monitoring of the receipt and expenditure of funds for financing this construction facility. To obtain the necessary information, it is recommended to use registers to record and control the income received, expenses incurred, financial results obtained from the work performed. It is recommended to include registers in the accounting program of the enterprise by connecting directories and explanatory tables in the form of nested tables, which will expand the analytical capabilities of the accounting program, provide the necessary control over the progress of work, provide all necessary forms of monitoring of analytical information.

Keywords: revenues and expenses of construction organizations, construction, registers of accounting, monitoring.

Строительство является одним из важнейших направлений развития экономики страны. Доля валовой добавленной стоимости отрасли экономики «Строительство» в валовом внутреннем продукте в текущих основных ценах по Российской Федерации в 2020 г. составила 5,7 % (в 2019 г. – 5,5 %) [1].

В Красноярском крае данный вид деятельности также оказывает существенное влияние на экономику края. Объем работ, выполненных по виду деятельности «Строительство» в Красноярском крае, в 2020 г. составляет 168,79 млрд руб. [2].

Вынужденное приостановление деятельности организаций разных сфер деятельности в период предпринятых антиковидных мер практически не сказалось на работе строительных организаций, так как к моменту введения данных мер подготовленные строительные площадки уже были обеспечены всеми необходимыми ресурсами, а специфика работы строительных организаций позволила не приостанавливать строительные работы. Срывы отдельных поставок были не так значительны и во многом компенсировались за счет перераспределения работы. Отсутствие иностранных рабочих восполнялось за счет внутренних резервов.

В то же время следует отметить устойчивые негативные тенденции в динамике данных о деятельности строительных организаций Красноярского края за период 2017–2020 гг., относительное «затишье» наблюдалось в работе многих предприятий (табл. 1, составлена по данным Крайстата [3]).

Таблица 1

**Динамика деятельности строительных организаций Красноярского края
за период 2017–2020 гг.**

Показатель	Год			
	2017	2018	2019	2020
Количество строительных организаций Красноярского края, ед.	8 620	8 565	7 617	7 040
Объем выполненных работ, млн руб.*	177 180,9	165 170,9	157 227,2	168 787,8
Оборот строительных организаций, млн руб.*	170 600,5	155 455,3	153 619,3	137 783,8
Инвестиции в основной капитал (без субъектов малого предпринимательства и объема инвестиций, не наблюдаемых прямыми статистическими методами), млн руб.*	1 865,1	4 258,6	2 115,5	4 097,8
Ввод в действие зданий нежилого назначения, всего, ед.	610	404	427	372
из них: промышленного назначения	41	35	81	49
Общий строительный объем зданий промышленного назначения, тыс. м ³	331,6	788,0	1 709,5	301,8

* В фактически действовавших ценах.

Но ситуация в целом начала меняться в лучшую сторону. Об этом свидетельствуют результаты выборочного обследования деловой активности строительных организаций, проведенного во II квартале 2021 г. Федеральной службой государственной статистики по состоянию на 11 мая 2021 года. В нем приняли участие 6 тыс. строительных организаций, различных по численности занятых и формам собственности, в том числе 4,5 тыс. субъектов малого предпринимательства (без микропредприятий). Результаты проведенного обследования свидетельствуют, что во II квартале 2021 г. в 42 субъектах Российской Федерации по виду деятельности «Строительство» наблюдалось повышение деловой активности. Индекс предпринимательской уверенности в 27 из 85 субъектов Российской Федерации, участвовавших в обследовании, выше, чем в среднем по России. Положительное значение этого показателя отмечено в республиках Татарстан, Тыва, Хакасия и Чеченской Республике, Ставропольском крае, Иркутской и Тюменской областях. Самое низкое значение индекса предпринимательской уверенности зафиксировано в Чукотском автономном округе (–59 %). Значительное увеличение объема работ, выполняемых по виду деятельности «Строительство», во II квартале 2021 г. (по сравнению с I кварталом 2021 г.) наблюдалось в республике Карелия, Вологодской, Ивановской, Иркутской и Тульской областях [2].

Положительное изменение деловой активности демонстрировал и Красноярский край. Основные экономические показатели по виду деятельности «Строительство» в структуре показателей Красноярского края, Сибирского федерального округа, Российской Федерации за период 2019–2020 представлены в табл. 2.

Таблица 2

**Основные экономические показатели по виду деятельности «Строительство»
за период 2019–2020**

Наименование территории	Объем, млрд руб. (в фактически действовавших ценах)	
	2019	2020
Красноярский край	157,23	168,79
Сибирский федеральный округ	862,64	807,56
Российская Федерация	9 132,15	9 497,82

На территории Красноярского края на конец 2020 г. осуществляли деятельность около 7,04 тыс. строительных организаций. Следует отметить, что данная цифра существенно уменьшилась с 2018 г. (на конец 2018 г. в крае работало 8,6 тыс. строительных организаций, но здесь необходимо принимать во внимание активную работу строительных организаций по подготовке объектов Универсиады). В это число включены разные по видам деятельности строительные организации, различающиеся по типам строительных объектов, на которых выполняются работы. Структура работ, выполняемых данными организациями, представлена в табл. 3.

В 2020 г. основная доля работ, выполненных строительными организациями, приходилась, в основном, на строительство жилых и нежилых зданий (33,8 % от общего объема строительных работ). Возросла доля работ по строительству автомобильных дорог и автомагистралей (с 19,7 % в 2019 г. до 21,0 % в 2020 г.), мостов и тоннелей (с 1,7 % в 2019 г. до 2,0 % в 2020 г.). На долю строительства инженерных коммуникаций для водоснабжения и водоотведения, газоснабжения в 2020 г. приходилось 7,2 % всего объема выполненных строительных работ [1].

Столь существенные различия в статистических данных обусловлены спецификой строительной деятельности и разной степенью «отдачи». Жилые здания более востре-

бованы, их быстрее и легче «продать». Как правило, возведение жилого комплекса осуществляется в уже построенном жилом массиве, где уже организована вся инфраструктура, подведены коммуникации, обеспечены точки подключения электричества, горячей, холодной воды, подведены магистрали для отвода сточных вод и т. п. Промышленное строительство, как правило, осуществляется на удаленной от жилых массивов территории, где сначала следует подготовить строительную площадку, подвести все коммуникации, обеспечить подключение воды, тепла, электричества. При этом деятельность строительных организаций даже внутри разных групп видов строительной деятельности характеризуется определенной спецификой. Описание отличительных признаков представлено в ряде научных работ [5–9].

Таблица 3

**Структура работ, выполненных организациями собственными силами
по виду экономической деятельности «Строительство»
(без субъектов малого предпринимательства)**

Показатель работ, выполненных по виду деятельности «Строительство»	В процентах к итогу	
	2019	2020
строительство зданий	35,0	33,9
строительство инженерных сооружений	40,3	41,1
строительство автомобильных дорог и автомагистралей	19,7	21,0
строительство железных дорог и метро	2,1	2,1
строительство мостов и тоннелей	1,7	2,0
строительство инженерных коммуникаций для водоснабжения и водоотведения, газоснабжения	8,5	7,2
строительство коммунальных объектов для обеспечения электроэнергией и телекоммуникациями	2,8	3,5
строительство водных сооружений	0,6	0,5
работы строительные специализированные	24,7	25,0
разборка и снос зданий, подготовка строительного участка	7,0	8,0
производство электромонтажных, санитарно-технических и прочих строительно-монтажных работ	9,1	9,2
работы строительные отделочные	0,4	0,5

Строительство, как правило, производится поэтапно, согласно проектно-сметной документации, но может включать несколько строительных объектов, возводимых в комплексе (например, инженерные коммуникации и очистные сооружения), но в разное время.

К строительству промышленных объектов, как правило, привлекается большое количество строительных организаций, что является одним из существенных отличий в организации строительной деятельности (например, строительство жилых домов осуществляется чаще всего одним застройщиком на выделенном ему участке, практически все работы застройщик выполняет самостоятельно). Общее руководство строительством промышленного объекта осуществляется генеральным подрядчиком, а сам процесс строительства может производиться разными строительными организациями в качестве субподрядчиков по выполнению отдельных видов работ, как правило, в строгом соответствии с утвержденным проектом.

Строительные организации (субподрядчики), осуществляющие строительство на промышленном объекте, могут параллельно выполнять и другие работы, на других объектах, в том числе территориально удаленных от данного объекта и финансируемых другим заказчиком.

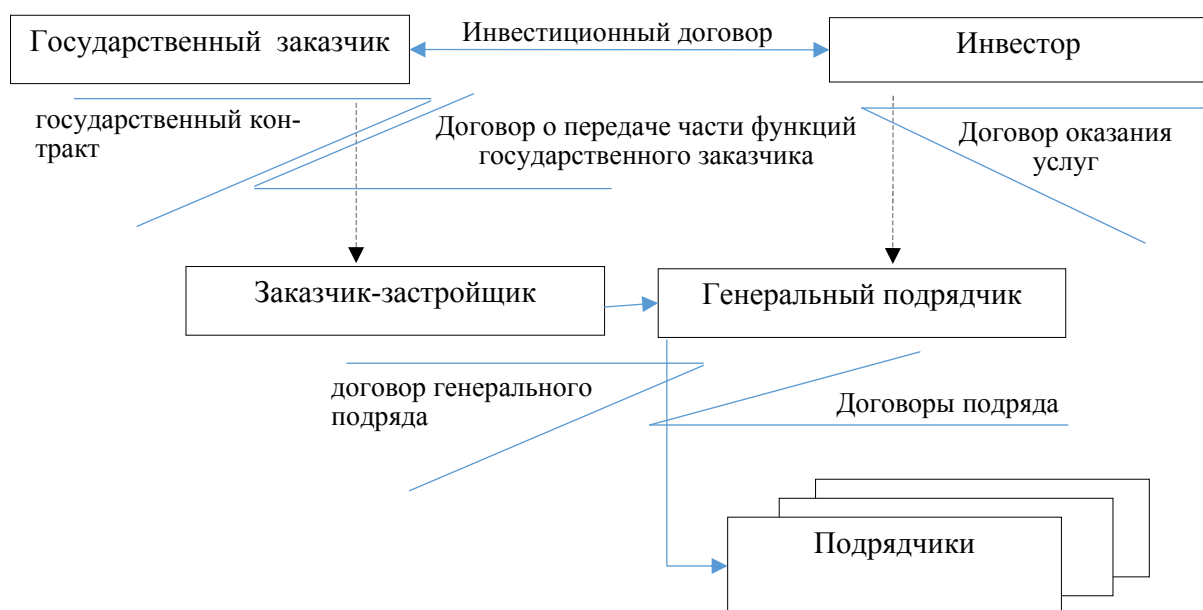
Кроме того, строительные организации могут параллельно осуществлять производственную деятельность (производство строительных материалов), сдачу в аренду неиспользуемой техники или оборудования и другую деятельность.

Для предприятий, осуществляющих только часть строительных работ, например, выполняющих кровельные работы или отделочные работы, процесс выполнения работ начинается только после проведения другими предприятиями своей части работ в соответствии с утвержденным проектом.

Структура финансирования строительства промышленных объектов, как правило, достаточно сложная. Строительство таких объектов требует вложения значительных сумм, поэтому реализация подобных проектов осуществляется с государственным участием (например, при выполнении федеральных программ или реализации национальных проектов). При этом генеральный подрядчик выбирается на основании открытого конкурса.

В 2020 г. профинансировано из федерального бюджета 482,2 млрд рублей (80,9 %), из них на объекты обрабатывающих производств – 17,2 млрд рублей (72,2 %), строительства – 190,1 млрд рублей (94,3 %), государственного управления и обеспечения военной безопасности, социального обеспечения – 21,3 млрд рублей (68,4 %), транспортировки и хранения – 103,8 млрд рублей (87,2 %), здравоохранения и социальных услуг – 45,9 млрд рублей (68,4 %), водоснабжения, водоотведения, организации сбора и утилизации отходов, деятельности по ликвидации загрязнений – 8,6 млрд рублей (59,4 %), образования – 21,6 млрд рублей (63,9 %). Наименее профинансированы объекты сельского хозяйства – 7,8 млрд рублей (91,0 %) и объекты по обеспечению электрической энергией, газом и паром; кондиционированию воздуха – 6,8 млрд рублей (72,7 %). Из бюджетов субъектов Российской Федерации и прочих источников профинансировано 27,5 млрд рублей [1].

Схема реализации инвестиционного проекта при участии органов власти с предоставлением целевого финансирования, составленная по материалам работы К. И. Кармоковой [10], представлена ниже (см. рисунок).



Реализация инвестиционного проекта при участии органов власти с предоставлением целевого финансирования. Источник: [9]

Например, в соответствии с федеральной адресной инвестиционной программой, утвержденной Министерством экономического развития Российской Федерации на 2021 г. (с уточнениями на 1 июля 2021 г.), из средств федерального бюджета выделены ассигнования в размере 2 080,1 млн рублей на 18 объектов капитального строительства, приобретение объектов недвижимости и реализацию мероприятий (укрупненных инвестиционных проектов) [3].

Существуют и другие отличия в порядке финансирования, производстве строительных работ, подборе строительных материалов и т. п.

Наличие крупных вложений бюджетных средств предполагает обязательный контроль всех осуществляемых расходов, видеоконтроль выполнения строительных работ, технический контроль государственных органов за реализацией работ на каждом этапе строительства.

Проведенное исследование практики бухгалтерского и налогового учета строительной организации показало, что в целом данному вопросу уделяется достаточно много внимания. В то же время до сих пор остается достаточно много проблемных моментов в организации данного процесса.

В том числе при проведении исследования было установлено, что у генеральных подрядчиков при строительстве промышленных объектов при организации бухгалтерского и налогового учета возникают определенные сложности, так как типовые программы и рекомендованные методики не учитывают специфики их деятельности и требования, которые рекомендуется соблюдать при этом.

К таким требованиям относятся:

- организация раздельного учета по разным строительным объектам с обязательной дифференциацией по субподрядчикам и заключенным договорам;
- раздельный учет и обязательный мониторинг получения и использования бюджетных средств, целевых средств, средств частных инвесторов, кредитов банков;
- мониторинг выполнения работ и произведенной оплаты в рамках заключенных договоров и графика выполняемых строительно-монтажных работ;
- мониторинг соответствия плановых и фактических показателей (сроки, затраты, полученная оплата);
- мониторинг соблюдения экологических и иных требований со стороны контролирующих данные вопросы организаций и др.

Представленный перечень требований к организации бухгалтерского и налогового учета не является окончательным. Данный список может быть дополнен с учетом специфических особенностей деятельности конкретной организации.

Проведенное исследование научных работ и практики организации бухгалтерского и налогового учета и анализ возможности применения описанных разными авторами рекомендаций по организации бухгалтерского и налогового учета для предприятий строительной отрасли в соответствии с описанными ранее требованиями позволили установить, что описанные требования не всегда выполняются в практике учета строительных организаций.

Основные проблемы учетного характера строительных организаций связаны, с одной стороны, с недостаточной аналитической детализацией учетных данных, которая не позволяет проводить необходимый анализ деятельности организации, с другой стороны, отсутствуют информационно насыщенные регистры, позволяющие контролировать и анализировать ситуацию.

В ходе выполнения данного исследования были разработаны рекомендации по организации бухгалтерского и налогового учета финансовых результатов для строительных

организаций, сочетающих функции заказчика, застройщика и генерального подрядчика, осуществляющего строительство промышленного объекта в рамках государственного заказа (федеральной программы).

Принимая во внимание, что у генеральных подрядчиков при строительстве промышленных объектов, как правило, имеются другие строительные объекты, находящиеся в разных стадиях строительства, а также имеются доходы от обычных видов деятельности по другим ОКВЭД (более 5 %), в первую очередь, необходимо обеспечить организацию раздельного учета, проводя группировку доходов и расходов в соответствии со следующими рекомендациями:

1) ввести систему субсчетов второго порядка к субсчетам счета 90 (90.1, 90.2, 90.3 и др.). Например: 90.11 «Выручка, строительная деятельность»; 90.12 «Выручка, предоставление аренды»; 90.13 «Выручка, предоставление спец. транспорта» и т. п. Аналогичным образом формируются субсчета для 90.21 «Себестоимость, строительная деятельность»; 90.22 «Себестоимость, предоставление аренды», 90.31 «Налог на добавленную стоимость, строительная деятельность» и т. п.;

2) ввести обязательное субконто в разрезе «строительных объектов» (если одновременно строится целый промышленный комплекс, то возможно разделение по данным строительным частям комплекса, с выделением отдельного субконто для контроля выполненных работ).

Для организации раздельного учета рекомендуется сформировать «Справочник строительных объектов».

Рекомендуется также обеспечить раздельный учет и мониторинг получения средств финансирования данного строительного объекта (частные финансовые вложения, целевые средства, бюджетные субсидии, кредиты банка) с обязательным контролем направления расходования данных средств при помощи регистра.

Для получения необходимой информации о доходах и расходах организации в рамках осуществляемого строительства промышленного объекта, полученных сумм финансирования, о выполнении строительно-монтажных работ в соответствии с установленным графиком, полученных финансовых результатах по объекту строительства и в рамках необходимых направлений мониторинга для предприятий строительной отрасли рекомендуется использовать регистры по учету и контролю полученных доходов, осуществленных расходов, полученных финансовых результатов по результатам выполненных работ. Регистры рекомендуется включить в бухгалтерскую программу предприятия, подключив к работе справочники и разъясняющие таблицы в виде вложенных таблиц, что позволит расширить аналитические возможности бухгалтерской программы, обеспечить необходимый контроль за ходом выполнения работ, обеспечить все необходимые формы мониторинга аналитической информацией.

Предлагаемые рекомендации позволят обеспечить необходимый учет и контроль результатов строительства, мониторинг использования как бюджетных средств, так и средств частных инвесторов, позволят контролировать доходы и расходы строительной организации в процессе осуществляемого строительства.

Библиографические ссылки

1. Строительство. О деловой активности в строительстве во II квартале 2021 года в Российской Федерации [Электронный ресурс] // Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики. URL: <https://rosstat.gov.ru/storage/mediabank/bV4iUqwI/del-akt2-21.pdf> (дата обращения: 13.08.2021).

2. Строительство. Строительная деятельность [Электронный ресурс] // Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики. URL: <https://gks.ru/region/doc1181/IssWWW.exe/Stg/dj00/ij01260r.htm> (дата обращения: 13.08.2021).
3. Строительство. Строительный комплекс Российской Федерации в 2020 году [Электронный ресурс] // Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики. URL: <https://rosstat.gov.ru/folder/14458> (дата обращения: 13.08.2021).
4. Золотарева Е. Ю., Денисенко Г. В. Анализ перспектив развития предприятий строительной отрасли Красноярского края // Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики : сборник научных трудов / СибГУ им. М. Ф. Решетнева. Красноярск, 2019. № 23. С. 20–24.
5. Развитие строительной отрасли Красноярского края на 2016–2018 годы : распоряжение Правительства Красноярского края от 01.10.2015 № 878-р [Электронный ресурс] // Официальный сайт Министерства экономики и регионального развития Красноярского края. URL: http://econ.krskstate.ru/ser_kray/prognoz/pserkr/0/id/39106 (дата обращения: 15.08.2021).
6. Золотарев А. В. Классификация рисков экономической безопасности предприятий строительной отрасли // Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики. 2019. № 22. С. 72–77.
7. Гришаева А. И., Ерыгина Л. В. Особенности предприятий строительной отрасли, влияющие на организацию учета материально-производственных запасов [Электронный ресурс] // Современные аспекты учета, анализа и аудита : материалы Региональной науч.-практ. конф. (21 марта 2017 г., Красноярск) / СибГУ им. М. Ф. Решетнева. Красноярск, 2017. URL: <http://sibsau.ru/index.php/nauka-i-innovatsii/izdatelskaya-deyatelnost/nauchnye-trudy-sibgau> (дата обращения: 15.08.2021).
8. Денисенко Г. В., Киселева В. В. Учетно-аналитическое обеспечение материально-производственных запасов в строительных предприятиях // Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики. 2019. № 22. С. 66–71.
9. Кармокова К. И. Бухгалтерский учет и налогообложение в строительстве : учеб. пособие / Моск. гос. строит. ун-т. М. : Издательство МИСИ–МГСУ, 2016. 244 с.

ЭФФЕКТИВНЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ

Т. Б. Зыкова

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

Затраты (расходы) являются одним из важнейших факторов, определяющих результативность и эффективность деятельности организации. В этой связи важное значение приобретает построение оптимальной системы управления затратами. Функционирование системы обуславливается набором определенных инструментов, т. е. моделей, методов и концепций, используемых для решения поставленных задач. В статье представлены эффективные и наиболее часто используемые на практике инструменты учета затрат, являющегося основой любой системы управления затратами.

Ключевые слова: затраты, управление затратами, инструменты, метод учета затрат.

EFFECTIVE COST MANAGEMENT TOOLS

T. B. Zykova

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarskii rabochii prospekt, Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

Costs (expenses) are one of the most important factors that determine the effectiveness and efficiency of an organization. In this regard, it is important to build an optimal cost management system. The functioning of the system is determined by a set of specific tools, i.e. models, methods and concepts used to solve the assigned tasks. The article presents the most effective and most frequently used in practice cost accounting tools, which are the basis of any cost management system.

Keywords: costs, cost management, tools, cost accounting method.

Эффективность управления организацией в немалой степени определяется способностью получения достаточного уровня прибыли, необходимого для финансирования текущей деятельности организации и ее расширения, выполнения социальных функций и проведения экологических мероприятий. Величина прибыли находится в прямой зависимости от размера доходов и расходов организации. Доходы организации в первую очередь определяются величиной выручки, полученной от продажи продукции, выполнения работ, оказания услуг. Факторами, влияющими на величину выручки, являются цена и объем продаж. Конечная цена продукции на рынке устанавливается по законам рыночного ценообразования, под воздействием макроэкономических факторов и не

может меняться в зависимости от предпочтений производителя. Затраты, формирующие себестоимость продукции (работ, услуг), могут снижаться или возрастать в зависимости от объемов и качества потребляемых ресурсов, в данном случае организация располагает множеством рычагов управления затратами, и при выборе правильного метода управления затратами может существенно снизить себестоимость своей продукции (работ, услуг) [11, с. 41]. Организации с более низким уровнем себестоимости имеют значительные конкурентные преимущества. В этой связи важное значение приобретает построение оптимальной системы управления затратами, которая позволит достичь стабильного и эффективного функционирования организации, обеспечит получение заданного уровня прибыли. Эффективное управление устойчивым развитием организации невозможно без управления расходами.

Управление затратами – это система воздействия субъектов на объект управления с целью достижения определенного экономического результата, повышения эффективности работы организации в целом и принятия управленческих решений. Объектом в данной системе являются затраты организации, процесс их формирования и снижения. Воздействие оказывает субъект – управляющая система (руководители и специалисты). Субъекты реализуют важнейшие функции управления, не только осуществляют сбор, обработку и передачу необходимой информации, но и проводят анализ, выполняют процедуры бюджетирования, контроля, разрабатывают стратегию дальнейшего развития бизнеса [2, с. 32]. Система управления затратами является составной частью системы управления деятельностью организации, и ей присущи все функции менеджмента: прогнозирование и планирование затрат и определяющих их факторов, организация и координация деятельности по управлению затратами, регулирование затрат при изменении условий деятельности, мотивация персонала, стимулирование экономии и установление форм ответственности за нерациональное использование ресурсов, анализ затрат и определяющих их факторов, учет и контроль, а также оценка функционирования системы управления затратами, определение путей устранения выявленных недостатков, повышения действенности системы, эффективности ее функционирования [7].

Организация системы управления затратами организации предполагает решение ряда задач, она выполняет определенные функции. Схема организации эффективной системы управления затратами представлена ниже (см. рисунок).

Таким образом, управление затратами представляет собой постоянный процесс их учета, планирования, а также анализа и контроля.

Устройство системы управления затратами зависит от отраслевой принадлежности организации, масштабов деятельности, особенностей технологии и организации производства, организационной структуры и др. Это приводит к необходимости создания индивидуальной системы управления затратами, которая будет учитывать особенности и специфику организации. Единую систему управления затратами, подходящую любой организации, создать невозможно. Решение задачи построения системы управления затратами, максимально отвечающей потребностям конкретной организации, возможно путем выбора и сочетания различных инструментов.

Инструменты – это совокупность моделей, методов и концепций, используемых для решения поставленных задач. Известными инструментами тактического и оперативного уровней управления затратами являются:

- бюджетирование;
- методы или системы учета затрат и калькулирования себестоимости;
- анализ показателей деятельности, функционально-стоимостный анализ, анализ косвенных затрат, SWOT-анализ и т. д.;
- контроллинг;
- система сбалансированных показателей и др.

Одним из важных инструментов системы управления затратами является система бюджетирования. Бюджетирование можно считать особым видом процесса принятия решений, в рамках которого разрабатываются цели организации на перспективу, просчитываются потенциальные ресурсы, выстраивается программа развития, анализируется информация о прошлой финансовой и производственной деятельности хозяйствующего субъекта [14].



Организация системы управления затратами

Теория и практика учета накопила большое разнообразие применяемых методов учета затрат. К ним относятся: нормативный метод учета затрат, стандарт-кост, директ-костинг, попроцессный метод учета затрат, попередельный метод учета затрат, позаказный метод учета затрат, метод Activity Based Costing (ABC, или пооперационное калькулирование), системы JIT (Just-in-Time) и Канбан, системы таргет и кайдзен-костинг и др.

Метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) выбирается организацией самостоятельно, так как зависит от разнообразных факторов: отраслевой принадлежности; размера; типа производства и его сложности; применяемой технологии; номенклатуры и ассортимента продукции, ее сложности; формы и характера организации производства; наличия незавершенного производства; длительности производственного цикла. При выборе метода учета затрат и калькулиро-

вания большое значение имеет учет цели калькулирования себестоимости продукции, работ или услуг. Различие методов между собой заключается в распределении затрат либо по продуктам, изделиям, либо по процессам, переделам, либо затраты не распределяются вообще.

Метод учёта затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции представляет собой совокупность приёмов документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости, а также отнесения затрат на единицу продукции [3]. Учет затрат можно определить как процесс или совокупность взаимосвязанных действий по сбору и обработке информации о затратах. Метод учета затрат – это система приемов и способов регистрации и обобщения информации о затратах.

Метод калькулирования – это способ или совокупность способов исчисления себестоимости единицы отдельных видов продукции, работ, услуг [9]. Метод калькуляции можно рассматривать как порядок расчета совокупности затрат по калькуляционным объектам, а само калькулирование себестоимости – как аккумулялирование затрат на производство и отнесение их на готовый продукт [5]. В действующей практике калькулирование представляет собой систему расчетов, главная цель которых состоит в определении себестоимости единицы калькуляционной совокупности. В качестве последней могут рассматриваться отдельные виды готовой продукции, ее составные части, разновидности приобретаемых материальных ценностей, выполненных работ и оказанных услуг [6, с. 13].

Краткий обзор наиболее распространенных на практике методов учета затрат представлен в таблице.

Таким образом, в настоящее время имеется значительный набор инструментов управления затратами (методы и системы учета затрат), позволяющих организовать эффективную систему управления затратами на любом предприятии.

Методы учета затрат

Метод учета затрат и калькулирования себестоимости	Сущность метода учета затрат и калькулирования себестоимости
Позаказный	Сущность заключается в том, что все прямые затраты учитываются в разрезе установленных статей калькулирования по отдельным заказам, выданным на заранее определенное количество продукции, работ, услуг. Косвенные затраты учитываются по местам их возникновения и включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой распределения. Таким образом, позаказная система калькулирования предоставляет информацию о себестоимости индивидуального продукта (продукции, работы, услуги) или группы однородных продуктов
Попередельный	Сущность попередельного метода состоит в том, что прямые затраты отражаются в учете не по видам продукции, а по переделам. Количество переделов определяется технологическим процессом производства продукции, а также особенностями планирования, учета и калькуляции себестоимости продукции передела и оценки незавершенного производства. Чем больше переделов производства, тем сложнее организовать учет затрат и калькулирование себестоимости продукции попередельным методом. Учет затрат передела осуществляется по статьям затрат и видам продукции. Конечным этапом учетного процесса является распределение затрат переделов на выпущенную продукцию

Метод учета затрат и калькулирования себестоимости	Сущность метода учета затрат и калькулирования себестоимости
Попроцессный	Сущность метода в том, что прямые и косвенные затраты планируются и учитываются по статьям калькуляции на весь выпуск продукции. Процесс накопления затрат идет параллельно процессу производства. Все производственные затраты при попроцессном калькулировании аккумулируются по двум основным статьям – прямым затратам на материалы и конверсионным расходам. В качестве центров затрат выступают производственные подразделения организации либо отдельные производственные процессы, соответствующие этапам производства. Как правило, каждый центр затрат соотносится либо с прямыми, либо с косвенными расходами, однако некоторые центры могут соотноситься с комбинированными затратами [4]
Нормативный	Нормативный метод учета затрат характеризуется наличием норм использования ресурсов, нормативных (учетных) цен этих ресурсов и использованием этих показателей для планирования и контроля. Характерные особенности нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг): - наличие норм потребления ресурсов (затрат) и учетных цен этих ресурсов в процессах деятельности организации; - отражение фактических затрат с подразделением их на затраты по нормам и отклонениям; - оперативный учет отклонений от норм потребления ресурсов с установлением размера отклонений, мест их возникновения, причин и виновников образования отклонений с целью использования этих данных для управления производством; - системный учет изменений норм с целью проверки обоснованности текущего уровня норм и контроля экономической эффективности осуществляемых организационно-технических мероприятий; - формирование отчетов о возникших затратах с детализацией выявленных отклонений по факторам и виновникам, вызвавшим данные отклонения
Стандарт-кост	Это система определения ожидаемых расходов организации и ее подразделений. В основе метода лежат средний и плановый уровни издержек прошлых периодов времени, апробированные стандарты (нормативы) затрат в целом на изделия и выполненные работы. Специфика стандарт-кост заключается в том, что в учете отражается не то, что произошло, а то, что должно произойти; учитывается не сущее, а должное, и обособленно отражаются возникшие отклонения [15]. Стандарт-кост представляет собой систему измерения полных затрат организации на производство и продажу продукции, выполнение работ и оказание услуг. Метод напрямую связан с исчислением конечного финансового результата деятельности организаций, его главным достоинством является оперативное выявление и предотвращение негативных тенденций в процессе формирования затрат и прибыли организации

Метод учета затрат и калькулирования себестоимости	Сущность метода учета затрат и калькулирования себестоимости
Директ-костинг	Директ-костинг, или система учета переменных затрат, предполагает выявление усеченной себестоимости без постоянных затрат [10, с. 112]. Сущность методики директ-костинг заключается в том, что все затраты, независимо от того, являются они производственными или нет, разделяются на прямые и косвенные и на переменные и постоянные. Директ-костинг предусматривает учет себестоимости не только в части прямых переменных расходов, но и в части переменных косвенных затрат. Обеспечить разделение затрат на переменную и постоянную составляющие возможно использованием различных методов: метода наивысшей и наинизшей точек (метод абсолютного прироста, или минимакс); метода корреляции; метода наименьших квадратов; метода технологического нормирования; метода анализа счетов. Данный метод предоставляет широкие возможности для проведения анализа и принятия на его основе различных управленческих решений
АВС-калькулирование	Сущность метода состоит в сборе информации о затратах по отдельным видам деятельности (функциям), распределении затрат между видами продукции на основании драйверов, объективно характеризующих виды деятельности (функции), и расчете на этой основе себестоимости единицы продукции [8]. Согласно концепции АВС-калькулирования вся деятельность организации представляет собой определенный набор бизнес-процессов. Каждый процесс связан с осуществлением расходов, которые в конечном итоге выстраивают стоимостную цепочку формирования затрат по выпуску и продаже продукта (услуги). Расходы организации представляют собой объект управления и учета, т. е. расходы требуют точной оценки, что позволяет определить критерии наилучшего соотношения «выгоды–расходы» [12]. Затраты распределяются с выделением множества функциональных центров затрат по операциям (функциям, видам деятельности), а не по подразделениям. Таким образом, затраты относятся на конечный объект калькуляции через конкретные операции, связанные с производством, разработкой, сбытом и т. д. Данный метод позволяет более точно определить значение себестоимости путем распределения всех косвенных затрат по каждому виду продукции, работ, услуг
Метод калькулирования себестоимости по последней операции (ЛПТ-калькулирование)	Суть ЛПТ-калькулирования сводится к отказу от производства продукции крупными партиями, а взамен этого создаётся непрерывно-поточное предметное производство. При этом снабжение осуществляется настолько небольшими партиями, что превращается в штучное. Цель метода калькулирования себестоимости по последней операции – обеспечение непрерывного движения материалов, полуфабрикатов и продукции без простоев и хранения с соблюдением заложенных параметров качества и на этой основе достижение максимального сокращения цикла производства и продажи заказа, приближения его ко времени обработки, а затрат – к оптимальным [5]. Метод характеризуется таким построением бизнес-процессов организации, которое способствует выстраиванию всего материального потока исходя из ориентации на спрос, т.е. сам процесс производства или выполнения услуги начинается только с появлением покупателя (заказчика), который дает старт началу процесса. При этом производится столько продукции, сколько требуется покупателю. Это позволяет приблизить совокупные затраты к величине затрат на обработку

Метод учета затрат и калькулирования себестоимости	Сущность метода учета затрат и калькулирования себестоимости
Таргет-костинг	Это инструмент управления затратами, используемый для снижения любых затрат, связанных с выпускаемым продуктом в течение всего периода его жизненного цикла. Сущность метода заключается в том, что он рассматривает себестоимость не как заранее рассчитанный по нормативам показатель, а как величину, к которой должна стремиться организация, чтобы предложить рынку конкурентный продукт. Согласно методу таргет-костинг рыночные цены определяют не только затраты, но и прибыль организации. При определении целевой себестоимости принимаются во внимание долгосрочная стратегия организации и ее взаимосвязь с краткосрочными целями по продажам. После определения цены и целевой прибыли рассчитываются желаемые (допустимые) затраты как разность между целевой ценой и целевой прибылью. Целевые затраты должны согласовываться с реально достижимым уровнем затрат. Для этого потенциальные затраты оцениваются с учетом сложившихся в организации способов и объемов производства, существующих технологий, производственных мощностей, сроков поставок и др. После определения размеров желаемых и оценочных затрат происходит их сопоставление и принятие решения о выпуске и продаже продукта или отказе от него. Метод таргет-костинг дает возможность руководству организации принимать управленческие решения о производственной программе уже на ранних стадиях жизненного цикла продукта (на стадии его разработки). Он всецело ориентирует организацию на рыночные условия
Кайдзен-костинг	Кайдзен означает совершенствование и предполагает постоянное постепенное улучшение всех процессов – от разработки продукта до его сбыта, включая производство, управление и документооборот. Для учетной системы в рамках Кайдзен характерны информационная открытость, всеобъемлющая обратная связь, многообразие критериев оценки результативности, эффективная система стимулирования. Сущность метода заключается в обеспечении необходимого уровня себестоимости продукта и поиске возможностей снижения затрат до некоторого целевого уровня при одновременном улучшении качества продукта посредством изменения производственных процессов путем повышения их эффективности. Основная задача – постепенное снижение затрат на этапе производства продукции, в результате которого достигается необходимый уровень себестоимости и обеспечивается прибыльность производства [5]. Использование системы кайдзен-костинг позволяет повысить рентабельность выпускаемой продукции, сократить затраты на стадии производства путем выявления внутренних резервов
Учет затрат и калькулирование по стадиям жизненного цикла продукта	Основная идея концепции калькулирования затрат по стадиям жизненного цикла продукта (LCC) состоит в том, что процесс калькулирования осуществляется путем включения в себестоимость продукта всех затрат, связанных с ним на протяжении всего времени его жизни, начиная с момента разработки первого опытного образца и заканчивая выводом продукта с рынка.

Метод учета затрат и калькулирования себестоимости	Сущность метода учета затрат и калькулирования себестоимости
	Данная концепция предлагает учитывать и соотносить с отдельным продуктом как затраты производственного этапа жизненного цикла продукта, так и допроизводственные и послепроизводственные затраты, связанные с выпуском определенного продукта для выработки различных управленческих решений. Важнейшими принципами этого метода являются прогноз и управление затратами на производство изделия на стадии его проектирования [1, с. 21]. Методика калькулирования затрат по стадиям жизненного цикла продукта основана на том, что затраты, связанные с изготовлением конечного продукта, образуются из набора физических ресурсов (некоторые из которых являются исходными) и последовательности «вмешательств» в него, а также затрат, связанных с содержанием незавершенного производства. Таким образом, система учета затрат по стадиям жизненного цикла продукта, основанная на интеграции элементов планирования, учета, анализа и контроля, а также отдельных элементов методов различных систем управленческого учета, является эффективным инструментом информационной поддержки принятия управленческих решений

Еще одним эффективным инструментом управления затратами является анализ. Как и методы учета, методы и приемы анализа разнообразны и отвечают современным потребностям управления. Методом экономического анализа является совокупность методических приемов, обеспечивающая системное и комплексное изучение деятельности предприятия с целью обоснования плановых заданий, объективной оценки достигнутой эффективности производства и выявления резервов ее повышения. Применение аналитических приемов и методов позволяет измерять влияние на изучаемый показатель широкого круга факторов, устанавливать тесноту связей между ними, проводить разделение совместно действующих факторов, отбирать основные из них.

Контроль является инструментом, призванным повысить эффективность деятельности всей системы управления затратами. Его осуществление необходимо на любой стадии принятия и реализации управленческих решений. К числу основных задач контроля затрат можно отнести:

- определение фактического состояния затрат в заданный момент времени;
- прогнозирование состояния и поведения затрат на заданный будущий момент времени;
- изменение состояния и поведения затрат таким образом, чтобы при изменении внешних условий в допустимых пределах были обеспечены необходимые и оптимальные значения результатов деятельности организации;
- заблаговременное определение места и причин отклонений значений затрат от заданных значений;
- сбор, передача, обработка информации о состоянии затрат;
- обеспечение устойчивого состояния затрат;
- проверка достоверности данных учета;
- проверка правильности хозяйственных операций в процессе производства;

- проверка целесообразности хозяйственных операций, целевого и фактического использования ресурсов;
- проверка полноты и своевременности отражения хозяйственных операций в учете;
- проверка производственной деятельности для выявления причин возникающих отклонений и доказательства вины за их последствия [13, с. 112].

Эффективное функционирование контроля предполагает определение целей и задач контроля, его информационного обеспечения, разработку контрольных процедур и схемы их взаимодействия, формирование системы взаимосвязей между управляемыми и управляющими объектами.

Обобщая изложенное, следует отметить, что назначение инструментальных средств в управлении затратами заключается в получении необходимой информации, отвечающей на запросы о прошлом, текущем и будущем состоянии организаций и позволяющей контролировать их информационные потоки. Главная роль инструментов управления затратами заключается в том, что они определяют форму и механизм функционирования системы управления затратами. Любые инструменты, используемые организацией, должны обеспечивать руководство информацией, позволяющей осуществлять построение моделей развития организации с учетом деятельности всех ее структурных подразделений, бизнес-процессов.

Библиографические ссылки

1. Абдукаримов И. Т., Абдукаримова Л. Г. Управление затратами в предпринимательской деятельности [Электронный ресурс] // Актуальные вопросы экономики и управления. 2011. № 3–4. С. 11–22. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/upravlenie-zatratami-v-predprinimatelskoy-deyatelnosti> (дата обращения: 20.10.2021).
2. Булгакова С. В. Управленческий учет : учебник. Воронеж : Изд. дом ВГУ, 2015. 370 с.
3. Бухгалтерский управленческий учёт : учеб. пособие / сост. О. Б. Вахрушева. Хабаровск : РИЦ ХГАЭП, 2013. 224 с.
4. Воронова Е. Ю. Позаказный и попроцессный методы калькулирования себестоимости: сравнительный анализ (окончание) [Электронный ресурс] // Аудиторские ведомости. 2002. № 1. URL: <https://mgimo.ru/upload/iblock/6a4/6a4d3bc633b02bb45ccabac123d38b82.pdf> (дата обращения: 24.10.2021).
5. Герасимова Л. Н. Методы управленческого учета [Электронный ресурс] : учебник. М. : Проспект, 2016. 184 с. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 27.05.2019).
6. Глазов М. М., Черникова С. Ю. Управление затратами: новые подходы : монография. СПб. : РГГМУ, 2009. 169 с.
7. Горлова Е. И. Инструменты управления затратами в системе управления предприятием [Электронный ресурс] // ЭКОНОМИНФО. 2012. № 17. С. 30–34. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/instrumenty-upravleniya-zatratami-v-sisteme-upravleniya-predpriyatiem> (дата обращения: 20.10.2021).
8. Зимакова Л. А., Штефан Я. Г. Интеграция современных методов управленческого учета на предприятиях бережливого производства [Электронный ресурс] // Международный бухгалтерский учет. 2017. № 6. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/integratsiya-sovremennyh-metodov-upravlencheskogo-ucheta-na-predpriyatiyah-berezhlivogo-proizvodstva> (дата обращения: 24.10.2021).
9. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет [Электронный ресурс] : учебник. 3-е изд., перераб. и доп. М. : Магистр : Инфра-М, 2015. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 27.05.2019).

10. Каверина О. Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. М. : Финансы и статистика, 2004. 352 с.
11. Керимов В. Э. Калькуляция себестоимости продукции (поиск альтернатив) // Финансы: теория и практика. 2004. № 4. С. 41–47.
12. Маняева В. А. ABC-метод – информационная система стратегического управленческого учета расходов по видам деятельности [Электронный ресурс] // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 2. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/avs-metod-informatsionnaya-sistema-strategicheskogo-upravlencheskogo-ucheta-rashodov-po-vidam-deyatelnosti> (дата обращения: 24.10.2021).
13. Руденко Т. Б. Внутренний контроль затрат // Актуальные вопросы экономических наук : сборник материалов V Всерос. науч.-практ. конф. Ч. 4. Новосибирск : ЦРНС : СИБПРИНТ, 2009. С. 111–116.
14. Сорокина В. В. Тенденции развития инструментария управленческого учета [Электронный ресурс] // Финансовая аналитика: проблемы и решения. 2017. № 2. С. 205–214. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/tendentsii-razvitiya-instrumentariya-upravlencheskogo-ucheta> (дата обращения: 24.10.2021).
15. Шалаева Л. В. Современные системы управления затратами как важнейший инструментарий стратегического управленческого учета [Электронный ресурс] // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 21. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sovremennye-sistemy-upravleniya-zatratami-kak-vazhneyshiy-instrumentariy-strategicheskogo-upravlencheskogo-ucheta> (дата обращения: 24.10.2021).

© Зыкова Т. Б., 2021

ОСОБЕННОСТИ ОЦЕНКИ И УЧЕТА ПОСТУПЛЕНИЯ МАТЕРИАЛОВ В СООТВЕТСТВИИ С ФСБУ 5/2019 «ЗАПАСЫ»

И. И. Ивакина, И. Ю. Федорова

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

Раскрываются вопросы, касающиеся оценки и организации учета материалов при поступлении в соответствии с требованиями ФСБУ 5/2019 «Запасы», а именно: рассмотрены состав запасов и критерии, в соответствии с которыми активы будут относиться к запасам; проведен сравнительный анализ требований ФСБУ 5/2019 и ПБУ 5/01 по формированию фактической себестоимости запасов; отмечены значительные изменения в бухгалтерском учете запасов, вносимые требованиями ФСБУ 5/2019.

Ключевые слова: запасы, фактическая себестоимость, справедливая стоимость, чистая стоимость продажи.

FEATURES OF ASSESSMENT AND ACCOUNTING OF THE INCOME OF MATERIALS ACCORDING TO FSBU 5/2019 “INVENTORIES”

I. I. Ivakina, I. Yu. Fedorova

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarskii rabochii prospekt, Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The article reveals issues related to the assessment and organization of accounting of materials upon receipt in accordance with the requirements of FSB 5/2019 “Stocks”, namely: the composition of stocks and criteria according to which assets will relate to stocks are considered; a comparative analysis of the requirements of FSB 5/2019 and PBU 5/01 on the formation of the actual cost of stocks is carried out; significant changes in the accounting of stocks introduced by the requirements of FSB 5/2019 are noted.

Keywords: inventories, actual cost, fair value, net sales value.

Актуальность темы статьи обусловлена необходимостью изучения ключевых аспектов ФСБУ 5/2019 в отношении учета и оценки материалов при поступлении с целью определения специфических особенностей его применения.

С 1 января 2021 года действует Федеральный стандарт бухгалтерского учета «Запасы» (ФСБУ 5/2019), который утвержден приказом Минфина России от 15.11.2019 № 180н и обязателен для применения начиная с бухгалтерской отчетности за 2021 год. Следовательно, с 1 января 2021 года бухгалтерский учет запасов, в том числе и материалов, ведется в соответствии с требованиями данного нормативного акта.

В ФСБУ 5/2019 приводится достаточно широкий и подробный перечень активов, которые относятся к запасам, в то время как ПБУ 5/01 содержало три основных вида (материалы, товары и готовая продукция). Вместе с тем ФСБУ 5/2019 не содержит определения материалов, в нем отмечается, что все виды сырья, основных и вспомогательных материалов, комплектующих изделий и покупных полуфабрикатов, а также запасных частей, использование которых предполагается в процессе производства продукции, выполнения работ или оказания услуг, относятся к категории «запасы» [1].

Таким образом, материалы являются частью запасов, если они потребляются в рамках обычного операционного цикла либо используются в течение периода не более 12 месяцев при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг [1].

Канцелярские и офисные принадлежности, другие материалы для управленческих нужд со сроком использования не более 12 месяцев можно не принимать к учету в качестве активов, а затраты, связанные с их приобретением, включать в расходы того периода, в котором они были понесены. Такой порядок учета нужно закрепить в учетной политике организации.

В соответствии с требованиями ФСБУ 5/2019 материалы не являются запасами, если они:

- предназначены для создания, улучшения, восстановления внеоборотных активов организации. Стоимость таких материалов в бухгалтерском балансе отражается в разделе «Внеоборотные активы» по статье «Прочие внеоборотные активы»;

- получены при разборке, ликвидации основных средств или извлечены в процессе текущего содержания, ремонта, модернизации, реконструкции основных средств, причем в отношении полученных (извлеченных) материалов принято решение о продаже и реализация аналогичных материальных ценностей не является частью обычного операционного цикла организации. Такие материалы учитываются как долгосрочные активы к продаже [1].

Помимо определенного состава запасов, ФСБУ 5/2019 содержит условия, в соответствии с которыми запасы будут признаваться для целей бухгалтерского учета. К указанным критериям относятся:

- возникновение затрат, обусловленных приобретением или созданием запасов, даст возможность получения экономических выгод организацией в будущем;

- сумма затрат, связанных с приобретением или созданием запасов, может быть точно определена [1].

Также ФСБУ 5/2019 допускает возможность последующего (после признания в бухгалтерском учете) изменения единиц учета запасов. В ПБУ 5/01 такая возможность не предусматривалась.

Действие положений ФСБУ 5/2019 не применяется в отношении следующих активов:

- финансовых активов, включая те, которые предназначены для перепродажи;
- всех видов материальных ценностей, которые находятся у других лиц и предназначены для оказания этими лицами различных услуг, связанных с приобретением запасов, их транспортировкой, доработкой, продажей по агентским договорам и др.

На следующем этапе исследования необходимо определить порядок формирования фактической себестоимости запасов, поскольку именно данный вид оценки применяется при принятии запасов к бухгалтерскому учету [5, с. 115].

ФСБУ 5/2019 содержит перечень затрат, связанных с поступлением запасов, которые формируют их фактическую себестоимость. К таковым относятся:

- суммы, уплачиваемые или подлежащие уплате поставщикам при приобретении запасов в соответствии с договорными условиями;

- все виды затрат, возникновение которых связано с заготовкой и транспортировкой запасов до места их конечного использования (в производстве или перепродаже);

- затраты, связанные с приведением запасов в состояние, в котором они пригодны для дальнейшего использования;
- суммы затрат, возникающих в результате формирования оценочного обязательства на возмещение затрат по демонтажу и утилизации запасов, а также восстановлению окружающей среды;
- суммы процентов по заемным средствам, которые учитываются в составе инвестиционного актива (при условии приобретения объектов недвижимости и интеллектуальной собственности, учитываемых в составе запасов);
- прочие виды затрат, возникновение которых связано с приобретением запасов или их созданием [8, с. 46].

При формировании фактической себестоимости запасов и отражении в бухгалтерском учете затрат на их приобретение необходимо учитывать, что исключаются из них суммы возмещаемых налогов и сборов. Кроме того, фактическая себестоимость запасов формируется на основании затрат с учетом предоставленных скидок, льгот, наценок, премий. Сравнительный анализ положений ФСБУ 5/2019 и ПБУ 5/01 в отношении формирования фактической себестоимости запасов приведен в таблице.

**Сравнительный анализ требований ФСБУ 5/2019 и ПБУ 5/01
по формированию фактической себестоимости запасов**

Вид запасов по способу получения (поступления)	Фактическая себестоимость запасов при их поступлении	
	ФСБУ 5/2019	ПБУ 5/01
Приобретены на условиях отсрочки (рассрочки) платежа на период, превышающий 12 месяцев или установленный организацией меньший срок	Сумма, которую организация могла уплатить без отсрочки (рассрочки). Разницу между этой суммой и номинальной величиной будущего платежа нужно учитывать в соответствии с ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам»	Сумма, фактически уплаченная поставщику по договору
Приобретены по договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами	Справедливая стоимость передаваемого имущества, имущественных прав, работ, услуг	Стоимость переданных или подлежащих передаче активов
Получены безвозмездно	Справедливая стоимость запасов	Текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету
Остающиеся от выбытия (в том числе частичного) внеоборотных активов или извлекаемые в процессе текущего содержания, ремонта, модернизации, реконструкции внеоборотных активов	Наименьшая из следующих величин:	Текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету
	– стоимость, по которой учитываются аналогичные запасы, приобретенные (созданные) организацией в рамках обычного операционного цикла; – сумма балансовой стоимости списываемых активов и затрат, понесенных в связи с демонтажем, разборкой объектов, извлечением материальных ценностей и приведением их в состояние, необходимое для потребления (продажи, использования) в качестве запасов	

На основании представленной в таблице информации можно сделать вывод, что ФСБУ 5/2019 вводится абсолютно новый вид оценки – справедливая стоимость, которая применяется при приобретении запасов по договорам мены, а также при получении безвозмездно. Применение справедливой стоимости при оценке запасов должно осуществляться в соответствии с требованиями действующего МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», введенного в действие на территории РФ приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н [3, с. 40].

Кроме того, ФСБУ 5/2019 приводит подробный перечень затрат, которые не могут включаться в фактическую себестоимость запасов. К таковым относятся:

- суммы затрат, возникающих по причине стихийных бедствий, пожаров, аварий и прочих чрезвычайных ситуаций;
- управленческие расходы экономического субъекта, исключая те ситуации, когда они непосредственно связаны с приобретением запасов;
- затраты, возникающие в процессе хранения запасов, исключая те случаи, когда данные виды затрат выступают частью определенного технологического процесса подготовки приобретенных запасов к потреблению, продаже или иному использованию;
- прочие виды затрат, возникновение которых не связано с приобретением запасов и не является необходимым условием их поступления [6, с. 85].

Следует отметить, что существенным недостатком является отсутствие в ФСБУ 5/2019 аспектов, касающихся оценки возвратных отходов сырья и материалов их производства. Также отсутствует способы формирования стоимости побочных продуктов, получаемых во время переработки материалов и выпуска продукции.

Последующая оценка запасов по состоянию на отчетную дату может выполняться одним из следующих способов:

- по фактической себестоимости запасов, сформированной при их приобретении;
- по чистой стоимости продажи.

Определение «чистая стоимость продажи» также является нововведением ФСБУ 5/2019, поскольку ПБУ 5/01 не содержало подобного метода оценки. При этом чистая стоимость продажи представляет собой возможную цену, по которой организация может реализовать запасы в том виде и состоянии, в котором обычно осуществляет продажи в ходе осуществления основной деятельности, за минусом дополнительных затрат, связанных с их доведением до состояния, в котором они пригодны к использованию [9, с. 53].

За чистую стоимость продажи запасов (за исключением готовой продукции и товаров) принимается величина, равная приходящейся на данные запасы доле предполагаемой цены, по которой организация может продать готовую продукцию, работы, услуги, в производстве которых используются указанные запасы. В случае если определение названной величины является затруднительным, за чистую стоимость продажи запасов может быть принята цена, по которой возможно приобрести аналогичные запасы по состоянию на отчетную дату [1].

В том случае, если в ходе оценки запасов будет установлен факт превышения их фактической себестоимости над чистой стоимостью продажи, складывается ситуация, свидетельствующая об обесценении запасов. Основными признаками обесценения выступают моральное устаревание запасов, полная или частичная потеря ими потребительских свойств и первоначальных качеств и др. Данная ситуация свидетельствует о необходимости формирования резерва под обесценение стоимости запасов, что является аналогом создания резерва под снижение стоимости материальных ценностей, действующего в российской практике бухгалтерского учета [7, с. 33].

Величина резерва определяется расчетным путем как превышение фактической себестоимости запасов над суммой их чистой стоимости продажи. При этом балансовой

стоимостью запасов считается их фактическая себестоимость за вычетом данного резерва.

В случае если чистая стоимость продажи запасов, по которым признано обесценение, повышается, балансовая стоимость таких запасов увеличивается до их чистой стоимости продажи путем восстановления ранее созданного резерва (но не выше их фактической себестоимости).

Величина обесценения запасов признается расходом периода, в котором создан (увеличен) резерв под их обесценение. Величина восстановления резерва относится на уменьшение суммы расходов, признанных в этом же периоде в связи с продажей запасов.

Таким образом, в большинстве случаев запасы будут оцениваться на отчетную дату по наименьшей из следующих величин: фактической себестоимости либо чистой стоимости продажи. Согласно ПБУ 5/01 в установленных случаях запасы оценивались по текущей рыночной стоимости (фактическая себестоимость за минусом резерва под снижение стоимости материальных ценностей), а в остальных случаях – по фактической себестоимости.

Кроме того, изменен порядок восстановления резерва под обесценение запасов:

- согласно ФСБУ 5/2019 величина восстановления относится на уменьшение суммы расходов, признанных в этом же периоде в связи с продажей запасов [1];

- в соответствии с ПБУ 5/01 восстановление резерва под снижение стоимости материальных ценностей признавалось прочим доходом.

Таким образом, проведенное исследование позволяет отметить достаточно значительные изменения в бухгалтерском учете запасов, вносимые требованиями ФСБУ 5/2019. В частности, к ним можно отнести:

- 1) расширение перечня запасов за счет включения в него незавершенного производства, объектов недвижимости и интеллектуальной собственности, предназначенных для перепродажи;

- 2) детализация состава запасов с указанием конкретных их групп;

- 3) наличие ограничения сферы действия ФСБУ 5/2019 (список активов, в отношении которых данный стандарт не применяется);

- 4) использование справедливой стоимости при оценке запасов, поступающих по договорам мены и дарения;

- 5) ввод определения «чистая цена продажи» и его применение в отношении запасов при определении их стоимости на отчетную дату [10, с. 27].

В ФСБУ 5/2019 нашел свое решение комплекс вопросов: уточнение состава запасов; установление единого подхода к оценке запасов, оплачиваемых неденежными средствами; закрепление модели учета запасов после признания (по наименьшей из величин – фактической стоимости и чистой стоимости продажи) и др. Следует отметить и другие существенные моменты: переход к терминологии МСФО в части применения терминов «признание», «оценка при признании» и иных в названиях отдельных разделов стандарта; уточнение названий конкретных МСФО, к которым следует обращаться для понимания сущности отдельных терминов (например, МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» – при упоминании этого термина), что важно для бухгалтеров, недостаточно знакомых с международными стандартами; переход к моделям учета, установленным в международной практике (наименьшая из фактической себестоимости или чистой цены продажи запаса), и др.

Утвердив ФСБУ 5/2019 «Запасы», регулирующий орган не просто заменил старый стандарт ПБУ 5/01 на новый, но и отменил при этом ряд иных важных нормативно-методических актов, составлявших вместе с ПБУ 5/01 целостную систему регулирования учета материально-производственных запасов, что потребует серьезной доработки внутренних стандартов экономических субъектов, включая учетную политику.

Приказом Министерства финансов РФ о введении в действие ФСБУ 5/2019 «Запасы» отменяется ряд иных нормативных актов:

- Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01;
- Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов;
- Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды [4, с. 32].

Таким образом, можно сделать вывод, что внедрение нового ФСБУ 5/2019 «Запасы» в контексте с применимыми положениями из МСФО потребует пересмотра иных нормативных актов, составляющих систему отраслевого и специального регулирования бухгалтерского учета РФ. Кроме того, требует решения ряд вопросов, не учитывающих вопросы оценки таких специфических видов запасов, как побочные продукты и возвратные отходы.

Библиографические ссылки

1. Российская Федерация. Министерство финансов. Запасы. ФСБУ 5/2019 : Федеральный стандарт бухгалтерского учета : утвержден приказом М-ва финансов РФ от 15.11.2019 № 180н [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 06.11.2021).
2. О введении документов международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации : приказ М-ва финансов РФ от 28.12.2015 № 217н [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 05.11.2021).
3. Городилов М. А. ФСБУ 5/2019 «Запасы»: анализ концептуальных изменений // Международный бухгалтерский учет. 2020. № 8. С. 36–45.
4. Данченко С. П. Учетная политика для целей бухгалтерского учета: на что обратить внимание в 2021 году? // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2021. № 1. С. 29–32.
5. Дружиловская Э. С. Развитие методик оценки запасов в учете коммерческих и некоммерческих организаций негосударственного сектора // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2020. № 13. С. 112–116.
6. Елина Л. А. Первичная оценка запасов по-новому ФСБУ 5/2019 // Главная книга. 2021. № 1. С. 85–91.
7. Елина Л. А. Бух. учет запасов: новая версия учетного стандарта // Главная книга. 2021. № 1. С. 30–33.
8. Липина М. А. ФСБУ 5/2019 «Запасы»: первые впечатления // Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение. 2020. № 5. С. 45–52.
9. Лисовская И. А. Практические аспекты применения нового порядка учета запасов // Международный бухгалтерский учет. 2021. № 1. С. 50–56.
10. Спицына Т. В. Знакомьтесь: ФСБУ 5/2019 «Запасы» // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2020. № 5. С. 22–28.

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ТОВАРНЫХ ЗАПАСОВ В ОРГАНИЗАЦИЯХ МАЛОГО БИЗНЕСА

М. Р. Карабаева

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

Вопрос организации бухгалтерского учета и контроля товарных запасов весьма актуален и значим для организаций малого бизнеса, поскольку рациональное управление товарами, являющимися основным оборотным активом организации, оказывает влияние на результаты ее деятельности. В статье отражается порядок учета товаров с использованием счета 41 «Товары». Описаны особенности бухгалтерского учета в торговых организациях малого бизнеса, которые основаны на специфике функционирования, режиме налогообложения и особенностях учета торговых наценок. Также определена значимость контроля товарных запасов.

Ключевые слова: бухгалтерский учет товаров, контроль товарных запасов, товары в малом бизнесе, оптимизация товарных запасов.

FEATURES OF INVENTORY ACCOUNTING AND CONTROL IN SMALL BUSINESS ORGANIZATIONS

M. R. Karabaeva

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarskii rabochii prospekt, Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The issue of organization of accounting and inventory control is very relevant and significant for small business organizations, since the rational management of goods, which are the main current asset of the organization, affects the results of its activities. The article reflects the procedure for accounting for goods using account 41 "Goods". The features of accounting in small business trade organizations are described, which are based on the specifics of functioning, the taxation regime and the specifics of accounting for trade margins. The importance of inventory control is also determined.

Keywords: accounting of goods, inventory control, goods in small business, inventory optimization.

Организации малого бизнеса составляют весомую часть экономического рынка. Малые предприятия выполняют весьма значимые социальные функции, например, создают дополнительные рабочие места [9]. Помимо этого, организации малого бизнеса развивают конкуренцию, вследствие чего качество товаров и услуг становится лучше.

Малый бизнес обеспечивает рост национальной экономики в целом. Российская Федерация выделяет организации малого бизнеса в отдельную экономическую категорию хозяйствующих субъектов, используя для этого определенный набор критериев, установленных Федеральным законом от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» [1].

Организации малого бизнеса функционируют в тех сферах экономики, где размер капитала незначителен. Малый бизнес не занимается теми видами деятельности, которым присуще использование дорогостоящего оборудования, большое количество сотрудников. В большей степени организации малого бизнеса представлены в сфере торговли, о чем свидетельствуют данные Росстата за I квартал 2021 г. Оборот малых предприятий в сфере торговли в общем объеме по всем видам деятельности составил 56,3 % (см. рисунок) [9].



Оборот малых предприятий (без микропредприятий)
по видам экономической деятельности в I квартале 2021 года (в % к итогу)

Согласно Федеральному закону № 381-ФЗ «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации» под торговлей понимается вид предпринимательской деятельности, связанной с приобретением и продажей товара. Товар представляет собой любую вещь, участвующую в свободном обмене на другие продукты, а также произведенную для продажи [2]. Основной задачей торговли является удовлетворение потребности потребителя в товаре посредством предоставления ему самой вещи с определенным набором свойств и уровнем качества. Обмен товара на де-

нежные средства происходит в определенном месте, времени в установленном размере. В конечном итоге основной целью организации является получение прибыли и повышение рентабельности своей деятельности.

Товары представляют собой главный объект бухгалтерского учета в торговле, поэтому бухгалтерия организации призвана обеспечить полный, достоверный учет поступающих товаров и своевременное отражение в учете всех операций, связанных с их движением. Товары представляют собой особый вид материально-производственных запасов, которые получены или приобретены у других юридических или физических лиц с целью их дальнейшей продажи, перепродажи [8]. В свою очередь, товарные запасы являются основным элементом финансового ресурса организации малого бизнеса.

Порядок оценки товаров до 2021 г. определялся ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». С 2021 г. учет товаров регулируется ФСБУ 5/2019 «Запасы», в соответствии с которым товары принимаются на учет по фактической себестоимости.

Товары, находящиеся в собственности самой организации, учитывают на счете 41 «Товары». К счету 41 «Товары» при необходимости открываются субсчета [7]:

- 41–1 «Товары на складах»: отражается наличие и движение товаров, находящихся на оптовых базах, складах, в кладовых организаций;
- 41–2 «Товары в розничной торговле»: отражается движение и наличие товаров, находящихся в организациях, занятых розничной торговлей (в магазинах, палатках, ларьках, киосках);
- 41–3 «Тара под товар»: отражается движение и наличие тары;
- 41–4 «Покупные изделия»: используется организациями, осуществляющими производственную деятельность, использующими счет 41 «Товары», учитывают наличие и движение товаров.

По дебету счета 41 «Товары» отражается поступление товарных ценностей, по кредиту их списание (выбытие).

В случае если поступившие на склад товары остаются в собственности поставщика, то такие товары учитываются на забалансовых счетах: 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», 004 «Товары, принятые на комиссию».

Существует особенность в учете товаров, которая связана с видом деятельности организации – оптовой или розничной торговлей. Оптовая торговля связана с закупками больших партий товаров у производителей и с перепродажей их другим крупным фирмам. Розничная торговля представляет собой продажу товаров конечным потребителям. В основном организации малого бизнеса занимаются розничной торговлей. При поступлении товары могут быть учтены по продажным и покупным ценам в розничной торговле, а в оптовой торговле – по покупным ценам. В покупную стоимость товара включается цена поставщика за товар без учета НДС и акциз по подакцизным товарам. При учете товаров по продажным ценам разница между покупной стоимостью и стоимостью по продажным ценам отражается в учете на счете 42 «Торговая наценка».

Второй фактор, определяющий специфику организации бухгалтерского учета в торговых организациях, – торговая наценка. На счете 42 «Торговая наценка» также отражаются скидки и надбавки, которые предоставляются поставщиками организации на возможные потери или транспортные расходы. Сумму скидок или торговой надбавки организация устанавливает самостоятельно.

Ниже представлено сравнение проводок при разных вариантах учета товаров (см. таблицу).

Корреспонденция счетов при разных вариантах учета товаров

Содержание операции	Вид учета			
	По покупным ценам		По продажным ценам	
	Дт	Кт	Дт	Кт
Поступление товара	41	60	41	60
Выделен НДС	19	60	19	60
Учтена наценка			41	42
Поступление выручки от продажи товара в кассу	50	90-1	50	90-1
Поступление выручки от продажи товара по договору эквайринга	51, 57	90-1	51, 57	90-1
Начислен НДС с выручки	90-3	68	90-3	68
Списана себестоимость проданных товаров	90-2	41	90-2	41
Списана реализованная наценка			90-2	42

Государственная политика направлена на упрощение бухгалтерского учета малыми предприятиями, поэтому согласно ФСБУ 5/2019 «Запасы» для организаций малого бизнеса существуют следующие послабления [3]:

- микропредприятия, которые могут применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета и упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, могут не применять ФСБУ 5/2019. Но в таком случае у организации нет запасов, а затраты на их приобретение включаются в расходы того периода, в котором они понесены;
- материалы и товары принимать к учету по цене поставщика, если они приобретены с отсрочкой (рассрочкой) платежа на период свыше года;
- затраты, связанные с покупкой товаров (доставка, заготовка, вознаграждения посредническим организациям и др.), сразу включать в состав расходов (например, на счет 20);
- приобретенные запасы могут быть признаны по ценам, указанным в документах поставщика. Скидки, премии, льготы и другие подобные отклонения от цены не учитываются в стоимости запасов;
- запасы, приобретенные на условиях оплаты неденежными средствами, принимаются к учёту по балансовой стоимости передаваемых активов. Справедливая стоимость передаваемого или полученного имущества при этом не рассчитывается;
- товары, приобретенные для управленческих нужд, организация может сразу списывать на расходы, произведенные в этом же периоде;
- резерв под обесценение запасов не создается, запасы отражаются на отчётную дату по фактической себестоимости.

Помимо этого, у организаций малого бизнеса при учете товаров возникает еще ряд особенностей. Во-первых, в организации процесс приобретения товаров отражается с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» или без него. Организации его используют, если учет товаров ведется по учетным ценам и стоимость транспортных расходов на доставку товаров включена в себестоимость товаров.

Во-вторых, организациям малого бизнеса необходимо регулярно обеспечивать внутренний контроль для обеспечения сохранности товаров. В результате осуществления внутреннего контроля можно оценить полноту отражения в учете поступления и дви-

жения товарных запасов, их списание, проверить правильность ведения аналитического и синтетического учета товарных запасов, проведения инвентаризации. Кроме того, могут быть осуществлены следующие направления проверки [7]:

- соответствия отражения в учете товаров отгруженных, по которым право собственности перешло к покупателю или осталось у организации;
- правильности оценки товаров на соответствие принятой учетной политике организации;
- правильности расчетов с покупателями, связанных с реализацией товаров;
- контроля соблюдения законодательства по применению контрольно-кассовых машин при расчетах с покупателями;
- соблюдения условий обязательной маркировки некоторых видов товаров;
- правильности определения финансового результата от продажи товаров и др.

Осуществление процедур контроля и анализа товарных запасов позволяет также выявить неоправданно высокие затраты на хранение и управление товарами, добросовестность поставщиков, выражающуюся во времени выполнения заказа и доставки товара.

Таким образом, учет товаров в организации малого бизнеса ведется с применением различных методов бухгалтерского учета, наиболее полно отвечающих целям деятельности организации и запросам пользователей информации. Учет в торговых организациях малого бизнеса имеет ряд специфических особенностей, которые необходимо принимать во внимание:

- возможность использования счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»;
- право не представлять приложение к бухгалтерскому балансу, иные приложения к пояснительной записке [5];
- рекомендация к применению упрощенной формы бухгалтерского учета [4];
- при упрощенной бухгалтерской отчетности предусмотрено ведение бухгалтерского учета по простой системе (без применения двойной записи) [6];
- возможность учитывать по покупным или продажным ценам;
- право не применять ФСБУ 5/2019 «Запасы»;
- сочетание операций производственного и непроизводственного характера;
- необходимость регулярного контроля для обеспечения сохранности товарно-материальных ценностей.

Библиографические ссылки

1. Российская Федерация. Законы. О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон № 209-ФЗ : [принят Государственной думой 6 июля 2007 года : одобрен Советом Федерации 11 июля 2007 года]. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 20.10.2020).
2. Российская Федерация. Законы. Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон № 381-ФЗ : [принят Государственной думой 18 декабря 2009 года : одобрен Советом Федерации 25 декабря 2009 года]. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 19.10.2021).
3. Российская Федерация. Министерство финансов. Запасы ФСБУ 5/2019 : федер. стандарт бухгалтерского учета [Электронный ресурс] : утвержден приказом М-ва финансов РФ от 15 ноября 2019 г. № 180н. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 24.10.2021).

4. Российская Федерация. Министерство финансов. О типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ № 64н: [от 17 августа 2004 в ред. от 10 апреля 2015]. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 18.10.2021).
5. Российская Федерация. Министерство финансов. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс] : Приказ М-ва финансов РФ № 34н: [от 27 августа 1998 в ред. от 11 апреля 2018]. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 18.10.2021).
6. Российская Федерация. Министерство финансов. Учетная политика организации ПБУ 1/2008 : Положение по ведению бухгалтерского учета [Электронный ресурс] : утверждено приказом М-ва финансов РФ от 06.12.2008 № 106н. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 19.10.2021).
7. Дмитриева И. М. Бухгалтерский учет и аудит [Электронный ресурс] : учеб. пособие. М. : Юрайт, 2016. 306 с. URL: http://static1.ozone.ru/multimedia/book_file/ (дата обращения: 17.10.2021).
8. Нечаев А. С., Прокопьева А. В. Бухгалтерский учет, анализ и аудит [Электронный ресурс] : учеб. пособие. М. : Инфра-М, 2016. 352 с. URL: <https://books.academic.ru/book.nsf/> (дата обращения: 18.10.2021).
9. Основные показатели деловой активности малых предприятий (без микропредприятий) [Электронный ресурс] // Росстат : сайт. URL: <https://rosstat.gov.ru> (дата обращения: 17.10.2021).

© Карабаева М. Р., 2021

УЧЕТ ДЕБИТОРСКОЙ И КРЕДИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ОПТОВОЙ ТОРГОВЛИ

Т. Ф. Каркунова

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

В ходе своей деятельности торговые предприятия взаимодействуют с разными физическими и юридическими лицами. Результатом этих взаимоотношений является возникновение дебиторской либо кредиторской задолженности. Поэтому вопросы учета расчетов с различными дебиторами и кредиторами для них являются достаточно актуальными. Соблюдение правильности таких расчетов и укрепление расчетно-платежной дисциплины между контрагентами способствует снижению дебиторской и кредиторской задолженности, которая напрямую влияет на финансовый результат деятельности организации.

Ключевые слова: дебиторская задолженность, учет, кредиторская задолженность, торговля.

ACCOUNTING OF ACCOUNTS RECEIVABLE AND ACCOUNTS PAYABLE AT WHOLESALE TRADE ENTERPRISES

T. F. Karkunova

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarskii rabochii prospekt, Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

In the course of their activities, trading enterprises interact with various individuals and legal entities. The result of these relationships is the emergence of accounts receivable or accounts payable. Therefore, the issues of accounting for settlements with various debtors and creditors are quite relevant for them. Compliance with the correctness of such calculations and the strengthening of settlement and payment discipline between counterparties contributes to the reduction of accounts receivable and accounts payable, which directly affects the financial result of the organization's activities.

Keywords: accounts receivable, accounting, accounts payable, trade.

Сущность деятельности организаций оптовой торговли состоит в покупке товаров у поставщиков и их последующей продаже покупателям, при этом могут постоянно возникать дебиторская и кредиторская задолженности.

Практика показывает, что приобретение товаров у поставщиков зачастую происходит на условиях полной или частичной отсрочки [3, с. 30]. Поэтому для торговых организаций вопрос правильного, своевременного учета дебиторской и кредиторской задолженности является актуальным.

Контроль за состоянием дебиторской и кредиторской задолженности необходим для того, чтобы избежать неэффективной деятельности предприятия, так как большой объем кредиторской задолженности угрожает существованию предприятия, а большая дебиторская задолженность свидетельствует о неэффективном управлении предприятием и неправильном выборе контрагентов.

Дебиторской задолженностью является сумма долгов от предприятий, физических лиц или бюджета перед организацией, которые возникли в процессе деятельности. По своей сути – это та сумма, которую должны предприятию другие организации за товары, работы, услуги. Таких должников называют дебиторами.

Высокий уровень такой задолженности негативно влияет на финансовое состояние предприятия по причине того, что выводит средства из оборота [1, с. 150]. Основным решением данной проблемы является сокращение сроков взыскания этой задолженности и уменьшение сроков рассрочки по оплате отгруженной продукции.

Виды дебиторской задолженности представлены на рис. 1.



Рис. 1. Виды дебиторской задолженности

Кредиторская задолженность – это сумма долгов самого экономического субъекта перед другими организациями, физическими лицами или бюджетом, которая возникла в ходе деятельности. Любая организация сталкивается с тем, что она не может обойтись без той или иной кредиторской задолженности, так как присутствует в необходимости погашения бюджетных, арендных и прочих платежей, выплаты заработной платы и расчетов за товарно-материальные ценности с отсрочкой платежа и т. д. [2, с. 166]. Данный вид задолженности является неизбежным.

Виды кредиторской задолженности представлены на рис. 2.

Если организация отгрузила товары, а покупатель их не оплатил, то, как следствие, образовалась дебиторская задолженность. Расчеты с покупателями ведут на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». А если возникла переплата перед бюджетом, то она отражается на счетах 68 «Расчеты по налогам и сборам» и 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Задолженность перед поставщиками и подрядчиками (кредиторская задолженность) отражается на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и иногда 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Превышение дебиторской задолженности над кредиторской говорит о более быстрой оборачиваемости кредиторской задолженности, чем дебиторской, то есть долги дебиторов превращаются в денежные средства позже, чем организации необходимы денежные средства для оплаты долгов кредиторам [10, с. 247]. И в конечном итоге воз-

никает недостаток денежных средств в обороте, и появляется необходимость привлечения дополнительных источников финансирования в форме такой, например, как кредит банка.



Рис. 2. Виды кредиторской задолженности

В процессе налогового обложения учет дебиторской и кредиторской задолженности сопровождается обязательным списанием истекшей задолженности, а именно: ее включением в состав внереализационных доходов и расходов. Списание задолженности возможно только лишь через три года после ее образования, но при этом срок такой давности вычисляется в отдельности по каждому основанию.

Эффективным контролем дебиторской задолженности является отдельный учет двух основных ее видов: просроченной и непросроченной [6, с. 155].

Непросроченная дебиторская задолженность – это долги, которые относятся к третьим лицам по обязательствам, на момент составления баланса сроки исполнения которых не наступили. Эти долги могут быть получены при надлежащем исполнении должником своих обязанностей. Следовательно, такая дебиторская задолженность к взысканию реальна.

Просроченной дебиторской задолженностью называют те долги, которые относятся к любым третьим лицам по обязательствам на момент составления баланса, сроки исполнения которых наступили и нарушены дебиторами.

Группировку задолженности можно отразить в отчете, который представлен в табл. 1.

Таблица 1

Форма отчета о сроках образования задолженности

№	Поставщик	Срок образования задолженности								Сумма задолженности, тыс. руб.	Доля в общем объеме, %
		0–10 дней		11–30 дней		31–60 дней		Свыше 60 дней			
		тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%		
1											
2											
3											
Итого											

Данные отчета позволят определить контрагентов, не вернувших долги, общую сумму задолженности, долю задолженности каждого контрагента в общем объеме, а также выявить просроченную задолженность.

Проблема управления дебиторской задолженностью требует тщательной обработки, так как, прежде всего, это вопрос финансовой устойчивости [8, с. 39].

В отличие от управления дебиторской задолженностью, кредиторскую задолженность можно планировать путем составления графика платежей. В таком графике наглядно отображаются сроки предстоящих платежей и поступления денежных средств, поэтому видно, когда наступил момент просрочки по оплате [7, с. 44]. График платежей представлен в табл. 2.

Таблица 2

График платежей

Контрагент	Долг поставщика	Наш долг	Сальдо долга
Объект расчетов			
Дата планового погашения			
Поставщик № 1			
Договор поставки № 1			
20.10.2021			
01.11.2021			
Поставщик № 2			
Договор поставки № 2			
25.10.2021			
30.10.2021			

Увеличение кредиторской задолженности может быть связано с ростом объемов продаж организации, укреплением взаимоотношений с поставщиками и подрядчиками, а также может быть обусловлено ухудшением платежеспособности организации и ее экономическим кризисом [5, с. 66]. Для определения задолженности следует оперативно отслеживать состояние расчетов с кредиторами и анализировать своевременное погашение задолженностей.

Рекомендуется в установленные сроки проводить инвентаризацию задолженности один раз в месяц для того, чтобы определить, какая часть долгов не погашена.

При проведении инвентаризации должны присутствовать все члены комиссии, назначенные руководителем. Отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации является основанием для признания результатов инвентаризации недействительными [4, с. 87].

Организации составляют акты сверки (в двух экземплярах) за месяц, квартал и направляют их поставщикам, покупателям и другим контрагентам. Контрагенты, получившие акты, подтверждают сумму задолженности либо (если не согласны с информацией акта) заполняют акт сверки с разногласиями. В любом случае один экземпляр акта должен вернуться к отправившей его организации с печатью и подписью уполномоченных лиц контрагента. Подтвержденные таким образом суммы кредиторской задолженности можно считать достоверными.

Таким образом, дебиторская и кредиторская задолженности – это неотъемлемая часть деятельности экономического субъекта. Дебиторская задолженность представляет собой предстоящую финансовую выгоду, которая гарантирует умение напрямую либо косвенно формировать поступление денежных средств. Кредиторская задолженность считается одним из заемных источников возмещения оборотных активов. Приме-

нение привлеченных средств в собственном обороте предоставляет компании экономические преимущества. Но при этом высокий рост задолженности организации перед своими кредиторами свидетельствует об увеличении ее зависимости от заемных средств и ухудшении финансового положения.

Поэтому использование организацией эффективного учетно-аналитического обеспечения дебиторской и кредиторской задолженности позволит отслеживать состояние расчетов с дебиторами и кредиторами, а также снижать риск невозврата сумм, своевременно определять необходимость в дополнительных ресурсах для покрытия задолженности, осуществлять рациональную политику предоставления кредитов, что повлечет за собой улучшение финансового состояния.

Библиографические ссылки

1. Глущенко А. В., Буханцев Ю. А. Комплексная система учета, анализа и контроля расчетов с контрагентами // Управление социально-экономическими системами : сб. науч. трудов. Волгоград : Волгогр. гос. ун-т, 2019. С. 148–152.
2. Голова Е. Е. Учет дебиторской и кредиторской задолженности в коммерческих организациях // Актуальные вопросы современной экономики. 2021. № 6. С. 163–173.
3. Денисенко, Г. В., Шокиров И. З. Проблемы учета дебиторской и кредиторской задолженности в торговых организациях // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики. 2020. № 24. С. 30–34.
4. Михаленок Н. О., Шнайдер О. В. Дебиторская задолженность компании: сущность, значение и принципы управления // Гуманитарные балканские исследования. 2020. № 3. С. 85–87.
5. Нестерова И. А., Малая В. В. Экономическая сущность, виды и классификация дебиторской и кредиторской задолженности в коммерческих организациях // Деловой вестник предпринимателя. 2021. № 2. С. 63–65.
6. Смирнова О. А., Правдиченко А. А. Анализ угроз для предприятий, занимающихся оптовой торговлей в режиме онлайн // Теоретические и прикладные аспекты экономической безопасности в условиях цифровизации : сб. науч. трудов. СПб. : Санкт-Петербург. гос. экон. ун-т, 2020. С. 152–158.
7. Степанова, Ю. Н., Нарыкина Д. А. Управление дебиторской задолженностью // Международный студенческий научный вестник. 2018. № 1. С. 39–46.
8. Тарамонова Н. С., Хахонова Н. Н. Управление и оптимизация дебиторской и кредиторской задолженности // Наука и мир. 2019. № 3. С. 37–41.
9. Терехова И. Н., Чайковская Л. А. Контроль дебиторской и кредиторской задолженности // Инновации. Наука. Образование. 2020. № 21. С. 559–565.
10. Толчинская М. Н. Современные инструменты управления дебиторской и кредиторской задолженностью // Вопросы устойчивого развития общества. 2021. № 4. С. 245–251.

ВОПРОСЫ ПРОГНОЗИРОВАНИЯ ФИНАНСОВОГО КРИЗИСА ОРГАНИЗАЦИЙ ЖКХ КРАСНОЯРСКОГО КРАЯ

А. П. Коновалова

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

Описаны актуальные методики анализа вероятности банкротства. Проведен анализ вероятности банкротства трех предприятий сферы жилищно-коммунального хозяйства, расположенных на территории Красноярского края. Для проведения анализа были использованы две зарубежные и две отечественные модели, а именно: двухфакторная модель Альтмана, четырехфакторная модель Таффлера, четырехфакторная модель Иркутской школы и шестифакторная модель Зайцевой.

Ключевые слова: анализ, банкротство, ЖКХ.

ISSUES OF FORECASTING THE FINANCIAL CRISIS OF HOUSING AND COMMUNAL SERVICES ORGANIZATIONS OF THE KRASNOYARSK TERRITORY

A. P. Konovalova

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarskii rabochii prospekt, Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

This article describes the current methods of analyzing the probability of bankruptcy. The analysis of the probability of bankruptcy of three enterprises in the sphere of housing and communal services located on the territory of the Krasnoyarsk Territory is carried out. Two foreign and two domestic models were used for the analysis, namely: the two-factor Altman model, the four-factor Taffler model, the four-factor Irkutsk School model and the six-factor Zaitseva model.

Keywords: analysis, bankruptcy, housing and communal services.

Согласно федеральному закону «О несостоятельности (банкротстве)» банкротство юридических лиц определяют как неспособность должника выполнить свои обязанности по погашению взятых на себя денежных обязательств в полном объеме, включая расчеты с бюджетом, оплату труда работников и прочее. Минимальный размер непогашенной задолженности предприятия для инициации банкротства должен составлять 300 000 рублей при сроке неисполнения обязательств от трех месяцев [9].

В условиях экономического кризиса количество неплатежеспособных предприятий увеличивается, соответственно, проблема банкротства становится наиболее актуальной. Актуальность исследуемой темы заключается в том, что банкротство является элемен-

том рыночной экономики. Банкротство стимулирует предприятие к более эффективной работе, обеспечивает реализацию интересов кредиторов, собственников, способствует повышению конкуренции на рынке [6].

Однако наиболее насущным для организаций является недопущение банкротства, своевременное реагирование на предпосылки, которые к нему ведут, и улучшение своего финансового состояния. Проблема прогнозирования кризисной ситуации занимает особое место среди теоретических и практических проблем управления предприятиями. Для обеспечения эффективного управления необходимо не только осуществлять анализ финансового состояния предприятия, но и проводить диагностику вероятности банкротства [7].

Анализ вероятности банкротства предприятия выступает одним из признанных направлений финансового анализа, а общей целью финансового анализа является оказание помощи в выработке обоснованных и эффективных управленческих решений [1].

Оценить вероятность своего банкротства предприятие может самостоятельно.

Определение степени риска банкротства является актуальной задачей не только для собственников предприятия, но и для его кредиторов и дебиторов [3].

Значимость исследуемой темы обусловлена рядом причин:

1) в настоящее время в экономике основной проблемой является неплатежеспособность предприятий. Неэффективные предприятия следует объявить банкротами, а полученные от них средства перераспределить в пользу эффективных предприятий;

2) особое значение приобретают меры по предотвращению риска банкротства, а также мероприятия, направленные на улучшение финансового состояния предприятия и восстановление его платежеспособности [2].

Данная информация может как помочь самому предприятию вовремя выявить зачатки банкротства и избежать его, так и послужить гарантом оплаты для банков, акционеров и контрагентов.

Жилищно-коммунальное хозяйство – это комплекс подотраслей с четко определенными направлениями деятельности и спецификой, которые характеризуются оказанием жизненно необходимых и социально значимых услуг. Однако многие предприятия данной отрасли находятся в кризисном состоянии, поскольку на предоставляемые ими услуги установлены определенные тарифы, которые не покрывают себестоимость самих услуг и не дают средств для развития. Кроме того, в данной отрасли существует проблема своевременной оплаты услуг, что ведет к росту кредиторской задолженности, а значит, и к неспособности предприятия отвечать по своим денежным обязательствам, что может привести к банкротству.

Проведем анализ вероятности банкротства на нескольких предприятиях, занимающихся предоставлением коммунальных услуг в Красноярском крае.

Для анализа вероятности банкротства с помощью различных методик воспользуемся данными по трем предприятиям за 2020 год, представленными в табл. 1 [10].

В странах Запада для прогнозирования вероятности банкротства широко используется модель Э. Альтмана. В 1960-е гг. Э. Альтман изучил финансовое состояние 33 обанкротившихся американских фирм и сравнил их данные с показателями процветающих предприятий тех же отраслей и аналогичных масштабов. Исследование позволило Э. Альтману выявить ряд показателей, от которых в наибольшей степени зависит вероятность банкротства, и определить их весовые коэффициенты [5].

Проведем анализ по двухфакторной модели Альтмана с помощью табл. 2.

Полученные результаты говорят о низкой вероятности банкротства у анализируемых предприятий, поскольку значение Z отрицательное. При этом наименьшую вероятность банкротства имеет предприятие А.

В 1977 г. британский ученый Ричард Таффлер на основе анализа ключевых измерений деятельности корпорации, таких как прибыльность, оборотный капитал, финансо-

вый риск и ликвидность, предложили свою четырехфакторную прогнозную модель платежеспособности [4].

Таблица 1

Данные для расчета вероятности банкротства по трем предприятиям за 2020 год

Показатель	Предприятие А	Предприятие Б	Предприятие В
Выручка, тыс. руб.	155 160	986 978	15 696
Себестоимость, тыс. руб.	141 418	1 684 464	13 818
Прибыль от продаж, тыс. руб.	13 742	697 486	1 063
Прибыль до налогообложения, тыс. руб.	13 965	93 447	1 063
Чистая прибыль, тыс. руб.	12 694	73 149	1 063
Оборотные активы, тыс. руб.	36 751	383 537	12 349
Дебиторская задолженность, тыс. руб.	36 647	139 059	12 300
Наиболее ликвидные активы, тыс. руб.	27 511	111 983	49
Активы, тыс. руб.	64 366	387 008	12 349
Собственный капитал, тыс. руб.	41 685	74 582	20
Краткосрочные обязательства, тыс. руб.	22 681	311 926	12 578
Кредиторская задолженность, тыс. руб.	4 367	248 275	12 478
Заемные средства, тыс. руб.	22 681	312 225	12 578
Выручка предыдущего года, тыс. руб.	187 358	959 692	17 650
Активы предыдущего года, тыс. руб.	56 146	509 760	11 617

Таблица 2

Анализ вероятности банкротства по двухфакторной модели Альтмана

Показатель	Обозначение	Формула расчета	Предпри- ятие А	Предпри- ятие Б	Предпри- ятие В
Коэффициент текущей ликвидности	Ктл	Оборотные активы/ Краткосрочные обя- зательства	1,6203	1,2296	0,9818
Удельный вес заемных средств в ак- тивах	УдЗК	Заемные средства/ Активы	0,3524	0,8068	1,0185
Вероятность банкротства	Z	$Z = (-0,3877) +$ $+ (-1,0736) \cdot \text{Ктл} +$ $+ 0,0579 \cdot \text{УдЗК}$	-2,1069	-1,6611	-1,3828

Проведем анализ вероятности банкротства по модели Таффлера с помощью табл. 3.

Основываясь на данной методике, можно сказать, что вероятность банкротства у всех трех предприятий низкая, поскольку значение Z более 0,3. Однако можно заметить, что вероятность банкротства на предприятии Б ниже всего.

Одна из первых отечественных моделей прогнозирования банкротства предприятия была предложена А. Ю. Беликовым в его диссертации в 1998 году. Научным руководителем у него была Г. В. Давыдова. Поэтому более правильно называть эту модель оценки финансовой устойчивости предприятия моделью Беликова. Ее также называют Иркутской моделью. Ученые в целях диагностики банкротства предложили четырехфакторную модель прогноза риска банкротства [4]. Рассчитаем вероятность банкротства по их модели с помощью табл. 4.

Таблица 3

Анализ вероятности банкротства по модели Таффлера

Показатель	Формула расчета	Предпри- ятие А	Предпри- ятие Б	Предпри- ятие В
X1	Прибыль от продаж/ Краткосрочные обязательства	0,6059	2,2361	0,0845
X2	Оборотные активы/ Заемные средства	1,6203	1,2284	0,9818
X3	Краткосрочные обязательства/ Активы	0,3524	0,8060	1,0185
X4	Выручка/ Активы	2,4106	2,5503	1,2710
Вероятность банкротства (Z)	$0,53 \cdot X1 + 0,13 \cdot X2 + 0,18 \cdot X3 + 0,16 \cdot X4$	0,9809	1,8979	0,5591

Таблица 4

Анализ вероятности банкротства по Иркутской модели

Показатель	Формула расчета	Предпри- ятие А	Предпри- ятие Б	Предпри- ятие В
K1	Оборотный капитал/ Активы	0,5710	0,9910	1,0000
K2	Чистая прибыль/ Собственный капитал	0,3045	0,9808	53,1500
K3	Выручка/ Активы	2,4106	2,5503	1,2710
K4	Чистая прибыль/ Себестоимость	0,0898	0,0434	0,0769
Вероятность банкротства (Z)	$8,38 \cdot K1 + K2 + 0,054 \cdot K3 + 0,63 \cdot K4$	5,2760	9,4507	61,6471

Полученные результаты показали, что вероятность банкротства предприятий минимальна, поскольку значения превышают 0,42. При этом наименьший риск возможного банкротства имеет предприятие В.

Следующая отечественная модель прогнозирования вероятности банкротства, которая будет рассмотрена, – шестифакторная модель О. П. Зайцевой. Для расчета воспользуемся табл. 5.

Согласно данной методике, полученное фактическое значение необходимо сравнивать с рассчитанным нормативным значением. Норматив предприятия В значительно ниже фактического значения, что говорит о высокой вероятности банкротства. На предприятиях А и Б ситуация обратная, что говорит о незначительном риске банкротства.

Отобранные для расчетов модели представляют собой сравнительную характеристику зарубежных и отечественных методик, а именно: двухфакторная модель Альтмана, четырехфакторная модель Таффлера, четырехфакторная Иркутская модель (модель Беликова), а также шестифакторная модель О. П. Зайцевой. Проводимый анализ представлен для ознакомительных целей практического применения указанных моделей в оценке вероятности банкротства на примере организаций, предоставляющих коммунальные услуги. Сводные результаты анализа вероятности банкротства представлены в табл. 6.

Проанализировав все рассмотренные методы оценки вероятности банкротства, можно сказать, что по результатам 2020 года предприятиям А и Б банкротство, вероятнее всего, не грозит. Несмотря на то что в разных моделях использовались разные коэффи-

циенты для расчета, все они показали, что положение этих двух предприятий остается стабильным. Что касается предприятия В, то большинство методик (3 из 4) показали, что ему не грозит банкротство, однако нельзя дать однозначное заключение, что предприятие не будет подвержено банкротству, так как не все расчеты по моделям дали положительный результат. Основываясь на принципе осторожности, стоит считать, что предприятие В находится в зоне неопределенности, а соответственно – финансовых рисков. Данное предприятие не имеет такого преимущества перед конкурентами, как другие два объекта исследования. Чем ниже финансовая устойчивость, тем менее адаптивно предприятие к изменению условий внешней среды [8]. В связи с этим первостепенное значение для данного субъекта приобретает проведенный анализ риска банкротства.

Таблица 5

Анализ вероятности банкротства по модели Зайцевой

Показатель	Формула расчета	Предприятие А	Предприятие Б	Предприятие В
K1	Прибыль до налогообложения/ Собственный капитал	0,3350	1,2529	53,1500
K2	Кредиторская задолженность/ Дебиторская задолженность	0,1192	1,7854	1,0145
K3	Краткосрочные обязательства/ Наиболее ликвидные активы	0,8244	2,7855	256,6939
K4	Прибыль до налогообложения/ Выручка	0,0900	0,0947	0,0677
K5	Заемные средства/ Собственный капитал	0,5441	4,1863	628,9000
K6	Активы/ Выручка	0,4148	0,3921	0,7868
Вероятность банкротства (Z)	$0,25 \cdot K1 + 0,1 \cdot K2 + 0,2 \cdot K3 + 0,25 \cdot K4 + 0,1 \cdot K5 + 0,1 \cdot K6$	0,3790	1,5304	127,7133
Z Норматив	$1,57 + 0,1 \cdot K6$ предыдущего года	1,6000	1,6231	1,6358

Таблица 6

Сводные результаты анализа вероятности банкротства

Наименование модели	Результат по предприятию А	Результат по предприятию Б	Результат по предприятию В
Двухфакторная модель Альтмана	Вероятность банкротства менее 50 %	Вероятность банкротства менее 50 %	Вероятность банкротства менее 50 %
Четырехфакторная модель Таффлера	Предприятие маловероятно станет банкротом	Предприятие маловероятно станет банкротом	Предприятие маловероятно станет банкротом
Четырехфакторная модель Беликова	Риск банкротства менее 10 %	Риск банкротства менее 10 %	Риск банкротства менее 10 %
Шестифакторная модель Зайцевой	Незначительный риск банкротства	Незначительный риск банкротства	Высокая вероятность банкротства

Однако нельзя сказать наверняка, что ситуация в двух других организациях продолжит улучшаться. Предприятиям стоит в целях безопасности проводить и дальше проверку, чтобы заблаговременно находить возникающие кризисные моменты и своевре-

менно принимать меры по их устранению. Это весьма актуально, поскольку любое предприятие предпочтет избежать сокращения собственной прибыли и банкротства. Поэтому перспективы практического применения методики оценки риска банкротства на сегодняшний день представляются достаточно широкими.

В заключение можно сказать, что по результатам оценки вероятности банкротства по данным 2020 года проверяемые организации, занимающиеся оказанием коммунальных услуг в Красноярском крае, продолжают свою деятельность и в будущем, однако одной из организаций стоит обратить особое внимание на свое финансовое положение. Если на основании этих трех организаций делать вывод о финансовом состоянии отрасли в целом, то нельзя сказать, что все организации с одинаковым успехом будут осуществлять свою деятельность, тем не менее и массовое банкротство предприятий не ожидается.

Библиографические ссылки

1. Анализ финансовой устойчивости и прогнозирование вероятности банкротства [Электронный ресурс] : науч. журнал / Естественно-гуманитарные исследования ; учредитель и издатель ООО «Академия знаний» ; ред. коллегия А. А. Адаменко (гл. ред.) [и др.]. Новосибирск, 2020. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/analiz-finansovoy-ustoychivosti-i-prognozirovanie-veroyatnosti-bankrotstva> (дата обращения: 30.10.2021).
2. Баклаева Н. М. Финансовый анализ (продвинутый уровень) : учеб. пособие для студентов экономических вузов. М. : Юрайт, 2016. 337 с.
3. Банкротство предприятий: причины и последствия [Электронный ресурс] : науч. журнал / учредитель и издатель журнал «Политика, экономика и инновации» ; ред. коллегия Е. Ю. Подосинников (гл. ред.) [и др.]. Курск, 2019. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/bankrotstvo-predpriyatiy-prichiny-i-posledstviya> (дата обращения: 30.10.2021).
4. Евстафьева И. Ю., Черненко В. А. Финансовый анализ : учебник и практикум для бакалавриата и магистратуры. М. : Юрайт, 2016. 337 с.
5. Зубарев И. С. Финансовый анализ в условиях банкротства : учеб. пособие / Перм. гос. аграрно-технол. ун-т им. акад. Д. Н. Прянишникова. Пермь : ПГАТУ, 2020. 118 с.
6. Кован С. Е. Финансовый анализ (продвинутый уровень) : монография. М. : Юрайт, 2009. 337 с.
7. Методы оценки вероятности банкротства предприятия : учеб. пособие / И. И. Мазурова, Н. П. Белозерова, Т. М. Леонова, М. М. Подшивалова. М. : СПбГУЭФ, 2017. 39 с.
8. Основы финансового менеджмента : учеб. пособие / Л. Н. Коршунова, Н. А. Проданова, Е. И. Зацаринная [и др.]. М. : Инфра-М, 2019. 228 с.
9. Российская Федерация. Законы. О несостоятельности (банкротстве) [Электронный ресурс] : федер. закон № 127-ФЗ : [Принят Государственной Думой 27 сентября 2002 года : одобрен Советом Федерации 16 октября 2002 года]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_39331/ (дата обращения: 16.10.2021).
10. audit-it [Электронный ресурс] : информационный портал : сайт. Калининград, 2000. URL: https://www.audit-it.ru/buh_otchet/ (дата обращения: 30.10.2021).

ДОСТАВКА ТОВАРОВ В МЕБЕЛЬНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

В. Д. Корнеева, А. П. Коновалова

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

Рассмотрены возможные пути доставки товаров от организации до покупателей. Основными вариантами доставки считаются доставка собственными силами организации, а также доставка с привлечением сил сторонней организации. Приведены особенности транспортировки мебельной продукции, а именно: мягкой и корпусной мебели. Проведен сравнительный анализ вариантов доставки для мебельной организации. Представлен документ, на основании которого возможно формирование стоимости доставки товаров мебельного предприятия до потребителя собственными силами.

Ключевые слова: торговля, доставка, мебель.

DELIVERY OF GOODS IN A FURNITURE ORGANIZATION

V. D. Korneeva, A. P. Konovalova

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarskii rabochii prospekt, Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The article discusses possible ways of delivering goods from the organization to customers. The main delivery options are considered to be delivery by the organization's own forces, as well as delivery involving the forces of a third-party organization. The features of transportation of furniture products, namely upholstered and cabinet furniture, are given. A comparative analysis of delivery options for a furniture organization has been carried out. A document is presented on the basis of which it is possible to form the cost of delivery of goods from a furniture company to the consumer on its own.

Keywords: trade, delivery, furniture.

В современном мире существует множество торговых организаций. Торговой организацией принято называть самостоятельный хозяйствующий субъект, обладающий правами юридического лица, осуществляющий деятельность по закупке, хранению, реализации товаров, направленную на удовлетворение потребностей рынка с целью получения прибыли [1].

При этом каждая отдельная организация может заниматься продажей различных видов товаров. С продажей неразрывно связана доставка товаров до складов самой организации, её магазинов, а также потребителей.

Транспортные расходы представляют собой совокупность издержек предприятия, связанных с организацией перевозки товара [3]. При этом в них могут быть включены любые виды услуг, которые обеспечили прибытие товара в пункт назначения в целостности и сохранности, в частности услуги по погрузке (разгрузке), оформлению документации на таможне (если товар пересекает границу РФ), хранению, страхованию и прочим подобным операциям.

Согласно новому ФСБУ 5/2019 «Запасы» все расходы на заготовку и доставку товара нужно включать в его себестоимость. При этом состав таких расходов стандарт не раскрывает, каждая организация должна самостоятельно его определить и прописать в учетной политике. Затраты, возникающие после поступления товара на склад организации, не учитываются в себестоимости, в данном случае они уже будут являться расходами на продажу [2].

Практически все организации, занимающиеся торговлей, в связи с последними событиями все больше внимания уделяют доставке товаров до своего потребителя. Кроме того, важное значение доставка имеет для интернет-магазинов, которые наиболее актуальны в условиях ограниченного доступа к торговым площадкам.

При этом доставка может осуществляться как самой организацией, так и сторонней. При доставке товаров самой организацией возможны два варианта: доставка входит в стоимость товаров или предоставляется как отдельная услуга.

В стоимость обычно входят те расходы, которые поставщик несет при доставке товаров напрямую покупателю. В этом случае доставка отдельно не выделяется в документах.

Способы учета транспортных расходов, особенности расчета и списания нужно обязательно заранее продумать и четко прописать в учетной политике.

Однако для того чтобы выбрать, как организации будет выгоднее доставлять товар до покупателя нужно обратить внимание на ряд вопросов и выбрать для данной организации предпочтительный вариант, другими словами, рассмотреть плюсы и минусы каждого из вариантов.

Для начала разберем, какие подводные камни таит в себе собственный отдел доставки [4]. Помимо очевидных минусов, таких как временные и финансовые затраты по созданию, к сложностям можно отнести:

- неравномерность загрузки. При небольшом и нестабильном количестве заказов собственный отдел доставки или будет недогружен, или не сможет справиться с потоком заказов;
- планирование работы отдела доставки. При большом количестве заказов сложнее выстроить работу, необходимо увеличивать штат курьеров (рабочих);
- делопроизводство. С созданием отдела доставки увеличится и объем делопроизводства;
- расходы по доставке. Необходимо будет дополнительно потратиться на заработную плату работников отдела, содержание транспортных средств, ГСМ и прочее.

Однако, несмотря на сложность содержания данного отдела, у него имеются неоспоримые преимущества:

- скорость доставки – собственные курьеры смогут доставить товар и в день заказа;
- подходящее транспортное средство для всех товаров, продаваемых организацией;
- определено ответственное лицо;
- возможность влиять на себестоимость доставки и стоимость самой услуги;
- уровень сервиса и качества взаимодействия. Это включает и консультацию, и оперативное решение вопросов, связанных с доставкой.

При правильной организации доставка может стать конкурентным преимуществом предприятия, а также поможет сэкономить средства предприятия [5].

Перевод доставки на аутсорсинг также имеет ряд плюсов и минусов [7]. К достоинствам такого вида доставки можно отнести:

- уменьшение расходов, связанных с оплатой труда работников, и соответственно отсутствие страховых взносов;
- сокращение документооборота;
- безопасность и гарантия доставки;
- возмещение возможного ущерба при повреждениях;
- возможность доставки на дальнее расстояние с меньшими затратами;
- отсутствие сложностей в периоды повышения спроса;
- гибкие коммерческие условия, т. е. вариативность, система скидок и разнообразные условия кредитования.

К недостаткам доставки, осуществляемой сторонней организацией, относятся:

- отсутствие возможности контролировать работу курьеров;
- вероятность увеличения срока доставки;
- невозможность воздействовать на качество доставки.

Специфика формирования стоимости доставки будет зависеть от специфики доставляемых товаров.

Перевозка мебели считается одной из самых трудоемких, потому что для её доставки требуется достаточно габаритное транспортное средство, а также организация её дальнейшей сборки и установки. В большинстве случаев покупатели не могут осуществить транспортировку мебели самостоятельно именно из-за её размеров, данный факт повышает актуальность наличия сервиса доставки в мебельной организации. В связи с этим у предприятия возникает вопрос о том, как осуществлять доставку: собственными силами или с помощью сторонней организации.

Во внимание при принятии решения берутся следующие факторы, касающиеся особенностей мебельной продукции (см. рисунок).

Согласно приведенным выше особенностям деятельности сравним, какой тип доставки подойдет ООО «Мебельная компания», занимающемуся продажей мягкой и корпусной мебели. Для анализа воспользуемся сводной таблицей (табл. 1), в которой расписаны факторы, влияющие на выбор, вариант доставки, который отвечает данному критерию, а также вид доставки, который в данном случае является более выигрышным.

Как можно видеть, относительно постоянный спрос на доставку может удовлетворить как сторонняя организация, так и собственная, однако стоит заметить, что в большинстве случаев для каждого отдельного заказа доставки придется оформлять разные договоры, что увеличит количество запросов к внешней организации и повысит расходы, в то время как собственные курьеры и рабочие смогут выполнять несколько заказов в одном районе, что увеличит продуктивность, а также уменьшит затраты на доставку. Это говорит о том, что в данном случае выигрывает собственный отдел.

Документооборот также будет присутствовать в обоих случаях, однако в случае с привлечением сторонней организации этот документооборот будет связан в большей степени с самими договорами доставки, а в случае с собственным отделом – уже не только с договорами поставки, но и с приемом на работу, оформлением документов различных документов внутри отдела, оформлением расходов на транспорт, топливо, телефон и другое. В данном случае преимущество, несомненно, у сторонней организации.

Что касается скорости, то собственный отдел сможет организовать доставку в более короткие сроки, нежели сторонняя организация, поскольку можно будет скорректировать работу доставки, а также выстроить план, который сможет оптимизировать временные затраты, кроме того, для второго варианта необходимо сначала обговорить все детали с организацией, которая сама выставит сроки, в которые она сможет доставить товар.



Условия для транспортировки мебельной продукции

Таблица 1

Сводная таблица для анализа

Фактор, влияющий на решение	Собственный отдел доставки	Сторонняя ор- ганизация по доставке	Наиболее вы- игрышный ва- риант доставки
Относительно постоянный спрос на доставку	+	+	Собственный
Наличие документооборота	+	+	Сторонний
Короткие сроки доставки	+		Собственный
Оперативная работа с клиентами и доставкой	+		Собственный
ТС, отвечающее требованиям перевозки товара	+	+	Сторонний
Возмещение ущерба	+	+	–
Возможность влиять на себестоимость доставки и стоимость самой услуги	+		Собственный
Возможность доставки на дальние расстояния	+	+	Сторонний

В отношении оперативности несомненное преимущество у собственного отдела, поскольку не нужно будет использовать посредников, ждать ответа, а можно напрямую решать вопросы по доставке с клиентом.

Что касается транспортного средства, то здесь вопрос спорный. Для собственного отдела будут закуплены/ взяты в лизинг или получены иными способами ТС, которые будут отвечать требованиям. Однако и сторонняя организация сможет предоставить транспорт, но существует вероятность того, что придется искать организацию, которая располагает ТС. Этот вопрос решаемый, требуется лишь проанализировать рынок, что в целом говорит о том, что если организации придется доставлять нестандартный заказ, который отличается от тех, что ей приходится осуществлять в основном, то в любом случае придется обращаться к сторонней организации, значит, преимущество у сторонней организации.

При непредвиденных обстоятельствах, при которых будет нарушена целостность товара или его качество в ходе доставки, сторонняя организация по договору должна будет возместить ущерб, а у собственного отдела будет лицо, которое берет на себя ответственность по доставке, что говорит о том, что в любом случае организации возместят ущерб, поэтому фаворита по данному пункту нет.

Возможность влиять на себестоимость доставки и стоимость самой услуги присутствует только в случае существования собственного отдела, поскольку сторонняя организация сама выставляет цену. Это значит, что в случае привлечения сторонней организации нельзя будет повлиять на себестоимость доставки, а значит, расходы по ней нельзя будет оптимизировать.

Возможность доставки на дальние расстояния может быть как при собственной доставке, так и при сторонней. Однако стоит заметить, что в случае с собственным отделом организации придется сложнее, так как дальние перевозки не так часто возникают, а затраты на содержание в данном аспекте будут присутствовать (например, по содержанию сотрудников и ТС). В случае сторонней доставки все куда проще: при возникновении необходимости просто заключается договор, если же необходимости нет, то и затрат никаких не будет.

Исходя из проведенного анализа, можно сказать, что для ООО «Мебельная компания» выгоднее содержать собственный отдел, поскольку тогда оно будет наиболее привлекательно для покупателей и сможет самостоятельно выставлять стоимость доставки в соответствии с расходами на нее. Однако отдел рентабельнее всего создавать для стабильных нужд (для доставки наиболее востребованных товаров в пределах города), в случае же нестандартных товаров или же доставки в другой город следует обращаться к сторонним организациям, чтобы сократить расходы на «замороженные» резервы отдела для выполнения данных нужд.

Далее рассмотрим пример документа, на основании которого будет происходить формирование стоимости доставки как отдельной услуги на предприятии, занимающемся продажей мягкой и корпусной мебели.

Для формирования стоимости доставки на мебельном предприятии рекомендуется использовать разработанный авторами на основе рекомендаций электронного журнала «Главная книга» [6] регистр формирования стоимости доставки на мебельные изделия, который позволит учесть большинство возможных факторов, влияющих на сложность доставки, а также выставить обоснованную стоимость данной услуги (табл. 2).

Подводя итоги, можно сказать, что в статье были рассмотрены возможные способы доставки для организации, занимающейся торговлей мебелью, был выбран наиболее подходящий ей способ доставки, а именно – создание собственного отдела доставки. Также был разработан регистр для формирования стоимости этой доставки.

Таблица 2

Регистр формирования стоимости доставки товаров

Наименование организации: ООО «Мебельная компания»

Дата составления: 10.02.2017

№	Вид объекта	Маркировка	Первичный документ	Количество составных частей	Весовая расценка	Габариты объекта	Наличие лифта, отвечающего требованиям объекту	Этаж доставки	Услуги сборки	Услуга установки	Район	Используемое ТС	ГСМ, используемый ТС	Расход ГСМ у используемого ТС
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1	Диван	0132568	Договор доставки д315 от 12.10.2021	5	2	170×80×100	–	4	Вкл.	–	2	Газель	95	2,125

* Справочная информация; ** справочная информация.

При наличии исправно работающего и подходящего под габариты товара лифта этажность не учитывается. В противном случае каждый этаж после 3-го этажа оплачивается отдельно.

Градация районов доставки

№	Значение
1	0–10 км от склада магазина
2	11–20 км от склада магазина
3	21–30 км от склада магазина
4	31–50 км от склада магазина

Весовая расценка

Значение	0–50 кг	51–100 кг	100–150 кг	Более 150 кг
№	1	2	3	4

Библиографические ссылки

1. Российская Федерация. Законы. Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации : федер. закон № 381 : [принят Государственной Думой 18 декабря 2009 года : одобрен Советом Федерации 25 декабря 2009 года]. М. : Проспект ; СПб. : Кодекс, 2021. 17 с.
2. Российская Федерация. Законы. Федеральный стандарт бухгалтерского учета «Запасы» : ФСБУ 5/2019 : [Утвержден приказом Министерства финансов Российской Федерации от 15.11.2019 № 180н]. М. ; Эксмо : Кодекс, 2021. 16 с.
3. Гаджинский А. М. Логистика : учебник. М. : Юрайт, 2017. 420 с.
4. Freelancehack.ru : информационный портал [Электронный ресурс]. URL: <https://freelancehack.ru/articles/onlinebusiness/kak-vybrat-dostavku-sobstvennye-kurery-ili-storonnyaya-organizatsiya> (дата обращения: 4.11.2021).
5. Виды стратегий управления цепями поставок на рынке мебельной продукции [Электронный ресурс] : научный журнал / Известия Санкт-Петерб. гос. экон. ун-та ; учредитель и издатель Санкт-Петерб. гос. экон. ун-т (СПбГЭУ) ; ред. коллегия И. А. Максимцев (гл. ред.) [и др.]. СПб., 2020. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/vidy-strategiy-upravleniya-tsepyami-postavok-na-rynke-mebelnoy-produktsii> (дата обращения: 30.10.2021).
6. Glavkniga.ru [Электронный ресурс] : электронный журнал. М., 2021. URL: <https://glavkniga.ru/situations/k502926> (дата обращения: 4.11.2021).
7. Glavkniga.ru [Электронный ресурс] : электронный журнал. М., 2021. URL: https://glavkniga.ru/elver/2019/21/4424-prodavets_organizuet_dostavku_kak_uchesti_oformiti.html (дата обращения: 4.11.2021).

© Корнеева В. Д., Коновалова А. П., 2021

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ В СФЕРЕ ЭКОЛОГИИ

В. Д. Корнеева

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

Описаны актуальные аспекты развития и становления налогообложения в сфере экологии. Рассмотрены проблемы обеспечения развития экологического налогообложения в Российской Федерации. Приведено сравнение с зарубежной практикой, а также сформулированы тенденции развития налогообложения в области экологии. Результаты, полученные в ходе исследования, позволяют оценить достоинства и недостатки современного налогового законодательства в сфере экологии.

Ключевые слова: налогообложение, развитие, экология.

TAXATION IN THE FIELD OF ECOLOGY

V. D. Korneeva

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarskii rabochii prospekt, Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The topical aspects of development and formation of taxation in the sphere of ecology are described in the article. The problems of ecological taxation development in the Russian Federation are considered. Comparison with foreign practice is given, and also tendencies of development of taxation in the field of ecology are formulated. The results received in the course of writing the article will allow to estimate merits and drawbacks of the modern tax legislation in the field of ecology.

Keywords: taxation, development, ecology.

Из-за повсеместных существенных изменений окружающей среды вопросы экологии стали привлекать к себе всё больше внимания со стороны государств, общественных организаций и общества в целом. Потребности общества непрерывно растут, что вызывает наращивание мощностей промышленного производства, а следовательно, и объем использования природных ресурсов неуклонно увеличивается. Это приводит к тому, что потребности общества сталкиваются с ограниченностью ресурсов.

Связь природы и человека всегда выступала объектом внимания различных философских школ и направлений, так как жизнь в согласии с природой является одним из основополагающих принципов существования на Земле. В XXI веке люди стали всё больше разрушать необходимые условия жизнедеятельности даже собственного существования [7].

Следовательно, наиболее актуальным в связи со сложившейся экологической обстановкой становится вопрос контроля в данной области. Осуществить его в состоянии государство через систему налогообложения, связанную с окружающей средой, это позволит обеспечить экономически эффективное средство смягчения негативных экологических последствий от процессов производства и потребления [3].

Косвенные, связанные с охраной окружающей среды налоги относятся в документах Европейского союза к категории так называемых экологических налогов. Так, по определению Европейского экологического агентства (European Environmental Agency) экологические налоги могут быть в широком плане определены как «все налоги, база взимания которых оказывает специфическое негативное воздействие на окружающую среду» [5].

Впервые необходимость в экологических налогах была подтверждена в 1-й Программе действий Европейского союза по охране окружающей среды в 1973 году, и она связывалась с реализацией принципа «загрязнитель платит».

Особое внимание к экологическим налогам и платежам в странах Европейского союза возникло со второй половины 1980-х гг., в связи с повсеместно осуществляемым переходом в области охраны окружающей среды от командно-административных к экономическим методам управления [5].

Далее курс на платежи и налоги как один из важнейших экономических инструментов усилился в начале 1990-х гг. Тогда развитые страны охватила рецессия, которая сопровождалась обострением проблем занятости и ужесточением конкурентной борьбы. Экологические налоги начали применяться скандинавскими странами ещё в 1980-е годы, однако до середины 1990-х годов их доля в налоговых поступлениях росла медленно.

Рост налогов отмечался в 1995–1996 гг. в основном за счёт расширения состава членов Европейского союза. В странах Организации экономического сотрудничества и развития, куда входит большинство европейских стран, сдвиг налогового бремени в сторону экологических налогов – «Зеленая налоговая реформа» – начался в период 1995–1996 годов.

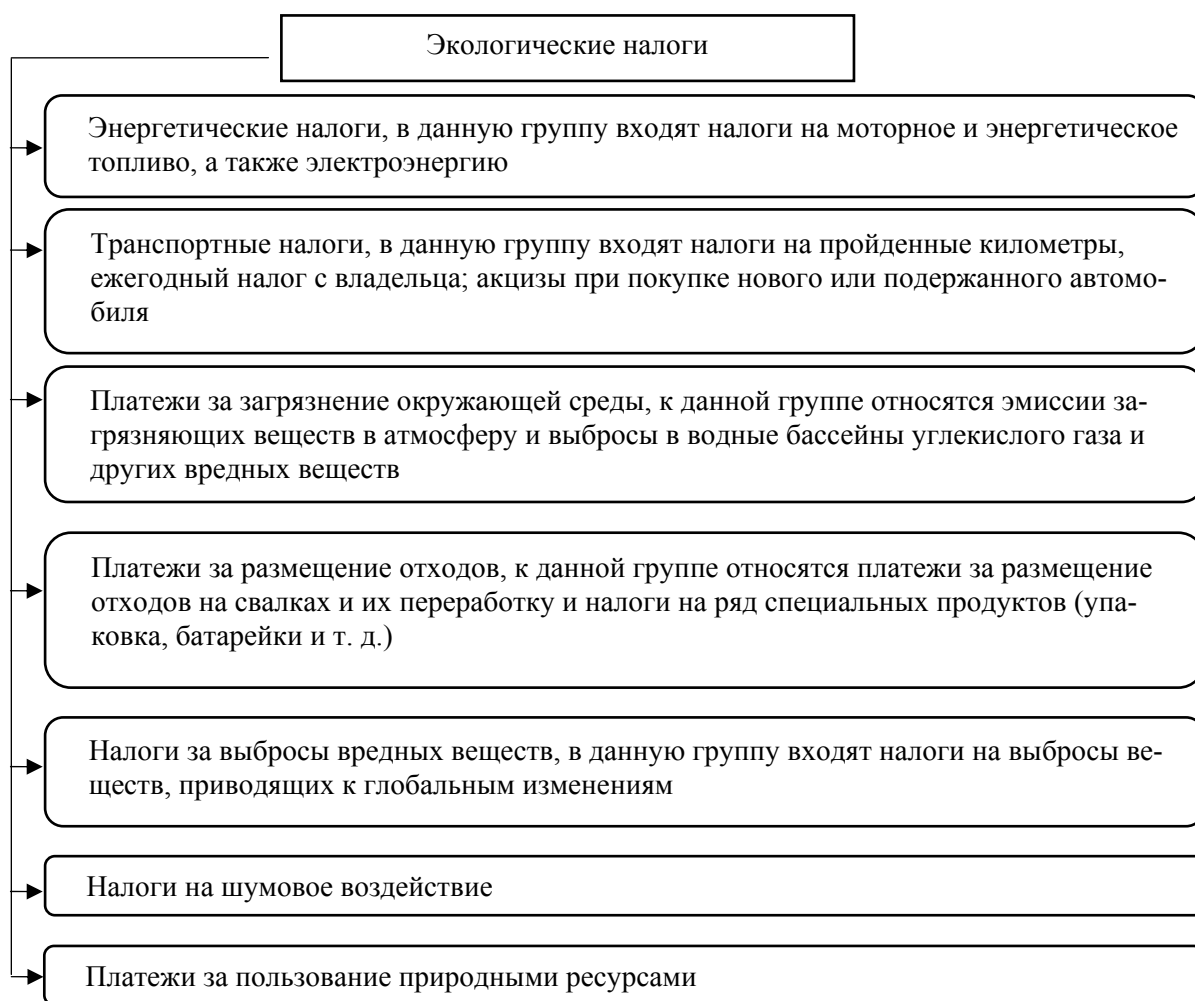
Со временем в Европе получили наибольшее распространение транспортные и энергетические налоги, они оказывают определенное положительное воздействие на экологическую обстановку. В Европе наиболее выгодно используют экологические налоги Дания и Нидерланды, там они составляют 10 % всех налогов. В Европейском союзе экологические налоги разделены на семь групп [5] (см. рисунок).

В России развитие экологического налогообложения началось в начале XX века:

- в период с 1917 по 1922 гг. появились первые законодательные акты об охране и использовании природных ресурсов;
- в период с 1922 по 1957 гг. началось активное развитие союзного законодательства в природоресурсном направлении;
- в период с 1957 по 1963 гг. во всех республиках СССР были приняты законы об охране природы (РСФСР – «Об охране природы в РСФСР» от 26 октября 1960 г.);
- в период с 1968 по 1980 гг. началось проведение кодификации союзного и республиканского законодательства о земле, недрах, водах, лесах, животном мире, атмосферном воздухе;
- в период с 1985 по 1990 гг. предпринята попытка перестроить общественные отношения в охране природы и рациональном использовании природных ресурсов, разработать закон об охране природы в СССР и создать специальные органы управления в СССР и республиках.

И наконец в период с 1991 уже в Российской Федерации появились первые экологические платежи в формате налогов и сборов.

Один из первых законодательных актов в сфере регулирования налогообложения на природные ресурсы – закон Российской Федерации «О недрах». Он установил правовые и экономические основы комплексного рационального использования и охраны недр, параметры платежей при их разработке и использовании. Однако применение данного закона на практике показало определенные упущения, требующие уточнения и дополнения, поэтому Министерство финансов РФ создало инструкцию «О порядке и сроках внесения в бюджет платы за право на пользование недрами» [2].



Группы экологических налогов в Европейском союзе

В 2002 году была введена глава 26 Налогового кодекса Российской Федерации. В данной главе объединились все положения принятого ранее законодательства по использованию недр. Был введен новый налог НДПИ – это налог на добычу полезных ископаемых, и он обязателен на всей территории России. Следовательно, были отменены ранее установленные платы за пользование недрами, отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, а также акцизы на нефть и стабильный газовый конденсат [4].

В 2003 году был введен такой налог, как транспортный, он заменил два действующих до этого налога:

- с владельцев транспортных средств;
- налог на водно-воздушные транспортные средства.

Сейчас транспортный налог регулируется главой 28 НК РФ, он обязателен на территории каждого субъекта РФ [1].

Легимитизация сборов за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов была проведена в январе 2004 года путём введения главы 25.1 НК РФ.

Глава 25.2 НК РФ введена в 2005 году, она регулирует водный налог, относящийся к налогам федерального уровня. С 2007 г. введена обновлённая редакция Водного кодекса, уточнившая методы охраны и восстановления водных объектов.

Помимо налогов общей системы налогообложения с целью привлечения инвестиций для поиска, разведки и добычи минерального сырья на территории Российской Федерации была введена глава 26.4 НК РФ «Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции» [2].

Также законодательством Российской Федерации предусмотрены сборы в области экологии, например, сбор за пользование объектами животного мира и водными биологическими ресурсами.

Для повышения качества экологического налогообложения следует обсудить и проработать:

- улучшение системы бухгалтерского учета, учета поступления платежей и контроля отчетных данных природопользователей;
- повышение эффективности системы штрафов за экологические нарушения;
- внедрение различных категорий налоговых льгот для поддержания и стимулирования природоохранной деятельности предприятий.

Обобщая, можно сделать вывод, что экологическое налогообложение успешно применяется многими развитыми странами, но и в их практике возникают:

- проблемы, связанные, например, с установлением налоговых ставок, исходя из действительных масштабов негативного воздействия на экологию;
- трудности при проведении государственного контроля в области соблюдения экологических нормативов.

Всё вышеизложенное говорит о том, что механизмы исчисления экологических налогов и сборов требуют упрощения и повышения уровня прозрачности.

Для Российской Федерации наиболее актуальна проработка следующих налогов:

- налог на добычу полезных ископаемых;
- акциз на легковые автомобили и транспортный налог.

Сравнение зарубежного и российского становления налогообложения в сфере экологии было приведено потому, что зарубежный опыт важен для совершенствования действующей системы налогообложения в России. Для обеспечения продуктивности следует переходить на экологический принцип взимания транспортного налога, то есть исчислять его исходя из объема двигателя с учетом экологического класса, что станет важным шагом в становлении современной эффективной системы экологического налогообложения, а не из количества лошадиных сил [6]. Использование альтернативных источников энергии и иных возобновляемых ресурсов, а также современных технологий обеспечит развитие стран в области экологии.

Библиографические ссылки

1. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2. [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/#dst0 (дата обращения: 09.10.2021).
2. Солнышкова Ю. Н. Развитие экологического налогообложения в Российской Федерации [Электронный ресурс] : науч. журнал / Вестник Саратов. гос. социально-экон.

ун-та // Саратов, 2017. № 2(66). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/razvitie-ekologicheskogo-nalogooblozheniya-v-rossiyskoy-federatsii> (дата обращения: 30.10.2021).

3. Вылкова Е. С., Тарасевич А. Л. Экологическое налогообложение как инструмент устойчивой налоговой политики [Электронный ресурс] : научный журнал / Известия Санкт-Петерб. гос. экон. ун-та. СПб., 2020. № 1(121) URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/ekologicheskoe-nalogooblozhenie-kak-instrument-ustoychivoy-nalogovoy-politiki> (дата обращения: 30.10.2021).

4. Эволюция системы экологических налогов, сборов и платежей в Российской Федерации [Электронный ресурс] // Статистика и экономика : научный журнал ; учредитель и издатель ун-т им. Г. В. Плеханов ; ред.коллегия С. Ю. Наумов (гл. ред.) [и др.]. Саратов, 2017. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/evolyutsiya-sistemy-ekologicheskikh-nalogov-sborov-i-platezhey-v-rossiyskoy-federatsii> (дата обращения: 30.10.2021).

5. Экологические налоги: опыт зарубежных стран [Электронный ресурс] : научный журнал / Проблемы современной экономики (Новосибирск) ; учредитель и издатель ООО «Центр развития научного сотрудничества» ; ред. коллегия Н. Ф. Газизуллин (гл. ред.) [и др.]. Новосибирск, 2010. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/ekologicheskie-nalogi-opyt-zarubezhnyh-stran> (дата обращения: 30.10.2021).

6. Становление системы экологического налогообложения в России [Электронный ресурс] : научный журнал / Известия Дальневост. федер. ун-та. Экономика и управление ; учредитель и издатель Дальневост. федер. ун-т ; ред. коллегия Е. К. Повесьма (гл. ред.) [и др.]. Владивосток, 2018. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/stanovlenie-sistemy-ekologicheskogo-nalogooblozheniya-v-rossii> (дата обращения: 30.10.2021).

7. Актуальные вопросы экологической безопасности и охраны окружающей среды [Электронный ресурс] : научный журнал / НИУ ИТМО. Серия «Экономика и экологический менеджмент» ; учредитель и издатель Санкт-Петерб. нац. исслед. ун-т информационных технологий, механики и оптики ; ред. коллегия В. О. Никифоров (гл. ред.) [и др.]. СПб., 2013. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/aktualnye-voprosy-ekologicheskoy-bezopasnosti-i-ohrany-okruzhayuschey-sredy> (дата обращения: 30.10.2021).

© Корнеева В. Д., 2021

СРАВНЕНИЕ УЧЕТА ЗАПАСОВ В СООТВЕТСВИИ С ФСБУ 5/2019 «ЗАПАСЫ» И МСФО (IAS) 2 «ЗАПАСЫ»

Д. А. Кукарцева, Т. Б. Зыкова

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

Статья посвящена особенностям учета запасов в свете требований ФСБУ 5/2019 «Запасы» и проведению сравнительной характеристики российского стандарта бухгалтерского учета с международным стандартом финансовой отчетности. Рассмотрены определение понятия «запасы», их критерии признания, особенности ведения учета специальной одежды, специального инструмента, приспособлений, специальной оснастки, порядок формирования себестоимости запасов, их оценка, а также сходства и различия ФСБУ 5/2019 «Запасы» и МСФО (IAS) 2 «Запасы».

Ключевые слова: запасы, критерии признания, оценка, международный учет.

COMPARISON OF RESERVES ACCOUNTING IN ACCORDANCE WITH FSBU 5/2019 “RESERVES” AND IFRS (IAS) 2 “RESERVES”

D. A. Kukartseva, T. B. Zykova

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarskii rabochii prospekt, Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The article is devoted to the peculiarities of accounting for reserves in the light of the requirements of FSBU 5/2019 “Inventories” and the comparative characteristics of the Russian accounting standard with the international financial reporting standard. It examines: the definition of the concept of “reserves”, their recognition criteria, the peculiarities of keeping records of special clothing, special tools, devices, special equipment, the procedure for the formation of the cost of inventories, their assessment, as well as the similarities and differences between FSBU 5/2019 “Inventories” and IFRS (IAS) 2 “Inventories”.

Keywords: stocks, recognition criteria, valuation, international accounting.

Ни одна организация не обходится без применения материально-производственных запасов в своей деятельности. Производственные предприятия приобретают сырье и материалы, потребляют их в производственном процессе и получают готовую продукцию. Торговые организации покупают и продают готовые материальные ценности – товары. Организации, оказывающие услуги, также нуждаются в материалах для осуществления своей деятельности. Таким образом, от того, насколько рационально и эффективно будет решен вопрос закупки и доставки запасов, зависят не только

финансовые результаты деятельности организации, но и возможность ее функционирования. Качественная информация о составе, количестве, стоимости, движении запасов необходима любой организации не только для оперативного учета, но и для принятия своевременных управленческих решений, планирования бюджета, обеспечения контроля за движением и сохранностью запасов. Эффективное использование запасов является стратегически значимым для организации, так как влияет на её конкурентоспособность, перспективу расширения экономического потенциала.

Запасы – это часть краткосрочных активов организации в виде реального материального имущества. Запасы используются однократно в течение одного производственного цикла и полностью переносят свою стоимость на производимую продукцию (выполненные работы, оказанные услуги). В силу того что запасы являются необходимой материальной составляющей жизненного цикла организации, их учет, несомненно, важен для руководства организации. Учет запасов проводится с целью формирования объективной и достоверной информации. Данные бухгалтерского учета должны содержать информацию для изыскания резервов снижения себестоимости выпускаемой продукции, выполняемых работ и услуг в части рационального использования материалов, снижения норм расхода, обеспечения надлежащего хранения и сохранности. Кроме того, правильный учет запасов крайне важен ввиду сильного влияния правильности расчета стоимости запасов на показатели бухгалтерской финансовой отчетности и финансовый результат всей организации в целом.

С 1 января 2021 года стал обязательным к применению Федеральный стандарт бухгалтерского учета 5/2019 «Запасы» (далее – ФСБУ 5/2019), внесший изменения в действующие порядок и практику учета запасов и сближивший российский стандарт бухгалтерского учета с международным.

Первое, на что необходимо обратить внимание, – введение понятия «запасы» и критериев их признания, которые не упоминались ни в ПБУ 5/01, ни в МСФО (IAS) 2 «Запасы». Согласно п. 3 ФСБУ 5/2019 под запасами понимаются активы, потребляемые или продаваемые в рамках обычного операционного цикла организации либо используемые в течение периода, не превышающего 12 месяцев [1].

В международном стандарте упоминается лишь о том, что к запасам относят активы в виде сырья, материалов или которые приобретены либо созданы самим экономическим субъектом для продажи в ходе обычной деятельности [2].

Таким образом, в российском учете для запасов установлен срок использования, не превышающий 12 месяцев, а в международном учете нет каких-либо временных ограничений.

Перечень активов, включаемых в запасы, представлен на рис. 1.

В состав запасов не входят следующие объекты учета:

- финансовые активы, в том числе предназначенные для продажи;
- материальные ценности прочих лиц, пребывающие на предприятии в связи с транспортировкой, закупкой, хранением, переработкой, доработкой, сервисным обслуживанием, реализацией, по договорам складского хранения, комиссии, экспедиции, поставки, транспортировки, подряда и по агентским договорам;
- материальные ценности некоммерческой организации для передачи гражданам или юридическим лицам на безвозмездной основе.

Вопросом, отдельно не урегулированным ФСБУ 5/2019, является вопрос учета таких объектов, как специальная одежда и специальная оснастка. В МСФО (IAS) 2 «Запасы» информация об учете специальной одежды, специальных инструментов, приспособлений, оснастки также отсутствует. В связи с долгим сроком использования таких объектов учета (специальная одежда, приспособления, специальная оснастка и т. д. не потребляются в производстве или для управленческих нужд однократно, а могут иметь длитель-

ный срок использования) возникает задача правильной их классификации: в составе запасов или основных средств.

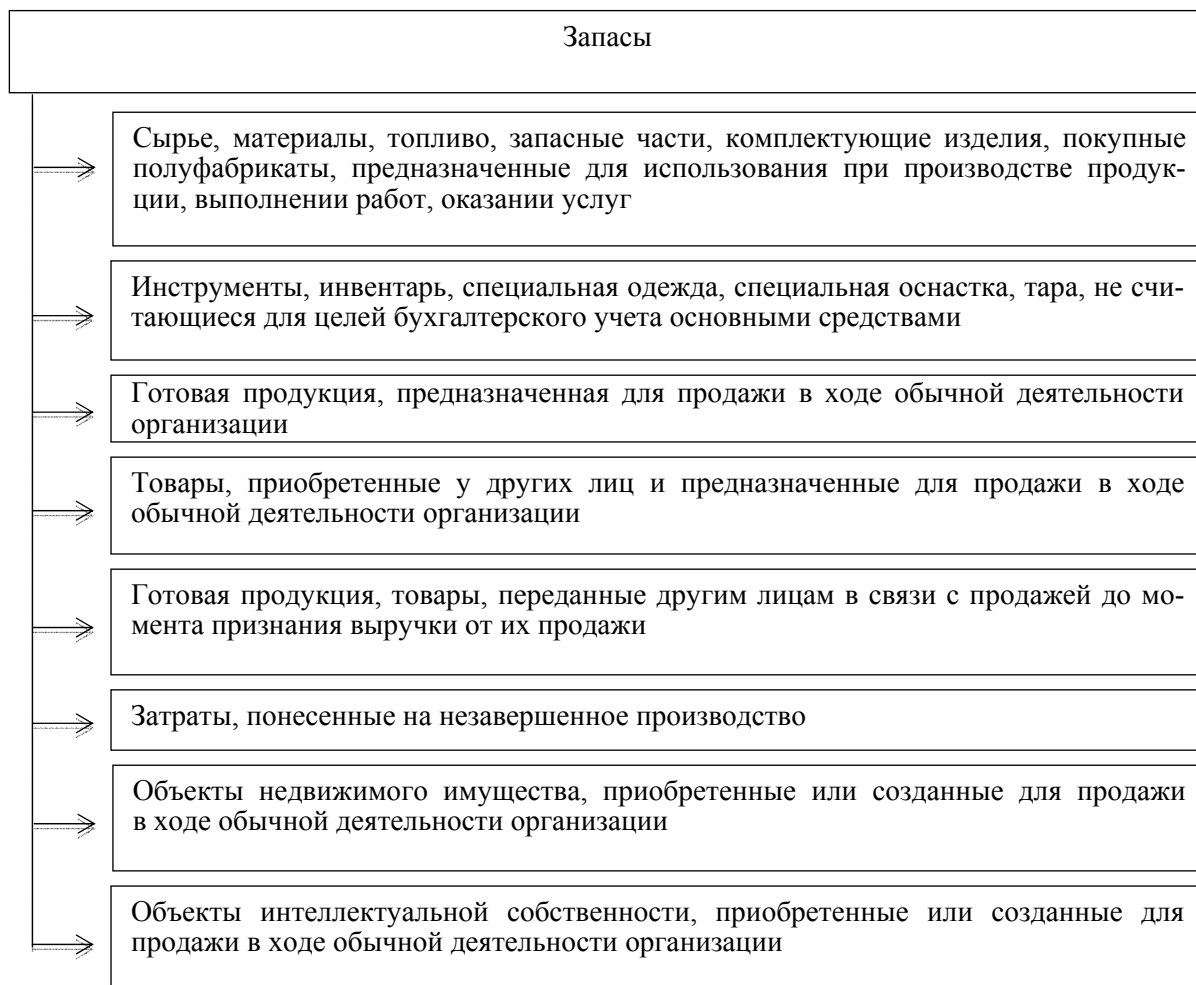


Рис. 1. Состав запасов

Одним из критериев отличия запасов от основных средств является срок использования объекта учета экономическим субъектом: для первых он составляет менее 12 месяцев, для вторых – более 12 месяцев. Значит, если специальная одежда, приспособления, специальные инструменты, оснастка служат в течение периода, превышающего один год, то признаются основными средствами, учитываются на счете 01 «Основные средства» по первоначальной стоимости и по ним начисляется амортизация, если же они служат менее одного года, то признаются запасами и учитываются на счете 10 «Материалы» [6]. На основании первичных документов, подтверждающих получение спецодежды в качестве основного средства или запасов на определенную сумму и списание ее на расходы периода, в бухгалтерском учете делаются соответствующие записи (табл. 1).

Для того чтобы активы можно было принять к учету в качестве запасов, необходимо соблюдать установленные критерии признания. Критерии признания запасов в бухгалтерском учете представлены на рис. 2, при этом необходимо соблюдать сразу оба условия [1].

Первоначально запасы признаются в бухгалтерском учете по фактической себестоимости. В фактическую себестоимость запасов, за исключением незавершенного произ-

водства и готовой продукции, включаются фактические затраты на приобретение или создание запасов, приведение их в состояние и местоположение, необходимые для потребления, продажи или использования [1].

Таблица 1

Бухгалтерские записи по отражению в учете спецодежды*

Содержание фактов хозяйственной жизни	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Спецодежда приобретена на срок более 12 месяцев и стоимостью свыше 40 тыс. руб. при условии, что экономический субъект ведет учет по ПБУ 6/01 (до 01.01.2022)	08/4 «Приобретение отдельных объектов основных средств»	60
Спецодежда приобретена на срок более 12 месяцев и стоимостью свыше лимита, установленного организацией с учетом существенности информации о таких активах при условии, что экономический субъект ведет учет по ФСБУ 6/2020		
Спецодежда, приобретенная на срок более 12 месяцев и стоимостью свыше 40 тыс. руб., введена в эксплуатацию	01/ «Основные средства на складе»	08
Начислена амортизация по спецодежде, принятой в качестве основного средства	20	02
Спецодежда приобретена на срок более 12 месяцев и стоимостью менее 40 тыс. руб. при условии, что экономический субъект ведет учет по ПБУ 6/01 (до 01.01.2022)	10	60
Спецодежда приобретена на срок более 12 месяцев и стоимостью менее лимита, установленного организацией с учетом существенности информации о таких активах при условии, что экономический субъект ведет учет по ФСБУ 6/2020		
Спецодежда, приобретенная на срок более 12 месяцев и стоимостью менее 40 тыс. руб., выдана работнику основного производства	20	10
Спецодежда приобретена на срок менее 12 месяцев при условии, что экономический субъект ведет учет по ФСБУ 5/2019	10/10 «Специальная одежда и оснастка на складе»	60
Спецодежда, приобретенная на срок менее 12 месяцев, была передана в эксплуатацию	20	10/10

*Источник [1; 3; 5].

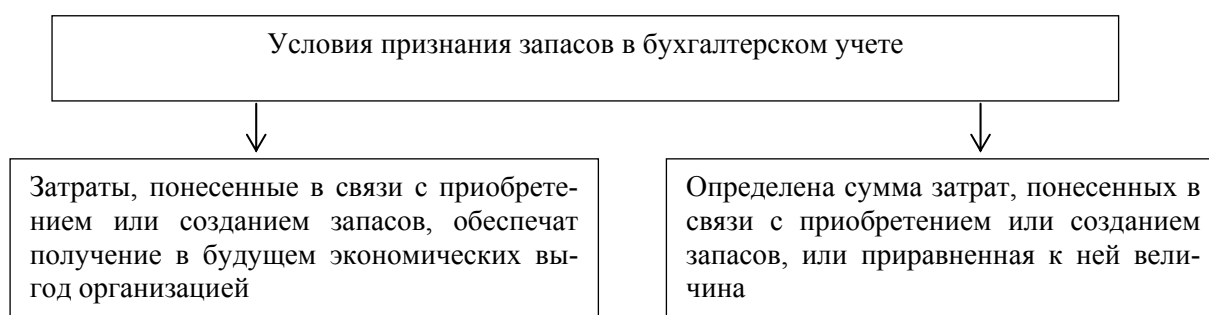


Рис. 2. Критерии признания запасов

Стоимостная оценка, по которой запасы принимаются к учету, зависит от способа их поступления в экономический субъект (рис. 3). Если запасы приобретены за плату полностью или частично неденежными средствами, то они принимаются к учету

по справедливой стоимости. Согласно МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» справедливая стоимость подразумевает под собой цену, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки [4].

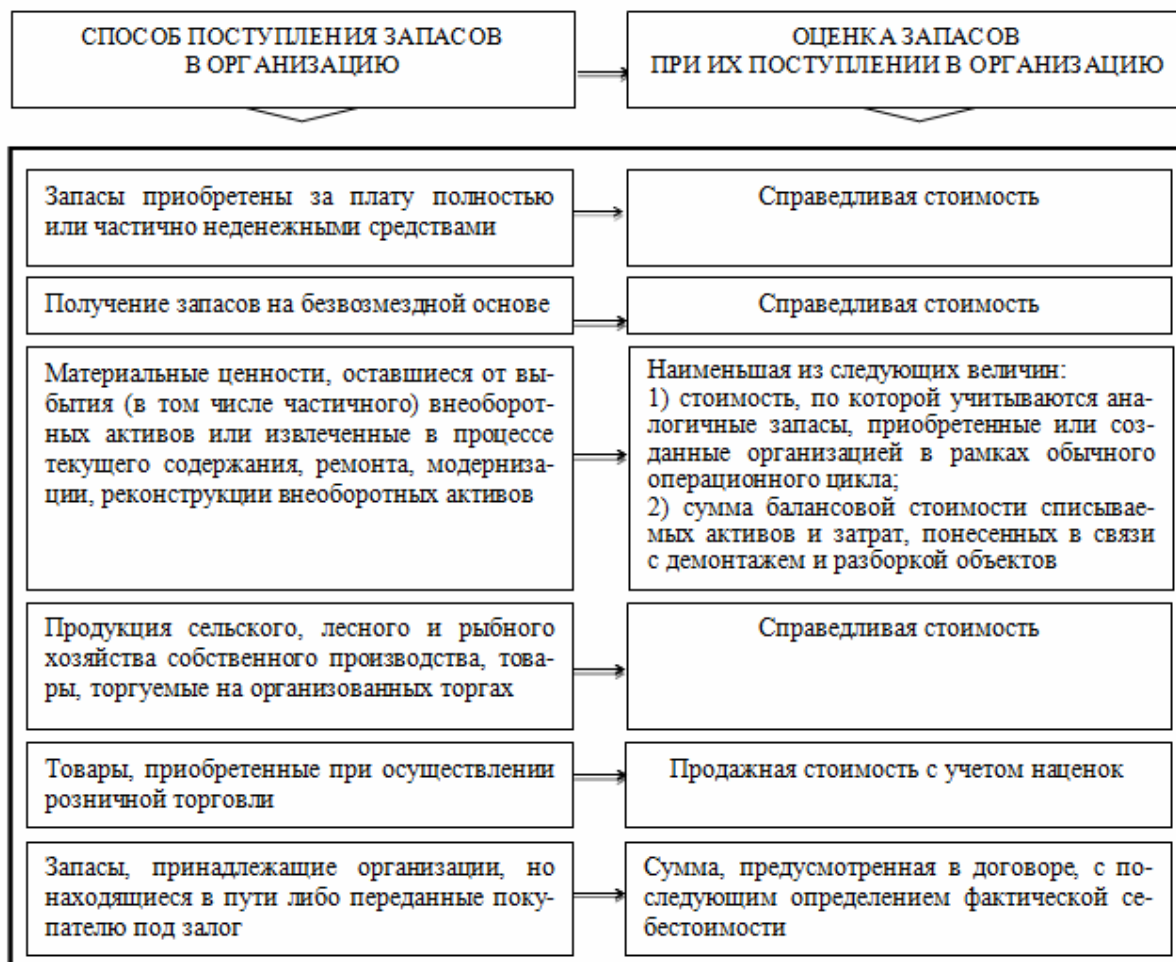


Рис. 3. Стоимостная оценка запасов в зависимости от способа их поступления в организацию

Себестоимость таких запасов, как незавершенное производство и готовая продукция, складывается из затрат, понесенных на их производство. В себестоимость изготовления запасов включаются прямые и косвенные постоянные и переменные расходы. Согласно МСФО 2 (IAS) «Запасы» постоянные косвенные расходы распределяются на основе нормальной производительности производственных мощностей, а переменные косвенные расходы – на основе фактического использования производственных мощностей. В отличие от МСФО 2 «Запасы» в ФСБУ 2/2019 «Запасы» порядок распределения косвенных расходов не регламентируется: организация имеет право самостоятельно выбрать базу распределения косвенных расходов по соответствующим подразделениям и видам продукции. Одним из наиважнейших изменений, произошедших в учете запасов с вступлением в силу ФСБУ 5/2019, является то, что общехозяйственные расходы, учитываемые на счете 26 «Общехозяйственные расходы», больше не входят в состав фактической себестоимости выпускаемой продукции и списываются на счет 90/2 «Се-

бестоимость продаж». Заккрытие 26 счета на счет 20 «Основное производство» с 2021 года не применяется.

В табл. 2 приведены бухгалтерские записи по отражению в учете общехозяйственных расходов.

Таблица 2

Бухгалтерские записи по отражению в учете общехозяйственных расходов*

Содержание фактов хозяйственной жизни	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Списаны материалы (полуфабрикаты собственного производства), израсходованные на общехозяйственные нужды	26	10 (21)
Начислена зарплата административно-управленческому персоналу	26	70
Начислены взносы на обязательное пенсионное, социальное, медицинское страхование и взносы на страхование от несчастных случаев и профзаболеваний с зарплаты административно-управленческого и общехозяйственного персонала	26	69
Учтена в составе общехозяйственных расходов стоимость работ, выполненных сторонними организациями	26	60,76
Начислена амортизация по основным средствам (нематериальным активам) общехозяйственного и управленческого назначения	26	02 (05)
Отнесены командировочные расходы управленческого персонала для общехозяйственных нужд через подотчетных лиц	26	71
Включены в общехозяйственные расходы отчисления в резервы на предстоящие расходы и платежи	26	96
Списаны расходы будущих периодов на общехозяйственные нужды	26	97
Списаны общехозяйственные расходы в конце отчетного периода	90/2	26

*Источник [1; 6].

Отдельно в обоих стандартах рассмотрено признание в учете продукции сельского, лесного и рыбного хозяйства. В ФСБУ 5/2019 такие запасы оцениваются по справедливой стоимости, а в МСФО (IAS) 2 – по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу. Введение понятия «справедливая стоимость» в ФСБУ 5/2019 «Запасы» свидетельствует о сближении российского стандарта бухгалтерского учета с международным.

В ФСБУ 5/2019 вопросы признания и учета запасов, оставшихся от выбытия внеоборотных активов или извлеченных в процессе текущего содержания, ремонта, модернизации, реконструкции внеоборотных активов, раскрываются отдельно, в МСФО (IAS) 2 они учитываются по общим правилам признания себестоимости запасов. Это же касается и запасов, находящихся в пути.

Что же касается метода учета по розничным ценам, то в российском стандарте товары оцениваются по продажной стоимости за вычетом наценок, в то время как в соответствии с международным стандартом по данному методу себестоимость единицы запасов определяется путем уменьшения цены продажи данной единицы запасов на соответствующий процент валовой прибыли.

Согласно МСФО (IAS) 2 «Запасы» побочные продукты должны учитываться по чистой возможной цене продажи, вычитаемой из себестоимости основного продукта. ФСБУ 5/2019 «Запасы» учет себестоимости побочных продуктов не регламентирован.

Общим для обоих стандартов является учет запасов после первоначального признания. Запасы после признания оцениваются на отчетную дату по наименьшей из сле-

дующих величин: фактическая себестоимость запасов или чистая стоимость продажи запасов [1; 2] (рис. 4).

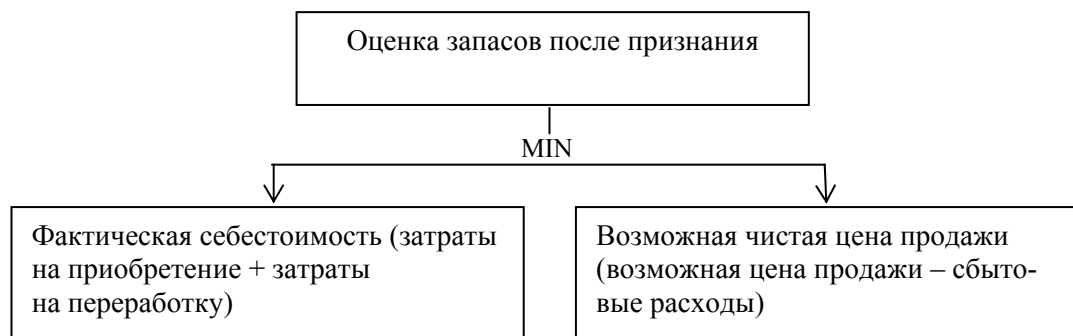


Рис. 4. Порядок оценки запасов после признания

Под чистой ценой продажи понимается расчетная продажная цена в ходе обычной деятельности за вычетом расчетов затрат на завершение производства и расчетных затрат, которые необходимо понести для продажи [2]. Превышение фактической себестоимости запасов над их чистой стоимостью продажи является обесценением запасов. Таким образом, важный аспект учета запасов в российской практике приведен в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

Сущность способов оценки запасов при списании по правилам МСФО и ФСБУ идентична. Если в соответствии с ФСБУ 5/2019 «Запасы» организации могут применять такие методы, как по себестоимости каждой единицы, по средней себестоимости и способ ФИФО, то в соответствии с МСФО (IAS) 2 «Запасы» – метод средневзвешенной стоимости, себестоимости каждой единицы и метод ФИФО. Для наглядности представим это на рис. 5 и 6.

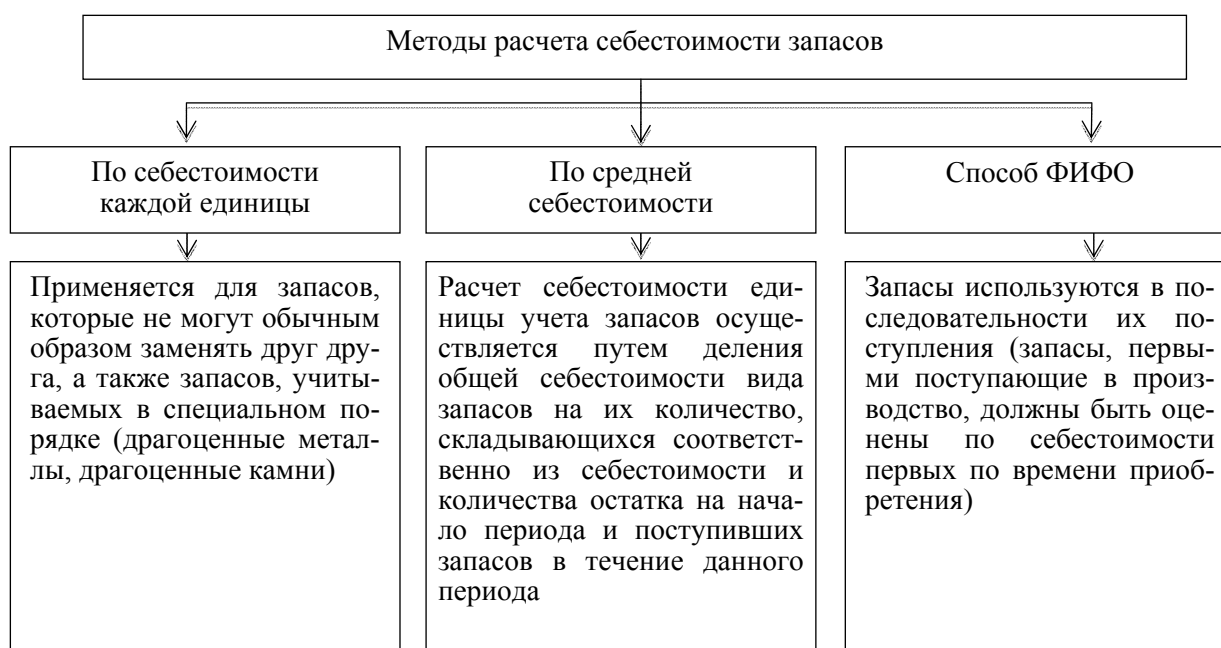


Рис. 5. Способы оценки запасов при списании в ФСБУ 5/2019 «Запасы»

Таким образом, бухгалтерский учет запасов как в соответствии с ФСБУ, так и в соответствии с МСФО обеспечивает:

- своевременное, сплошное, непрерывное и полное отражение информации о движении (поступление, расход, иного перемещение) и наличии запасов;
- учет количества и оценку запасов;
- достоверное формирование информации о запасах в отчетности.

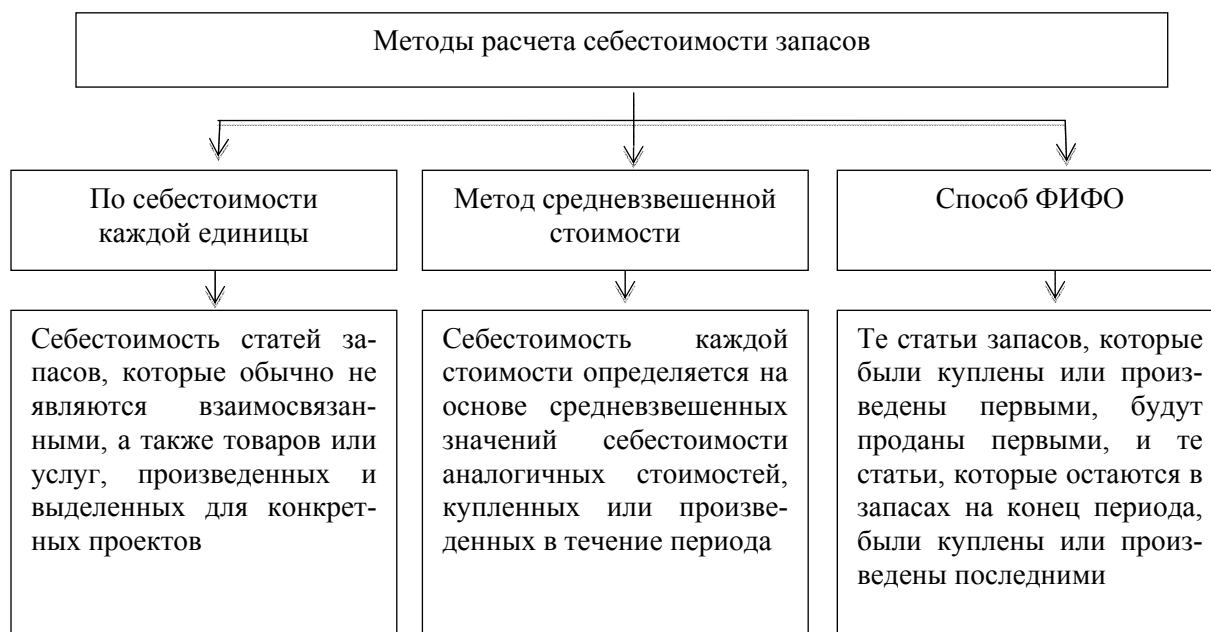


Рис. 6. Способы оценки запасов при списании в МСФО (IAS) 2 «Запасы»

В заключение следует отметить, что с принятием ФСБУ 5/2019 «Запасы» с 2021 года произошло довольно много значимых изменений в порядке учета запасов. К наиболее значимым относятся: определение активов; уточнение сферы применения стандарта; установление условий, одновременное соблюдение которых необходимо для признания запасов в бухгалтерском учете; в качестве допустимой определена возможность последующего (после признания в бухгалтерском учете) изменения единиц учета запасов; установление общего подхода к определению затрат, включаемых в фактическую себестоимость запасов; изменение порядка определения фактической себестоимости запасов; установление общих правил формирования фактической себестоимости незавершенного производства; изменение порядка оценки запасов после признания и др. [8]. Таким образом, принятый стандарт максимально (по сравнению с ранее действовавшим ПБУ 5/01) сближен с международными принципами учета запасов. Реформирование отечественного учета происходит по пути сближения с международными стандартами финансовой отчетности. Также следует отметить, что изменения, которые произошли в учете запасов, неизбежно окажут влияние и на формирование отчетной информации о других объектах учета.

Библиографические ссылки

1. Российская Федерация. Министерство финансов. Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 15.11.2019 № 180н. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 02.11.2021).

2. Российская Федерация. Министерство финансов. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 28.12.2015 № 217н. URL : <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 02.11.2021).
3. Российская Федерация. Министерство финансов. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 6/01 «Учет основных средств» [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 30.03.2001 № 26н. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 02.11.2021).
4. Российская Федерация. Министерство финансов. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 28.12.2015 № 217н. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 02.11.2021).
5. Российская Федерация. Министерство финансов. Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 17.09.2020 № 204н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/7c84e53612cafbe7b9abb0711010248eec4de677/ (дата обращения: 02.11.2021).
6. Российская Федерация. Министерство финансов. «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» [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: 02.11.2021).
7. Лавров А. ФСБУ 5/2019 «Запасы»: что нового в учёте [Электронный ресурс] // Я бухгалтер : журнал. № 47. URL: <https://kontur.ru/articles/5927> (дата обращения: 02.11.2021).
8. Учет запасов по новым правилам [Электронный ресурс]. URL: <https://ab-express.ru/articles/uchet-zapasov-po-novym-pravilam/> (дата обращения: 02.11.2021).

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ОБЩЕПРОИЗВОДСТВЕННЫХ И ОБЩЕХОЗЯЙСТВЕННЫХ РАСХОДОВ

Д. А. Кукарцева, И. И. Ивакина

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

Статья посвящена особенностям учета общепроизводственных и общехозяйственных расходов с учетом требований ФСБУ 5/2019 «Запасы». Рассмотрены состав общепроизводственных и общехозяйственных расходов; счета, используемые для их учета; особенности формирования расходов на этих счетах и правила их списания; приведены примеры бухгалтерских записей на указанных счетах. По результатам исследования сделаны обобщающие выводы.

Ключевые слова: общепроизводственные расходы, общехозяйственные расходы, затраты, база распределения.

FEATURES OF ACCOUNTING FOR GENERAL PRODUCTION AND GENERAL ECONOMIC EXPENSES

D. A. Kukartseva, I. I. Ivakina

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarskii rabochii prospekt, Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The article is devoted to the peculiarities of accounting for general production and general economic expenses in the light of the requirements of FSB 5/2019 "Reserves". It considers: the composition of general production and general economic expenses; accounts on which they are accounted for; features of the formation of expenses on these accounts and the rules for their write-off; examples of accounting records on these accounts are given. According to the results of the study, generalizing conclusions were made.

Keywords: general production expenses, general economic expenses, costs, distribution base.

Производство той или иной продукции требует определенных затрат, а формирование ее себестоимости играет важную роль в образовании прибыли хозяйствующего субъекта. Фактическая себестоимость готовой продукции и незавершенного производства состоит не только из прямых расходов, которые напрямую относятся к производству каких-либо изделий, но и из косвенных расходов, то есть затрат, не относящихся прямо к производству какого-либо изделия и включающих в себя как общепроизводственные, так и общехозяйственные расходы [1].

С 1 января 2021 года стал обязательным к применению Федеральный стандарт бухгалтерского учета 5/2019 «Запасы» (далее ФСБУ 5/2019), внесший ряд кардинальных

изменений в существующий порядок и практику их учета. Изменения затронули и действующий порядок учета косвенных расходов, в связи с этим особая роль отводится правильному их учету.

Под общепроизводственными расходами понимаются затраты на организацию, содержание и управление цехами либо другими производственными подразделениями основных, вспомогательных и обслуживающих производств. Их примерный состав представлен на рис. 1.

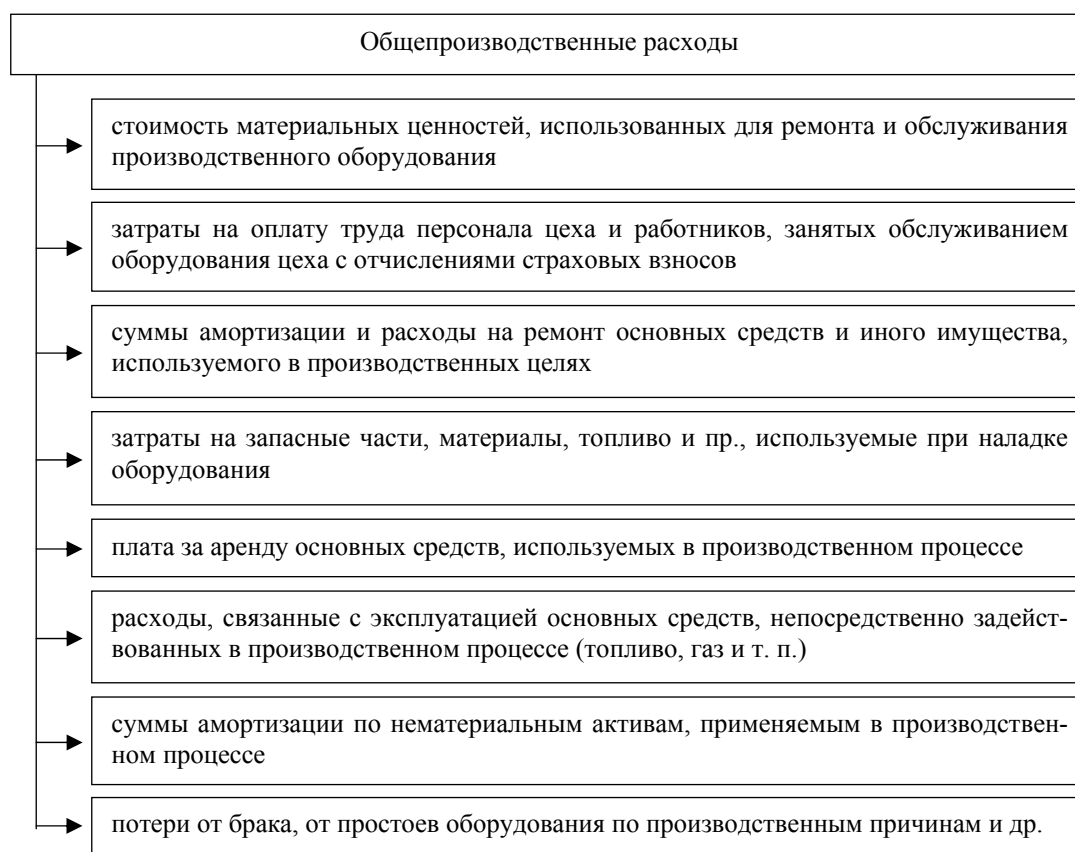


Рис. 1. Состав общепроизводственных расходов. Источник: [2]

Учет указанных расходов ведется на счете 25 «Общепроизводственные расходы», который является активным, собирательно-распределительным, на отчетную дату не имеющим сальдо. В течение отчетного периода общепроизводственные расходы на основании первичных документов (накладных, требований, расчетных ведомостей и пр.) собираются по дебету указанного счета.

В конце каждого отчетного периода счет 25 «Общепроизводственные расходы» подлежит закрытию путем списания в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» с распределением собранных на нем сумм расходов на виды продукции, создаваемые в соответствующих подразделениях.

Базой для распределения общепроизводственных расходов между основным, вспомогательным и обслуживающим производствами могут быть такие показатели, как материальные затраты, заработная плата рабочих основного производства, количество отработанных машино-часов работы оборудования, объем выработки в натуральных или стоимостных показателях. Выбранный способ распределения должен быть закреплён в учетной политике организации [3].

Аналитический учет общепроизводственных расходов должен вестись по статьям расходов в разрезе каждого производственного подразделения, где они возникают, в специальных ведомостях.

На основании первичных документов, подтверждающих факт и сумму произведенных расходов, а также направления их списания, на счетах бухгалтерского учета делаются записи (табл. 1).

Таблица 1

Отражение в учете общепроизводственных расходов*

Содержание фактов хозяйственной жизни	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Списана стоимость материалов, запасных частей, использованных для обслуживания и ремонта оборудования	25	10
Начислена зарплата общепроизводственному персоналу	25	70
Начислены страховые взносы с зарплаты общепроизводственного персонала на обязательное пенсионное, социальное, медицинское страхование и взносы на страхование от несчастных случаев и профзаболеваний	25	69
Списаны расходы на содержание помещений	25	23 (60, 76)
Начислена амортизация по оборудованию (нематериальным активам), используемым в основном или вспомогательном производстве	25	02 (05)
Списана стоимость недостач и потерь материальных ценностей, выявленных при инвентаризации кладовых цеха (за исключением отнесенных на потери от форс-мажорных обстоятельств и на виновные лица)	25	94
Включены в общепроизводственные расходы отчисления в резервы предстоящих расходов	25	96
Списаны расходы будущих периодов на общепроизводственные нужды отчетного периода	25	97
Списаны общепроизводственные расходы в конце отчетного периода	20, 23, 29	25

*Источник: [2; 4; 5; 6].

Следующий вид косвенных расходов – общехозяйственные расходы, которые связаны с управлением хозяйствующим субъектом, формированием его деятельности и содержанием общего имущества [4]. Состав управленческих расходов представлен на рис. 2.

Учет таких расходов ведется на активном счете 26 «Общехозяйственные расходы», который так же, как и счет 25, является собирательно-распределительным и сальдо на отчетную дату не имеет. В течение отчетного периода указанные расходы на основании первичных документов (актов, накладных, расчетных ведомостей, авансовых отчетов и пр.) отражаются по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы». Аналитический учет на нем ведется, как и на счете 25, по каждой статье соответствующих расходов, местам возникновения затрат в отдельных ведомостях [5].

Следует обратить внимание на то, что согласно п. 2 ФСБУ 5/2019 с 2021 года стоимость запасов, которые приобретены для управленческих нужд, допускается сразу отражать в расходах отчетного периода, минуя счет 10 «Материалы». Однако решение о таком способе учета необходимо отразить в учетной политике экономического субъекта [1].

Списание общехозяйственных расходов происходит с применением метода директ-костинг (как условно-постоянных) на счет 90, субсчет «Управленческие расходы», между видами проданной продукции, за исключением случаев, когда управленческие

расходы непосредственно связаны с приобретением или созданием запасов. Заккрытие счета 26 на счет 20 «Основное производство» в конце месяца с 2021 года не применяется [1; 2; 7].

Ниже приведены бухгалтерские записи по отражению в учете общехозяйственных расходов (табл. 2).

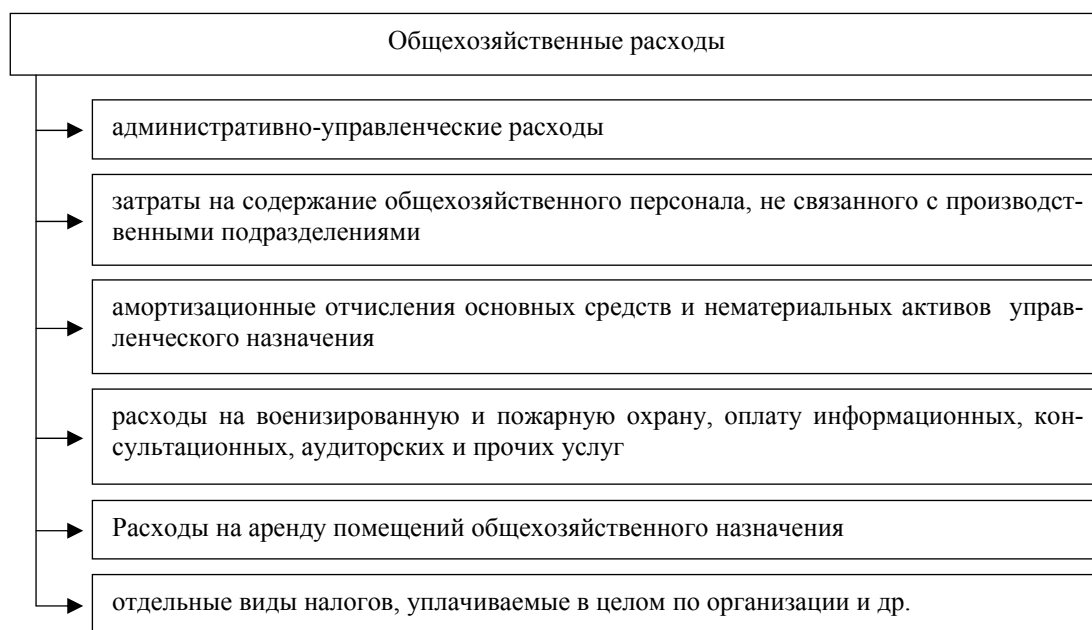


Рис. 2. Состав общехозяйственных расходов [2]

Таблица 2

Отражение в учете общехозяйственных расходов*

Содержание фактов хозяйственной жизни	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Списаны материалы (полуфабрикаты собственного производства), израсходованные на общехозяйственные цели	26	10 (21)
Начислена зарплата административно-управленческому персоналу организации	26	70
Начислены страховые взносы от заработной платы общехозяйственного персонала на обязательное пенсионное, социальное, медицинское страхование и взносы на страхование от несчастных случаев и профзаболеваний	26	69
Учтена в составе общехозяйственных расходов стоимость работ, выполненных сторонними организациями	26	60,76
Начислена амортизация по основным средствам (нематериальным активам) общехозяйственного назначения	26	02 (05)
Отнесены командировочные расходы управленческого персонала на общехозяйственные нужды	26	71
Включены на общехозяйственные нужды отчисления в резервы на предстоящие расходы	26	96
Списаны расходы будущих периодов на общехозяйственные нужды	26	97
Списаны общехозяйственные расходы в конце отчетного периода	90	26

*Источник: [2; 4; 5; 6].

Анализируя представленную выше информацию, можно сделать следующий вывод: общепроизводственные расходы, входящие в состав косвенных расходов, в совокупности с данными счета 20 «Основное производство» формируют основную часть себестоимости готовой продукции и незавершенного производства. В конце каждого отчетного периода общепроизводственные расходы подлежат списанию в размере, определенном исходя из установленной в учетной политике организации базы их распределения. В свою очередь общехозяйственные расходы с 2021 года списываются исключительно на счет 90 «Продажи».

Библиографические ссылки

1. Российская Федерация. Министерство финансов. Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 15.11.2019 № 180н. URL : <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 02.09.2021).
2. 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: 02.09.2021).
3. Дмитриева И. М. Бухгалтерский учет с основами МСФО : учебник и практикум для вузов. 6-е изд., перераб. и доп. М. : Юрайт, 2021. 319 с.
4. Бухгалтерский учет и анализ : учебник для вузов / И. В. Захаров, О. Н. Тарасова ; под ред. И. М. Дмитриевой. М. : Юрайт, 2021. 358 с.
5. Воронченко Т. В. Бухгалтерский учет. В 2 ч. Ч. 1 : учебник и практикум для среднего профессионального образования. 2-е изд. М. : Юрайт, 2021. 353 с.
6. Фельдман И. А. Бухгалтерский учет : учебник для вузов. М. : Юрайт, 2021. 287 с.
7. Доходы организации (ПБУ 9/99) [Электронный ресурс] : Положение по бухгалтерскому учету : утв. приказом М-ва финансов РФ от 06.05.1999 № 32н. URL: <http://base.garant.ru/12115839/> (дата обращения: 02.09.2021).

МЕТОДИКА НАЛОГОВОГО АУДИТА ОРГАНИЗАЦИЙ ЛЕСНОЙ ОТРАСЛИ

Ю. В. Леонова

Инспекция Федеральной налоговой службы по Центральному району г. Красноярск
Российская Федерация, 660049, г. Красноярск, ул. Парижской Коммуны, 39б

В ходе исследования были рассмотрены методические аспекты налогового аудита организаций лесной отрасли. Рассмотрены виды и особенности деятельности, налогообложения и налогового учета организаций лесной отрасли. Исследованы представленные в различных источниках инструменты налогового аудита. Оценена возможность применения имеющихся инструментов для проведения налогового аудита организаций лесной отрасли. По итогам исследования были разработаны рекомендации по применению инструментов налогового аудита организаций лесной отрасли, учитывающие их специфику. Рекомендации позволяют сократить сроки основного этапа проведения налогового аудита и документировать ход проверки.

Ключевые слова: налоговый аудит, инструменты налогового аудита, лесная отрасль.

TAX AUDIT METHODOLOGY OF FOREST INDUSTRY ORGANIZATIONS

Yu. V. Leonova

Inspectorate of the Federal Tax Service for the Central District of Krasnoyarsk
39b, Paris Commune Str., Krasnoyarsk, 660049, Russian Federation

In the course of the study, the methodological aspects of the tax audit of organizations of the timber industry were considered. The types and features of activity, taxation and tax accounting of organizations of the timber industry are considered. The tax audit tools presented in various sources are studied. The possibility of using the available tools for conducting a tax audit of organizations of the timber industry is evaluated. Based on the results of the study, recommendations were developed on the use of tax audit tools for organizations of the timber industry, taking into account their specifics. The recommendations allow you to reduce the time of the main stage of the tax audit and document the progress of the audit.

Keywords: tax audit, tax audit tools, forest industry.

Лесная отрасль является важной отраслью современной российской экономики. Природно-климатические условия, огромная территория создают высокий потенциал в лесозаготовке на различных территориальных зонах России, в том числе в Сибири.

Лесная отрасль обладает высоким экспортным потенциалом, способна приносить валютную выручку экспортерам и доходы в бюджеты различных уровней. Лесная отрасль является также важным поставщиком ресурсов в другие отрасли (если они не являются частью деревообрабатывающих и перерабатывающих комплексных произ-

водств), в частности, для целлюлозно-бумажной промышленности, строительства, производства мебели и других.

Лесная отрасль является трудо- и материалозатратной, а также фондоемкой отраслью, она потребляет значительное количество материальных ресурсов, создаваемых в других отраслях, в частности машиностроительной отрасли (тракторы, тягачи, лесовозы, бензомоторные пилы, кусторезное, трелевочное и сучкорезное оборудование, подборщики-сортиментовозы, пилорамы, деревообрабатывающие станки и т. д.). Таким образом, развитие лесной отрасли способствует и наличию спроса на продукцию других отраслей экономики, в первую очередь связанных с производством оборудования для лесной отрасли.

Современное состояние и проблемы развития лесной отрасли России на современном этапе рассматривались такими авторами, как А. А. Поконов [11], Е. Дмитриева [4], О. Дронова [5], С. С. Ерёмин [6], Ю. С. Кабирова [8], Г. И. Золотарева, А. Ю. Богданова, Е. С. Чернохатова [7], К. Багинян, А. Сулин, О. Глинский [2], А. Королева [9], и многими другими.

Начавшаяся с 2020 года пандемия коронавирусной инфекции нанесла ущерб развитию лесной отрасли. Она снизила спрос на готовую продукцию, а также ограничила возможности по использованию рабочей силы, в том числе работающей вахтовым методом. В таких условиях снижалась выручка организаций лесной отрасли и их прибыль.

Поскольку прибыльность организаций является одним из критериев для назначения выездных налоговых проверок, увеличился риск налоговых проверок и последующего применения налоговых санкций к организациям лесной отрасли.

Таким образом, вопросы правильности исчисления налогов, особенно налога на прибыль организаций, его правильного исчисления и учета на современном этапе являются актуальными для организаций лесной отрасли. Для обеспечения правильности и законности в вопросах исчисления налогов, их точного учета необходимо проведение контроля по данному направлению, основным способом которого является налоговый аудит.

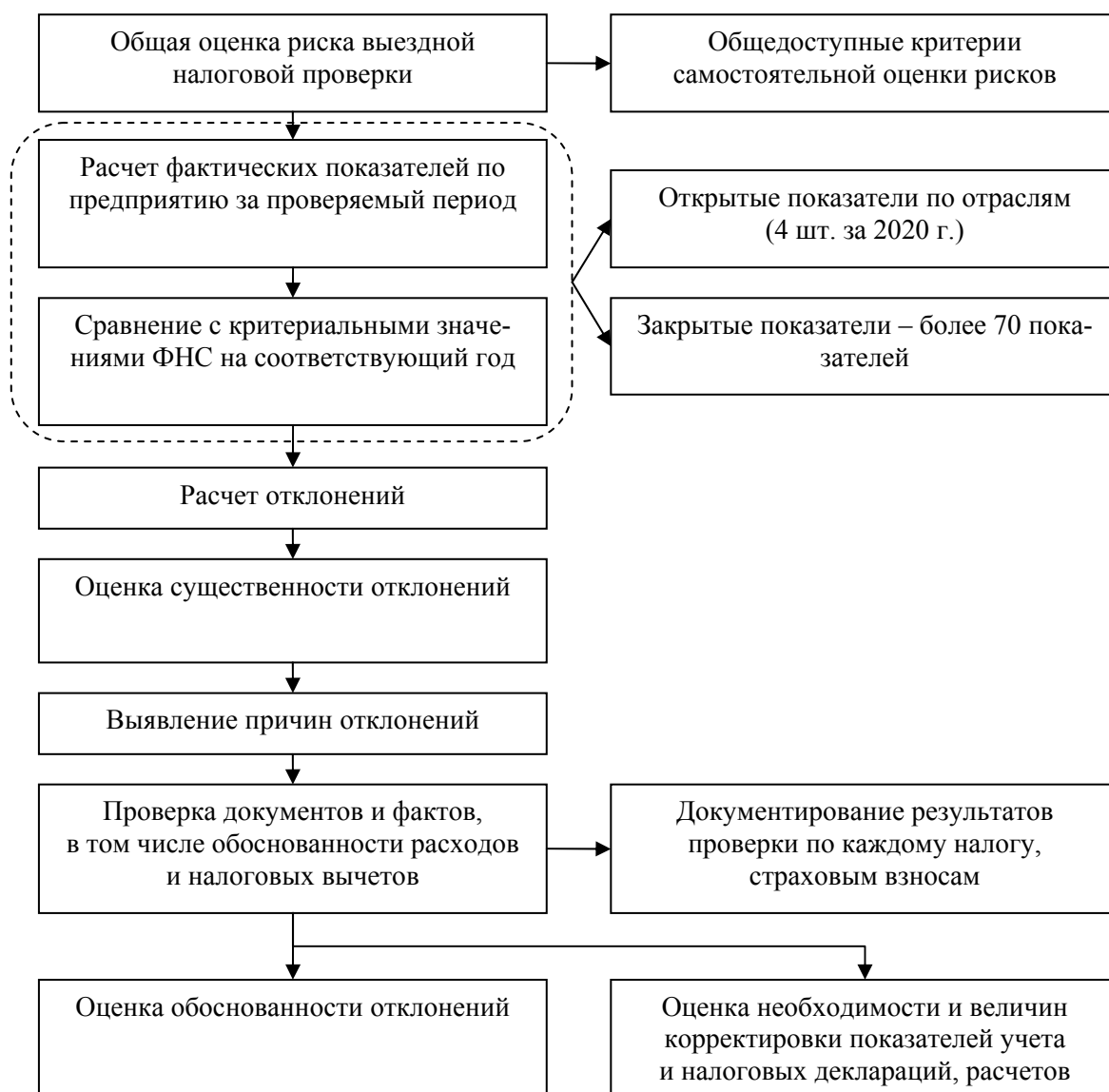
Для организаций лесной отрасли налоговый аудит является направлением инициативного аудита, который может быть организован и проведен как в форме внешнего аудита (с привлечением аудиторских организаций на основе договоров), так и в форме внутреннего аудита, с привлечением необходимых специалистов.

Лесная отрасль является материало- и фондоемкой отраслью и существенно отличается по специализации организаций (лесозаготовка, лесопереработка, лесовосстановление и т. д.). В силу этого в учебной и специализированной научно-практической литературе не представлено специализированных инструментов налогового аудита организаций лесной отрасли.

Актуальность изучения вопросов, касающихся развития инструментов налогового аудита организаций лесной отрасли, обусловлена необходимостью формирования специализированных инструментов налогового аудита. Наличие таких инструментов способно повысить эффективность деятельности аудиторских организаций, а значит, потенциально снизить стоимость затрат на аудиторские услуги для организаций лесной отрасли при проведении ими налогового аудита.

Наличие особенностей деятельности и их учета, а также изменение подходов к налоговому аудиту и налоговому контролю в целом, широкое внедрение в последние годы риск-ориентированного подхода при планировании выездных налоговых проверок и иных мероприятий налогового контроля обусловили необходимость формирования методики и инструментов налогового аудита организаций лесной отрасли.

В укрупненном виде методика налогового аудита для риск-ориентированного подхода представлена на рисунке.



Методика налогового аудита при применении риск-ориентированного подхода

Общая оценка риска выездной налоговой проверки проводится на основе 12 общедоступных критериев самостоятельной оценки рисков, представленных и описанных в приложении № 2 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@.

Для оценки риска выездной налоговой проверки разработана форма рабочего документа, представленного в табл. 1.

В графе 1 указывается наименование критерия. В графе 2 раскрывается содержание критерия. В графе 3 ставится отметка о выполнении критерия, что свидетельствует о повышенном риске выездной налоговой проверки.

В графе 4 указывается дополнительная необходимая информация, например, обосновывающая объективные причины выполнения критерия. Например, разные способы учета или время признания расходов согласно требованиям бухгалтерского и налогового учета (амортизируемое имущество, амортизационная премия и т. п.).

Приведенные в приложении № 2 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ критерии не являются для налоговых органов исчерпывающими. Кроме того, они частично дублируют друг друга (например, п. 8 – отсутствие деловой цели по сделке и п. 12 – высокий налоговый риск связаны с оценкой надежности контрагентов и формированием их «цепочек»).

Таблица 1

**Рабочий документ для оценки риска выездной налоговой проверки
по 12 общедоступным критериям (фрагмент)**

Наименование критерия	Значения критерия	Выполняется ли критерий на предприятии	Примечание
1	2	3	4
Налоговая нагрузка ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности)	Согласно Приложениям № 3, 4 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@		
Отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков	Осуществление финансово-хозяйственной деятельности с убытком в течение двух и более календарных лет		
Значительные суммы налоговых вычетов по НДС за определенный период	Доля вычетов по НДС налога равна либо превышает 89 % от суммы налога, исчисленного с налоговой базы за период 12 месяцев		

Также вопросы оценки высокого налогового риска раскрыты в п. 12 приложения № 2 и в приложении № 6 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@.

Для документирования оценки показателей предприятия разработана форма рабочего документа, представленная в табл. 2.

Таблица 2

**Рабочий документ для оценки контролируемых показателей предприятия,
в том числе налоговой нагрузки и рентабельности (фрагмент)**

Наименование показателя	Значение критерия по требованиям ФНС за проверяемый период	Фактическое значение показателя	Отклонение	Существенность отклонения	Причины отклонения	Оценка обоснованности отклонения
1	2	3	4	5	6	7

В графе 1 указывается наименование контролируемого показателя. Если проверка проводится только на основе открытых показателей, то указываются только эти 4 показателя.

Если проверка проводится налоговым органом, то указываются все показатели, как открытые, так и закрытые.

В графе 2 указывается критериальное значение показателя на соответствующий год. Открытые значения критериев приведены в приложениях № 3, 4 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@.

В графе 3 приводится фактическое значение показателя по проверяемому предприятию.

Графа 4 рассчитывается как разница между графами 3 и 2.

В графе 5 отражается информация о существенности отклонения, оцениваемая на основе профессионального суждения аудитора или иных заранее установленных критериев (например, критерия 5 %).

В графе 6 раскрываются причины отклонений. Для показателей общего характера (в целом по предприятию, в частности, для открытых показателей) указываются причины отклонений. Эта информация формируется как на основе опросов и анкетирования руководства и персонала проверяемого предприятия, так и на основе фактических данных первичных документов. В частности, причинами отклонений показателей налоговой нагрузки и рентабельности могут выступать:

- неверно определенный код вида деятельности (ОКВЭД-2);
- временные проблемы с реализацией продукции, работ или услуг, например, вследствие пандемии и санитарно-эпидемиологических ограничений;
- увеличение затрат, связанное с повышением цен поставщиками;
- осуществление инвестиций в быстроамортизируемые основные средства, применение амортизационной премии;
- увеличение запасов товаров и материалов и другие.

Разработанная методика и формы рабочих документов позволяют провести налоговый аудит и задокументировать его ход и результаты, выявить зоны риска, возможные ошибки и своевременно их устранить. В случае своевременного исправления налоговых деклараций и уплаты налога предприятие не будет нести налоговой ответственности в виде штрафов.

Библиографические ссылки

1. Российская Федерация. Федеральная налоговая служба. Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок [Электронный ресурс] : приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@. URL: <http://www.consultant.ru>. (дата обращения: 02.09.2021).

2. Багинян К., Сулин А., Глинский О. Обзор лесопромышленного комплекса России, 2020 г. [Электронный ресурс]. URL : https://www.ey.com/ru_ru/industrial-products/russian-forest-sector-overview-2020 (дата обращения: 02.09.2021).

3. Богданова А. Ю., Золотарева Г. И. Риски экономической безопасности предприятий лесной отрасли, связанные с материально-производственными запасами [Электронный ресурс] // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики // Научная электронная библиотека Elibrary.ru. URL: https://www.elibrary.ru/download/elibrary_41833697_13704812.pdf (дата обращения: 02.09.2021).

4. Дмитриева Е. Деревообработка РФ. Статистика 2020 г. [Электронный ресурс] // Лес Онлайн : сайт. URL : https://www.lesonline.ru/analytic/?cat_id=12&n=399621 (дата обращения: 29.07.2021).

5. Дронова О. Лесопромышленную отрасль ждут большие перемены [Электронный ресурс] // Российская газета : сайт. URL : <https://rg.ru/2020/12/04/lesopromyshlennuiu-otrasl-zhdut-bolshie-peremeny.html> (дата обращения: 29.07.2021).

6. Еремин С. С. Проблемы лесной промышленности [Электронный ресурс] // Научная электронная библиотека Elibrary.ru. URL: https://www.elibrary.ru/download/elibrary_37600353_32757851.pdf (дата обращения: 02.09.2021).
7. Золотарева Г. И., Богданова А. Ю., Чернохатова Е. С. Анализ факторов, оказывающих негативное влияние на экономическую безопасность при движении материально-производственных запасов предприятий лесной отрасли // Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики. 2017. № 19. С. 53–59.
8. Кабирова Ю. С. Основные проблемы организации и ведения бухгалтерского и налогового учета основных средств на предприятиях лесной отрасли // Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики. 2019. № 22. С. 95–99.
9. Королева А. Лесная отрасль стоит на пороге масштабных изменений [Электронный ресурс] // Эксперт. URL: <https://expert.ru/expert/2021/13/lesnaya-otrasl-stoit-na-poroge-masshtabnykh-izmeneniy/> (дата обращения: 29.07.2021).
10. Осипов Б. А., Пивень М. В. Концентрация производства как фактор устойчивого развития лесной промышленности // Вестник ТГЭУ. 2009. № 3. С. 14–17.
11. Поконов А. А. Лесопромышленный комплекс России в 2020 году: проблемы и перспективы развития // Московский экон. журнал. 2020. № 12. С. 707–712.

© Леонова Ю. В., 2021

ОСОБЕННОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИЙ ЛЕСНОЙ ОТРАСЛИ

Ю. В. Леонова

Инспекция Федеральной налоговой службы по Центральному району г. Красноярск
Российская Федерация, 660049, г. Красноярск, ул. Парижской Коммуны, 39б

Лесная отрасль играет важную роль в экономике России. В силу географических и природно-климатических особенностей Россия обладает значительными лесными ресурсами. Это обеспечивает высокий экспортный потенциал экономики России. Однако в лесной отрасли существуют значительные проблемы. Организации лесной отрасли осуществляют разнообразные виды деятельности, такие как лесозаготовительная, лесоперерабатывающая, лесовосстановительная и сопутствующие им. В производственно-технологическом процессе организаций лесной отрасли пересекаются многообразные факторы различной природы. В статье рассмотрены и систематизированы особенности деятельности организаций лесной отрасли.

Ключевые слова: лесная отрасль, особенности деятельности, проблемы лесной отрасли.

FEATURES OF BUSINESS AND TAXATION FOREST INDUSTRY ORGANIZATIONS

Yu. V. Leonova

Inspectorate of the Federal Tax Service for the Central District of Krasnoyarsk
39b, Paris Commune Str., Krasnoyarsk, 660049, Russian Federation

The forest industry plays an important role in the Russian economy. Due to geographical and climatic features, Russia has significant forest resources. This provides a high export potential of the Russian economy. However, there are significant problems in the forest industry. Forest industry organizations carry out a variety of activities, such as logging, forest processing, reforestation and related activities. In the production and technological process of forest industry organizations, diverse factors of different nature intersect. The paper considers and systematizes the features of the activities of forestry organizations.

Keywords: forest industry, features of activity, problems of the forest industry.

Предприятия лесной отрасли в Российской Федерации являются, как правило, коммерческими организациями, основной целью деятельности которых является, согласно Гражданскому кодексу Российской Федерации [1], получение прибыли. Это во многом предопределяет имеющиеся проблемы в современном развитии лесной отрасли, в частности, связанные с небережливым лесозаготовлением и неполным лесовосстановлением или отсутствием его. Кроме общегражданского законодательства, деятельность

организаций лесной отрасли регламентирована лесным законодательством согласно Лесному кодексу Российской Федерации [2].

Организации лесной отрасли осуществляют разнообразные виды деятельности, такие как лесозаготовительная, лесоперерабатывающая, лесовосстановительная и сопутствующие им. В производственно-технологическом процессе организаций лесной отрасли пересекаются многообразные факторы различной природы:

- природно-климатические;
- производственно-технологические;
- социально-экономические;
- антропогенные и другие.

Производство на предприятиях лесной отрасли является сложной многооперационной системой, где все операции, которые осуществляются на лесосеке, происходят в условиях непосредственного влияния комплекса природно-климатических факторов как на рабочих, так и на технику [3, с. 37].

В силу этого для организаций лесной отрасли характерны особенности их функционирования, которые будут оказывать влияние на отражение деятельности организаций лесной отрасли в бухгалтерском и налоговом учете и формирование их налоговых обязательств.

Особенностью налогообложения является то, что на работу данной отрасли экономики значительное влияние оказывает сезонность. Промышленные организации, занятые в сезонных производствах, имеют право на «налоговые каникулы», то есть могут получить отсрочку или рассрочку по уплате налогов.

Заготовка древесины является одним из видов лесопользования, поэтому хозяйствующие субъекты, осуществляющие такой вид деятельности, являются плательщиками арендных платежей за пользование лесным фондом.

Основными плательщиками арендных платежей за пользование лесным фондом являются предприятия лесной отрасли, которые при формировании себестоимости продукции, работ и услуг руководствуются отраслевыми особенностями состава затрат.

Затраты, образующие себестоимость продукции, должны группироваться в соответствии с их экономическим содержанием. Налоги, сборы, платежи и другие обязательные отчисления, производимые в соответствии с законодательством, относятся к элементу «Прочие затраты», таким образом, арендная плата относится на лесозаготовительное производство по элементу «Прочие затраты» и должна учитываться по статье «Платежи за пользование лесным фондом».

В соответствии с ПБУ 10/99 сумма платежей за пользование лесным фондом будет являться расходом по обычным видам деятельности, поскольку понесенный расход считается расходом, осуществление которого связано с выполнением работ, оказанием услуг.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета сумма исчисленного платежа отражается организацией по дебету счета 20 «Основное производство» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» на соответствующем субсчете.

Г. И. Золотаревой с соавторами были выделены следующие значимые для организаций лесной отрасли характеристики:

- удаленность производственных участков от мест переработки и реализации производственной продукции;
- зависимость производственного процесса, транспортировки от климатических условий и географических особенностей местности;
- сложная схема транспортировки сырья и готовой продукции к местам реализации;

– необходимость доставки ГСМ, запчастей, спецодежды непосредственно на производственные участки ввиду их удаленности и малой мобильности используемой там спецтехники [4, с. 54].

В силу особенностей лесной отрасли, а также ослабления контроля со стороны государства в последние годы в ней отмечен ряд проблем:

- 1) нерациональное использование лесных ресурсов;
- 2) загрязнение рек сточными водами;
- 3) несанкционированные вырубki лесонасаждений;
- 4) увеличение пожароопасных районов, площадей лесных пожаров [5].

Заботливое отношение к лесному массиву позволит сохранить большие объемы лесных запасов, что приведет к дальнейшему расширению границы лесных насаждений. Это позволит обеспечить заготовку нужных объемов лесных ресурсов в будущем. Также необходимо уделять внимание бережному хранению уже заготовленной древесины на складах. Важной является и бережливая транспортировка леса. При молевом сплаве часть лесоматериалов в результате потери ими плавучести тонет, при этом засоряя русла рек отходами, ветвями и топляками; происходит механическое воздействие на нерестилища рыб. Под влиянием вымываемых из древесины веществ развиваются микроорганизмы, которые поглощают растворенный в воде кислород [5].

Несанкционированная рубка деревьев также является важной проблемой на территории Российской Федерации. В результате незаконных рубок нарушаются расчетные лесосеки ценных пород, отсутствует полноценное лесовосстановление, и рубки зарастают малоценными породами древесины [5].

В силу структурной искаженности лесной отрасли России в ней преобладает лесозаготовка по сравнению с лесопереработкой и производством продукции из древесины.

Разные методы заготовки леса подразумевают использование разной техники и агрегатов для валки, заготовки и транспортировки древесины [6, с. 97].

Хлыстовая технология заготовки подразумевает наличие такого оборудования, как специализированные валочно-пакетирующие машины; трелевочные трактора; сучкорезные машины.

Сортиментная технология заготовки предполагает использование харвестера или форвардера.

Если организация лесной отрасли не имеет возможности использовать при заготовке дорогостоящее оборудование, то валка леса осуществляется с применением более простой, но специализированной техники и специального оборудования:

- бензо- и электропилы;
- гидроманипулятор;
- грузовые транспортные средства (сортиментовозы);
- прицеп-ропуск, телега-сортиментовоз и прочее.

Лесозаготовка – достаточно трудоемкий процесс. Как правило, выделенный для лесозаготовки участок леса находится на значительном расстоянии от дорог и других инфраструктурных объектов. Необходимая техника завозится на участок и остается там до полной выработки лесосеки. В результате в процессе работы основные средства подвергаются воздействию разных погодных условий, в том числе неблагоприятных [6, с. 97].

В таких условиях важным аспектом является концентрация и рациональное размещение производства. Процессы концентрации производства в лесной промышленности позволяют более эффективно использовать все основные элементы производства, сосредоточить на одном предприятии большие производственные мощности, машины и оборудование более высокого технического уровня; разрабатывать и осуществлять политику экономного расходования материальных и финансовых ресурсов, рабочей силы;

сократить расходы на управление; более полно и рационально использовать древесину низкого качества и мягколиственных пород, а также отходы лесозаготовок и переработки древесины [7, с. 15].

Б. А. Осипов и М. В. Пивень отмечают, что «особенностью лесной промышленности является необходимость сплочения обособленных мелких разрозненных предприятий для упрочнения их позиций непосредственно в отрасли» [7, с. 15–16].

Проведенное исследование позволило выявить многочисленные особенности деятельности организаций лесной отрасли:

- взаимная удаленность лесосек, участков и складов;
- сезонность и подверженность воздействию природно-климатических факторов;
- многостадийный характер технологически взаимосвязанных операций и процессов;
- использование различного оборудования и технологий для выполнения равнозначных технологических операций;
- необходимость концентрации и рационального размещения производственных ресурсов;
- наличие многочисленных внешних и внутренних факторов различной природы;
- наличие структурных диспропорций;
- высокие потери при заготовке, транспортировке и переработке.

Эти особенности оказывают влияние на построение учета и контроля в организациях лесной отрасли, определяя рискованные зоны и объекты контроля, а также направления детализации аналитического учета.

Библиографические ссылки

1. Российская Федерация. Законы. Гражданский кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон № 51-ФЗ : [принят Государственной Думой 21 октября 1994 года]. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 30.05.2021).
2. Российская Федерация. Законы. Лесной кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон № 201-ФЗ : [принят Государственной Думой 08 ноября 2006 года. Одобрен Советом Федерации 24 ноября 2006 года]. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 30.05.2021).
3. Богданова А. Ю., Золотарева Г. И. Риски экономической безопасности предприятий лесной отрасли, связанные с материально производственными запасами // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики // Научная электронная библиотека Elibrary.ru : сайт. URL: https://www.elibrary.ru/download/elibrary_41833697_13704812.pdf (дата обращения: 30.05.2021).
4. Золотарева Г. И., Богданова А. Ю., Чернохатова Е. С. Анализ факторов, оказывающих негативное влияние на экономическую безопасность при движении материально-производственных запасов предприятий лесной отрасли // Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики. 2017. № 19. С. 53–59.
5. Еремин С. С. Проблемы лесной промышленности [Электронный ресурс] // Научная электронная библиотека Elibrary.ru : сайт. URL: https://www.elibrary.ru/download/elibrary_37600353_32757851.pdf (дата обращения: 30.05.2021).
6. Кабинова Ю. С. Основные проблемы организации и ведения бухгалтерского и налогового учета основных средств на предприятиях лесной отрасли // Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики. 2019. № 22. С. 95–99.
7. Осипов Б. А., Пивень М. В. Концентрация производства как фактор устойчивого развития лесной промышленности // Вестник ТГЭУ. 2009. № 3. С. 14–17.

НАЛОГОВЫЕ РИСКИ, ПРОЯВЛЯЕМЫЕ ЧЕРЕЗ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ В ОПК

И. В. Мурников

ООО «Байкитская нефтегазоразведочная экспедиция»
Российская Федерация, 660077, г. Красноярск, ул. Весны, д. 3а

Приводятся нормы законодательства должной осмотрительности, критерии сделок, которые попадают под налоговый контроль, критерии сделки, которая является рыночной, а также методики трансфертного ценообразования. Описаны контролирующие органы и их методика контроля цены при исполнении государственного оборонного заказа.

Ключевые слова: должная осмотрительность, критерии самостоятельной оценки рисков, экономическая безопасность, ресурсы и системы по проверке контрагента, ОПК, ГОС, ФАС России.

TAX RISKS MANIFESTED THROUGH PRICING IN THE DEFENSE INDUSTRIAL COMPLEX

I. V. Murnikov

Baikit Oil and Gas Exploration Expedition
3a, Vesni Str., Krasnoyarsk, 660077, Russian Federation

The article presents the norms of due diligence legislation, criteria for transactions that fall under tax control, criteria for a transaction that is market-based, as well as transfer pricing methods. The controlling authorities and their methods of price control in the execution of the state defense order are described. Keywords: due diligence, criteria for independent risk assessment, economic security, counterparty verification resources and systems, defense industry, State, FAS of Russia

Keywords: due diligence, criteria for independent risk assessment, economic security, counterparty verification resources and systems, defense industry, State, FAS of Russia.

Каждое предприятие, любая коммерческая деятельность сопряжены с рисками, данный факт закреплен на законодательном уровне – ст. 2 ГК РФ: деятельность, предпринимательская деятельность является самостоятельной, осуществляется на свой риск, направлена на систематическое извлечение прибыли [2].

На законодательном уровне понятие экономической безопасности не закреплено, ранее в Федеральном законе «О безопасности» от 05.03.1992 № 2446-1 приводилось следующее определение безопасности: это состояние защищенности жизненно важных интересов личности, общества, государства от внутренних и внешних угроз.

Так, исходя из указанного, любое предприятие обладает потенциальными рисками, а именно такими, как внутренние и внешние. Внешние обусловлены различными факторами, внутренние происходят от персонала. Более того, риски могут и быть смешан-

ными, и их объединяет коррупция либо низкая квалификация работников предприятия, которая приводит к необоснованным убыткам.

Так, в постановлении ВАС от 12.10.2006 № 53 п. 4 указывается, что налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. Кроме того, в п. 5 указывается, что о необоснованности налоговой выгоды может свидетельствовать совершение операций с товаром, которые не производились или не могли быть произведены в объеме, указанном налогоплательщиком, в том числе, как указывается в п. 9, должно иметь место наличие разумного экономического смысла [3].

В приказе ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» указывается, что приобретение товаров через посредников, «цепочки контрагентов» без наличия разумных экономических или иных причин может относиться к ведению ФХД с высоким налоговым риском [10].

Перечисленное можно отнести к фактам завышения цен поставщиков, даже у таких предприятий, где введены процедуры закупочной деятельности, коммерческие либо государственные, в рамках Федерального закона «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» от 05.04.2003 № 44-ФЗ [4] и Федерального закона «О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц» от 18.07.2011 № 223-ФЗ [6]. Процедура закупочной деятельности основывается исключительно на наилучшем предложении цены для заказчика. Однако по разным причинам начальная максимальная цена контракта может быть определена с искажением, т. е. завышена, в том числе умышленно. Искажение может достигаться различными методами, самый распространенный и исчерпывающий из которых – пампинг, т. е. искусственное завышение цены путем отсутствия «здоровой» конкуренции либо создания ажиотажа.

Как указывается в ст. 424 ГК РФ, цена признается рыночной, если она находит свое подтверждение в аналогичных сделках [2].

В налоговом законодательстве отведены отдельные статьи и главы, которые указывают на работу по проверке ценообразования:

1) в статье 40 НК РФ указывается, что налоговые органы при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов вправе проверять правильность применения цен по сделкам, которые, помимо прочего, имеют отклонение цены более чем на 20 % по сравнению с аналогичными товарами [1];

2) раздел VI НК РФ «Взаимозависимые лица и международные группы компаний. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании. Документация по международным группам компаний» приводит методы определения рыночных цен, а именно: сопоставимых рыночных цен, цены последующей реализации, затратный, сопоставимой рентабельности, метод распределения прибыли [1].

Следовательно, при несоответствии цены рыночным имеются риски доначисления налогов по нескольким видам: НДС и на прибыль, в том числе с применением штрафных санкций.

Выбор метода и расчет цены должны быть обоснованы, такой вывод указывается в письме ФНС России от 02.09.2019 № СА-4-7/17555 «О направлении Обзора судебных споров в отношении налогового контроля в области трансфертного ценообразования» [11]. В случае если перечисленные методы не позволяют определить соответствие договорной цены рыночному уровню ввиду сделки, не относящейся к основной деятельности предприятия, допускается использование независимой оценки, как указыва-

ется в п. 9 ст. 105.7 НК РФ и в п. 3 письма Минфина России от 29.04.2014 № 03-01-РЗ/20100 «О применении страховщиками положений раздела V.1 Налогового кодекса Российской Федерации» [12].

Для определения рыночной цены используются данные специализированных агрегаторов по предоставлению соответствующей информации, таких как «Argus media», «Цена-информ», «Piatts/McGraw-Hill Companies Inc.», «Orbis (Bureau van Dijk Electronic Publishing)». Кроме того, для определения цен можно использовать такие источники отдельных ресурсов, как таможенная статистика внешней торговли – customs.ru. Сведения о ценах и биржевых котировках содержатся в источнике: Росстат – Мультистат ГМЦ Росстата – multistat.ru, в том числе российские биржи АТС – atsenergo.ru, Московская энергетическая биржа – mosenex.ru, Санкт-Петербургская международная товарно-сырьевая биржа – s-pimex.ru и зарубежные биржи: CME Group – cmegroup.com, ICE Group – theice.com/homepage.jhtml, LME Group – lme.com, NYSE Euronext Group – nyse.com, а также другие.

Такие данные используются налоговыми органами, что подтверждает постановление от 28.09.2011 № Ф03-4455/2011 Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа. Упомянутым судом приняты данные Лондонского рынка драгоценных металлов, так как, определяя рыночную цену, инспекция приняла исчерпывающие меры по выполнению требований положений статьи 40 НК РФ. Однако стоит учитывать, что в соответствии с Федеральным законом от 26.03.1998 № 41-ФЗ «О драгоценных камнях и драгоценных металлах» цена драгоценных металлов должна соответствовать мировым ценам.

В письмах Минфина России от 31.12.2009 № 03-02-08/95, от 01.08.2008 № 03-02-07/1-333 отмечается, что для определения рыночной цены могут использоваться цены, опубликованные в официальных изданиях, в том числе сведения органов, уполномоченных в области статистики. Такие сведения признаются судами в качестве официальных источников. Такой подход применялся в постановлении Федерального Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 19.08.2011 № А32-25109/2010 [13; 14].

В письме Минфина России от 18.07.2005 № 03-02-07/1-190 указывается, что для определения рыночных цен может использоваться информация о таможенной стоимости товаров. В постановлении Федерального Арбитражного суда Поволжского округа от 26.10.2011 № А57-12172/2010 отмечается, что официальным источником информации о рыночных ценах являются данные таможенной статистики. Указанная информация публикуется в сборнике «Таможенная статистика внешней торговли РФ» в соответствии с порядком ведения таможенной статистики внешней торговли РФ по субъектам РФ (утв. приказом Федеральной таможенной службы России от 18.07.2011 № 1470) [15].

Также в письме Минфина России от 01.08.2008 № 03-02-07/1-329 говорится, что результат независимой оценки возможно использовать при определении сторонами цены для совершения сделки с объектом оценки, в частности для использования в целях налогообложения. При этом арбитражными судами принимаются такие отчеты экспертов, о чем свидетельствует постановление Федерального Арбитражного суда Поволжского округа от 26.10.2011 № А57-12172/2010 [16].

Кроме того, для определения рыночной цены возможно использовать такой ресурс, как «Государственные закупки», где размещаются материалы о контрактах, номенклатуре товаров, работ, услуг и их ценах. Данный метод не дает 100 % достоверную гарантию определения цены по уже названным выше причинам, как, например, направление отдельных запросов коммерческих предложений, но позволяет оперативно получить ценовую информацию по ряду аналогичных сделок.

Стоит учитывать, что, как указывается в Постановлении Президиума ВАС РФ от 08.10.2013 № 6004/13 по делу А40-56571/12-141-52, сделка может быть признана ни-

чтожной (ст. 166 ГК РФ), если она совершена на условиях, заведомо невыгодных для одной из сторон, в данном случае с намерением причинения компании убытков и выведения активов из-под контроля законных кредиторов. Кроме того, судом установлено, что сделка по выводу активов совершена с нарушением правил о конфликте интересов, что также являлось дополнительным основанием для признания рассматриваемой сделки недействительной.

В ст. 61.2 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)» от 26.10.2002 № 127-ФЗ говорится, что сделка может быть признана арбитражным судом недействительной при неравноценном встречном исполнении обязательств одной из сторон, в том числе если имеется факт завышения цены (подозрительная сделка) [7].

Федеральный закон «О государственном оборонном заказе» (ГОЗ) от 29.12.2012 № 275 устанавливает следующие нормы контроля в части цены:

- госконтроль и надзор в сфере ГОЗ осуществляет ФАС России (п. 16 ст. 3);
- не допускается необоснованное завышение цены на продукцию ГОЗ (ч. 3, ст. 8);
- предоставление расчетно-калькуляционных материалов (п. 19 ч. 1, ст. 8) [5].

Согласно Положению ФАС России, утвержденному Постановлением Правительства РФ от 30.06.2004 № 331, служба контролирует (п. 5.3.1.1):

- порядок образования цен на продукцию ГОЗ;
- соблюдение требований и положений действующего законодательства в сфере ГОЗ организациями-заказчиками, головными исполнителями и исполнителями [8].

При проведении контрольных мероприятий ФАС России руководствуется нормами законодательства в сфере ГОЗ, закупочной деятельности, а также госрегулирования цен на продукцию, поставляемую по ГОЗ в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 02.12.2017 № 1465 «О государственном регулировании цен на продукцию, поставляемую по ГОЗ» [9]. Проверка осуществляется в том числе по закупкам, которые не подлежат размещению, например в соответствии с Распоряжением Правительства РФ от 30.06.2016 № 1247-р.

Таким образом, цена сделки является важным элементом экономической безопасности, и нельзя недооценивать его при наличии отдельных регламентирующих процедур закупки, так как процедура может быть нарушена, и, как следствие, для компании данный факт будет являться не только кадровым риском, но и налоговым. При условии, если это продукция по ГОЗ, то цена изделия может быть не принята, т. е. не подтверждена и как следствие не оплачена заказчиком.

Библиографические ссылки

1. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации от 05.08.2000 № 117-ФЗ (в ред. от 02.07.2021) [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/ (дата обращения: 03.11.2021).
2. Российская Федерация. Законы. Гражданский кодекс Российской Федерации от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 28.06.2021) [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142/ (дата обращения: 01.11.2021).
3. Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды [Электронный ресурс] : Постановление Пленума Высшего арбитражного суда РФ от 12.10.2006 № 53. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63894/ (дата обращения: 01.11.2021).
4. 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. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&ts=126319163802082833101106547&cacheid=1D4EA8CC008D0BB53101D5AC3359BEA0&mode=splus&base=LAW&n=324057&rnd=7160743CE3F38903DEC567922D0D9B5D#1tpri8ebnn2> (дата обращения: 01.11.2021).

5. О государственном оборонном заказе [Электронный ресурс] : федер. закон от 29.12.2012 № 275-ФЗ (ред. от 27.12.2018). URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&ts=40487438907279712950747455&cacheid=F7D6158D19DD2337CB8F47FD480D3DCA&mode=splus&base=LAW&n=314907&rnd=7160743CE3F38903DEC567922D0D9B5D#1wdnko4i7jf> (дата обращения: 01.11.2021).

6. О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц [Электронный ресурс] : федер. закон от 18.07.2011 № 223-ФЗ. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_116964/441d00be62e3224cdc0514cffaf2a26b5b40a1c7/ (дата обращения: 01.11.2021).

7. О несостоятельности (банкротстве) [Электронный ресурс] : федер. закон от 26.10.2002 № 127-ФЗ. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_39331/ (дата обращения: 01.11.2021).

8. Об утверждении Положения о Федеральной антимонопольной службе [Электронный ресурс] : Постановление Правительства РФ от 30.06.2004 № 331. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&ts=902377403033636829651812405&cacheid=3E1F6BCB90A5EF1CAC48362F600CE5B6&mode=splus&base=LAW&n=313110&rnd=7160743CE3F38903DEC567922D0D9B5D#24pvhuk2mh8> (дата обращения: 01.11.2021).

9. О государственном регулировании цен на продукцию, поставляемую по государственному оборонному заказу, а также о внесении изменений и признании утратившими силу некоторых актов Правительства Российской Федерации [Электронный ресурс] : Постановление Правительства РФ от 02.12.2017 № 1465. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&ts=159983298108617150129613111&cacheid=7EDB1DC3657CDA4249F40284063D38B4&mode=splus&base=LAW&n=284195&rnd=7160743CE3F38903DEC567922D0D9B5D#729wfigfsr0> (дата обращения: 01.11.2021).

10. Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок [Электронный ресурс] : приказ ФНС РФ от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729/ (дата обращения: 01.11.2021).

11. О направлении Обзора судебных споров в отношении налогового контроля в области трансфертного ценообразования [Электронный ресурс] : письмо ФНС России от 02.09.2019 № СА-4-7/17555@. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_332896/ (дата обращения: 01.11.2021).

12. О применении страховщиками положений раздела V.1 Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс] : письмо М-ва финансов РФ от 29.04.2014 № 03-01-ПЗ/20100. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_162418/ (дата обращения: 01.11.2021).

13. Об определении цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения [Электронный ресурс] : письмо М-ва финансов РФ от 31.12.2009 № 03-02-08/95. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/12072398/> (дата обращения: 01.11.2021).

14. Письмо М-ва финансов РФ от 01.08.2008 № 03-02-07/1-333 [Электронный ресурс]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/12061834/> (дата обращения: 01.11.2021).

15. Об определении цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения [Электронный ресурс] : письмо М-ва финансов РФ от 18.07.2005 № 03-02-07/1-190. URL: <https://base.garant.ru/12141508/> (дата обращения: 01.11.2021).

16. Письмо М-ва финансов РФ от 01.08.2008 № 03-02-07/1-329 [Электронный ресурс]. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/12061845/> (дата обращения: 01.11.2021).

ВНУТРЕННИЙ КОМПЛАЕНС

И. В. Мурников

ООО «Байкитская нефтегазоразведочная экспедиция»
Российская Федерация, 660077, г. Красноярск, ул. Весны, д. 3а

Рассмотрен внутренний контроль как основа экономической безопасности, риски сопровождающие предпринимательскую деятельность, подходы и сводное законодательство, необходимое для построения карты рисков и минимизации указанных рисков.

Ключевые слова: внутренний контроль, система управления рисками, должная осмотрительность, критерии самостоятельной оценки рисков, экономическая безопасность.

INTERIOR COMPLIANCE

I. V. Murnikov

Baikit Oil and Gas Exploration Expedition
3a, Vesni Str., Krasnoyarsk, 660077, Russian Federation

The article discusses internal control as the basis of economic security, the risks accompanying entrepreneurial activity, the approaches which and the consolidated legislation are necessary for building a risk map and minimizing these risks.

Keywords: internal control, risk management system, due diligence, criteria for self-assessment of risks, economic security.

Защите экономических интересов хозяйствующих объектов до сих пор уделялось мало внимания, на уровне субъектов данная проблема носит несистемный характер, однако она достаточно актуальна.

В соответствии с ст. 2 Гражданского кодекса РФ отличительной чертой предпринимательства является то, что деятельность осуществляется субъектом самостоятельно, на свой страх и риск, под свою персональную и имущественную ответственность [2].

В соответствии с действующим законодательством руководитель любого хозяйствующего субъекта и индивидуальный предприниматель должен знать, что он будет не только получать прибыль, но и нести риски. Далеко не каждый хозяйствующий субъект может выдержать конкурентную борьбу, в том числе проявляемую незаконными методами, и впоследствии обеспечить финансовую стабильность и экономическую безопасность.

Подтверждением актуальности проблемы обеспечения экономической безопасности хозяйствующего субъекта является тот факт, что на предприятиях нет эффективно функционирующего внутреннего контроля, экономической безопасности, теоретической и практической (унифицированной) базы, что существенно снижает эффективность их функционирования.

В соответствии со ст. 19 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 06.11.2011 № 402-ФЗ¹ экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной деятельности² [4].

Бухгалтерская отчетность подлежит обязательному аудиту, экономический субъект обязан осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и состояния бухгалтерской отчетности в соответствии с Федеральным законом от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»³. Согласно ФЗ № 307 обязательному аудиту подлежат организации, выручка от продажи продукции которых превышает 400 млн руб., сумма активов ООО «Байкитская нефтегазоразведочная экспедиция» превышает 60 млн руб. [9].

Внутренний контроль является обязанностью экономического субъекта согласно статье 19 ФЗ № 402, при этом требования к организации систем внутреннего контроля установлены приказом ФНС России от 16.06.2017 № ММВ-7-15/509@ «Об утверждении Требований к организации системы внутреннего контроля» [11].

Указанный документ основан на ст. 105.26 Налогового кодекса РФ. Согласно приказу система внутреннего контроля должна обеспечивать:

- упорядоченное и эффективное ведение ФХД организации, достижение поставленных финансовых показателей;
- правильность исчисления и своевременность уплаты налогов, сборов и страховых взносов;
- достоверность, полноту и своевременность отражения результатов ФХД в бухгалтерской, налоговой отчетности, а также учета таких результатов при исчислении налогов и своевременности их уплаты;
- соблюдение законодательства Российской Федерации, в том числе при совершении ФХД организации;
- мониторинг результатов выполняемых контрольных процедур, направленных на своевременное выявление, исправление и предотвращение ошибок, в том числе преднамеренных, в бухгалтерской, налоговой и иной отчетности [2].

При этом система внутреннего контроля организации должна отвечать специфике организации, а также должна функционировать на всех уровнях бизнес-процесса.

Контроль обеспечивается за счет:

- установления принципов и стандартов для сотрудников организации;
- установления этических норм;
- разделения ответственности и полномочий сотрудников.

Внутренний контроль реализуется через риск-ориентированный подход, поэтому система управления рисками должна быть разработана так, что бы своевременно предотвращать либо минимизировать негативные последствия.

При этом система управления рисками должна обеспечивать выполнение последовательности действий, направленных на предотвращение возможного ущерба за счет воздействия на причины последствия через:

- выявление рисков;
- анализ и оценку рисков;
- раскрытие и принятие организационных решений.

Выявление и оценка рисков осуществляется на основе разностороннего анализа и оценки внешних факторов, при этом система в обязательном порядке должна обеспечивать выявление или определение вероятности возникновения обстоятельств, которые

¹ Далее – ФЗ № 402.

² Далее – ФХД.

³ Далее – ФЗ № 307.

могут привести к искажению информации в бухгалтерской либо налоговой отчетности, неправомерному исчислению и уплате налогов.

Отсылку на недопущение неверного исчисления налогов можно прямо воспринимать как упоминание о ст. 54.1 НК РФ «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов» [1]. В статье указывается на недопущение уменьшения налогоплательщиком налоговой базы либо суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни субъекта. Также в рекомендациях ФНС по применению ст. 54 НК РФ, письмо от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@, и в постановлении Пленума Высшего арбитражного суда (ВАС) РФ от 12.10.2006 № 53 отмечается, что целью совершения сделки не должна быть налоговая экономия [8]. По мнению налогового органа, хозяйствующий субъект может минимизировать риски доначисления налогов и применения штрафных санкций, если при выборе потенциальных контрагентов будет использовать критерии самостоятельной оценки, указанные в приказе ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» [12].

Таким образом, внутренний контроль и аудит является в широком смысле элементом, обеспечивающим безопасность предприятия.

Выявление экономическим субъектом рисков должно осуществляться на основании непрерывности, комплексности и оптимальности, в связи с тем что осуществление предпринимательской деятельности сопровождается риском.

При этом выявление рисков должно быть направлено на идентификацию и пресечение тех операций, которые могут оказать влияние на достижение целей деятельности организации. По мнению Л. П. Гончаренко, безопасность предприятия – это состояние защищенности жизненно важных интересов предприятия от недобросовестной конкуренции, противоправной деятельности криминальных формирований отдельных лиц, способность сохранять стабильность функционирования и развития предприятия в соответствии с его уставными целями [10]. Исходя из подхода, приводимого ФНС, и приведенного определения следует, что безопасность предприятия состоит из таких элементов, как информационная, кадровая, правовая, экологическая, технологическая, физическая и финансовая безопасность.

Все эти элементы объединяет возможность получения ущерба от финансово-хозяйственной деятельности при отсутствии должного контроля.

Рассмотрим содержание каждого элемента:

1. Информационная безопасность – это охрана каналов поступления, хранения, обработки и передачи информации, защита любых информационных ресурсов по уровням доступа от воздействий, которые могут нанести неприемлемый ущерб.

2. Кадровая безопасность представляет собой совокупность работ по нескольким группам:

- следование регламентам, в которых перечислены рекомендации и требования к найму персонала, увольнению (получение согласия на обработку персональных данных в соответствии с Федеральным законом «О персональных данных» от 27.07.2006 № 152-ФЗ в целях проведения необходимых проверок);

- поддержание уровня лояльности персонала (установление позитивного отношения работников к организации, снижение угроз брака, сокращение текучести кадров);

- выполнение регламента по ведению конфиденциального делопроизводства и режима коммерческой тайны.

3. Правовая (юридическая) безопасность – это охрана прав, порядка и условий осуществления конкурентной предпринимательской деятельности организации в рамках законодательства Российской Федерации (взаимоотношения с органами государствен-

ной власти; защита от действий недобросовестных партнеров, заказчиков или контрагентов; создание условий для успешной производственной деятельности организации).

4. Экологическая безопасность определяется как состояние защищенности природной среды и жизненно важных интересов человека от возможного негативного воздействия хозяйственной и иной деятельности, чрезвычайных ситуаций природного и техногенного характера, их последствий. Экологическая составляющая безопасности в структуре безопасности предприятия выступает достаточно специфичным явлением и в основном значима для предприятий, имеющих экологически опасные производства или занимающихся разработкой недр, и т. д.

5. Техническая безопасность – обновление основных средств, технологическое развитие, система обоснованных ограничений.

6. Физическая безопасность раскрывается как:

- контроль доступа на территорию объекта;
- предотвращение несанкционированного допуска, в том числе сведений, составляющим коммерческую либо государственную тайну;
- наблюдение за обстановкой вокруг и внутри объекта.

7. Финансовая безопасность, в том числе налоговая, – защита экономических интересов субъекта является ключевым элементом в части защиты от применения штрафных санкций и доначисления налогов.

Для контроля, покрытия всех возможных узких мест, вероятных угроз необходимо составить перечень источников риска. При этом выявление должно быть осуществлено ответственными лицами по направлениям деятельности, требующим применения профессионального суждения.

При этом оценка риска основывается на следующем:

- связи риска с изменениями социально-экономической ситуации;
- связи риска с требованиями к ведению бухгалтерского и налогового учета;
- сложности осуществления хозяйственной операции, в том числе соблюдения учетных принципов;
- степени ручного вмешательства в процесс учета хозяйственной операции;
- степени субъективности при расчете оценочных показателей, содержащихся в бухгалтерской, налоговой отчетности;
- связи риска с недобросовестными действиями [11].

При определении рисков необходимо учитывать в обязательном порядке стратегические планы организации, отраслевые факторы, требования нормативных правовых актов, а также приемлемый уровень риска.

Целью внутреннего контроля является обеспечение соответствия деятельности хозяйствующего субъекта требованиям законодательства, а также профилактика, предупреждение и пресечение нарушений сводного законодательства в деятельности хозяйствующего субъекта и установление единых правил, способствующих соблюдению законодательства.

К задачам внутреннего контроля можно отнести следующие:

- выявление и управление рисками;
- создание механизмов контроля;
- внедрение механизмов реализации и регламентации процедур;
- осуществление контроля за функционированием и совершенствованием внутреннего контроля.

При разработке внутреннего контроля следует руководствоваться общепринятыми принципами:

- законности;
- регулярной оценки рисков;

- должной осмотрительности в части проверки контрагентов;
- мониторинга и информирования;
- ответственности и неотвратимости в части привлечения к ответственности виновных лиц, допустивших несоблюдение/ нарушение законодательства;
- непрерывности функционирования системы и ее совершенствования.

При создании органа контроля необходимо учитывать, что данный орган должен быть независимым с целью исключения фактора воздействия со стороны иных должностных лиц с наделением необходимыми полномочиями и ресурсами для достижения поставленных целей, а также соблюдения недопущения конфликта интересов в осуществляемой деятельности. При этом орган внутреннего контроля должен быть подотчетен руководителю общества. В целях оценки реализации органом внутреннего контроля процедур по соблюдению законодательства устанавливаются ключевые показатели эффективности, которые должны быть объективными и актуальными. Информация о достижениях ключевых показателей эффективности должна предоставляться не реже чем один раз в год.

Внутренний контроль должен обеспечивать выполнение организацией контрольных процедур, в качестве которых должны использоваться:

- документальное оформление и подтверждение ФХД;
- подтверждение соответствия документов требованиям законодательства;
- санкционирование операций;
- сверка данных;
- разграничение полномочий;
- контроль фактического наличия и состояния объектов;
- постоянный надзор;
- разграничение доступа к блокам учета.

Для разработки организацией контрольных процедур организации должны использоваться следующие документы (информация):

- реестр выявленных рисков;
- информация об организационной структуре организации;
- карта (реестр) бизнес-процессов компании;
- организационно-распорядительные документы, содержащие описание бизнес-процессов и операций, выполняемых сотрудниками [11].

Организация должна проводить оценку системы внутреннего контроля с целью определения уровня ее организации и разработки мероприятий по развитию и совершенствованию системы внутреннего контроля. Частота оценки системы внутреннего контроля должна определяться исходя из масштабности ФХД и проводиться в разрезе компонентов:

- контрольная среда организации;
- выявление и оценка организацией рисков;
- контрольные процедуры организации;
- информационная система организации;
- мониторинг организацией средств контроля.

Следовательно, возможно сделать вывод, что внутренний контроль субъекта должен осуществляться с соблюдением сводного законодательства, например, таких законов как «О защите конкуренции», «О закупке товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц», «О бухгалтерском учете», «Об антикоррупционной экспертизе нормативных правовых актов и проектов нормативных актов», норм налогового, гражданского и уголовного законодательства [3– 8].

Внутренний контроль зависит от множества факторов, как внутренних, так и внешних, начиная от сотрудников заканчивая государственными органами, а также крими-

нальных элементов. В этой связи при анализе (составлении карты рисков), разработке мер предупреждения и недопущения проявления рисков необходимо учитывать множество элементов.

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. Российская Федерация. Законы. Гражданский кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 30.11.1994 № 51-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 01.11.2021).

2. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 01.11.2021).

3. Российская Федерация. Законы. О закупках товаров работ услуг отдельными видами юридических лиц [Электронный ресурс] : федер. закон от 18.07.2011 № 223-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 02.11.2021).

4. Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 02.11.2021).

5. Российская Федерация. Законы. Об антикоррупционной экспертизе нормативных правовых актов и проектов нормативных актов [Электронный ресурс] : федер. закон от 17.07.2009 № 172-ФЗ (с изм. и доп. 03.11.2021). URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 03.11.2021).

6. Российская Федерация. Законы. О защите конкуренции [Электронный ресурс] : федер. закон от 26.07.2006 № 135-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 04.11.2021).

7. Российская Федерация. Законы. Об антикоррупционной экспертизе нормативных актов и проектов нормативных правовых актов [Электронный ресурс] : Пост. Правительства от 26.02.2010 № 96. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 06.10.2019).

8. Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды [Электронный ресурс] : постановление Пленума Высшего арбитражного суда (ВАС) РФ от 12.10.2006 № 53. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63894/ (дата обращения: 07.11.2011).

9. Российская Федерация. Законы. Об аудиторской деятельности от 30.12.2008 № 307 [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/ (дата обращения: 03.11.2021).

10. Экономическая безопасность : учебник для вузов / под общ. ред. Л. П. Гончаренко, Ф. В. Акулинина. М. : Юрайт, 2015. 478 с.

11. Об утверждении Требований к организации системы внутреннего контроля [Электронный ресурс] : приказ ФНС России от 16.06.2017 № ММБ-7-15/509@. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_27936/ (дата обращения: 07.11.2011).

12. Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок [Электронный ресурс] : приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729/ (дата обращения: 07.11.2011).

ПРОБЛЕМЫ НАЛОГОВОГО УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Е. В. Пальчун, А. Н. Савостьянова

МКУ «Межведомственная бухгалтерия Ужурского района»
Российская Федерация, 662250, г Ужур, р-н Ужурский, ул. Строителей, д. 9
Инспекция Федеральной налоговой службы по Советскому району г. Красноярск
Российская Федерация, 660133, г. Красноярск, ул. Сергея Лазо, 4г

Некоммерческие организации (НКО) занимают важное место в государственной политике и экономическом развитии России. Данные организации оказывают услуги социального, информационного, образовательного, общественно полезного характера, в том числе в ракетно-космической отрасли. Разнообразие форм НКО, наличие различных способов и источников их финансовой поддержки, меняющееся законодательство и другие обстоятельства осуществления деятельности НКО являются предпосылками того, что вопросы налогообложения НКО не перестают быть актуальными. Целью данной работы является выявление проблем налогового учета и налогообложения НКО.

Ключевые слова: некоммерческие организации, налоговый учет, налогообложение.

PROBLEMS OF TAX ACCOUNTING AND TAXATION OF NON-PROFIT ORGANIZATIONS

E. V. Palchun, A. N. Savostyanova

MKU "Interdepartmental Accounting of the Uzhursky District"
9, Builders Str., Uzhur, Uzhursky district, 662250, Russian Federation
Inspectorate of the Federal Tax Service for the Soviet District of Krasnoyarsk
4g, Sergey Lazo Str., Krasnoyarsk, 660133, Russian Federation

Non-profit organizations play an important role in the state policy and economic development of Russia. These organizations provide social, informational, educational, and socially useful services, including in the rocket and space industry. The variety of forms, the availability of various methods and sources of their financial support, changing legislation and other circumstances of the implementation of the activities are prerequisites for the fact that the issues of taxation do not cease to be relevant. The purpose of this work is to identify difficulties in tax accounting and taxation of non-profit organizations.

Keywords: non-profit organizations, tax accounting, taxation.

В соответствии с действующим законодательством РФ бухгалтерский учет некоммерческих организаций ведется в общеустановленном порядке на основании учетной политики. По всем операциям, связанным с поступлением и расходом средств по уставной и предпринимательской деятельности, некоммерческие организации (НКО) должны вести раздельный учет. Это необходимо для правильного определения финан-

сового результата деятельности некоммерческой организации в соответствии с ее уставными целями, а также для обеспечения порядка в ходе ведения налогового учета.

Целью статьи является изучение проблем налогового учета и налогообложения некоммерческих организаций в современных условиях.

Порядок налогообложения некоммерческих организаций регламентируется Налоговым кодексом РФ. НКО, как и остальные организации, должны предоставлять формы отчетности, включающие рассчитанные налоги и сборы в бюджеты всех уровней.

Такое требование касается сведений бухгалтерских отчетов, относящихся к прямому (уставному) виду осуществляемых работ, услуг и коммерческой деятельности. При этом необходимо разделять их учет в бухгалтерии. НКО обязаны передавать проверяющим инстанциям отчетность со сведениями в рамках УСН, декларации по прибыли, НДС даже при отсутствии коммерческой деятельности. Обязательно заполнение специальных разделов в декларациях по УСН и прибыли, относящихся к целевому финансированию. Отсутствие выручки не отменяет необходимость заполнения отчетов.

На практике НКО, не зарегистрировавшись в качестве коммерческих организаций, все равно выполняют работы или оказывают услуги для прочих лиц на возмездной основе. Формируется финансовый поток, и, соответственно, образуется источник выручки для налогообложения.

При отсутствии коммерческой деятельности некоммерческая организация имеет право не предоставлять некоторую документацию. За год отправляется порядка 35 деклараций в фонды ФСС, ПФР, Росстат, Минюст и ИФНС. При финансировании из бюджета НКО должна полностью отчитаться за расходование этих поступлений, подтвердив операции соответствующими документами. Данные отражаются как в отчете о целевом использовании поступивших средств, так и в бухучете.

Источник поступления делит некоммерческие объединения на следующие виды:

- автономные некоммерческие организации (АНКО): источником средств выступают добровольные взносы, не являющиеся объектом налогообложения;
- финансируемые государственным (местным) бюджетом муниципальные (государственные) объединения;
- общественные (негосударственные) организации, созданные за счет социальных взносов и собственной прибыли.

Порядок налогообложения некоммерческих организаций напрямую зависит от того, осуществляет ли организации деятельность в предпринимательской сфере.

Налогообложение прибыли некоммерческих организаций регулируется общими правилами, обусловленными спецификой данных объединений:

- получение прибыли не является их первостепенной задачей;
- требуются лицензии, патенты для осуществления конкретных типов работ или услуг;
- НКО имеют различные финансовые источники, в том числе безвозмездно переданные средства, взносы добровольного характера, пожертвования.

Принципы налогообложения НКО изложены в следующих актах:

- статья 246 Налогового кодекса РФ регламентирует облагать соответственным налогом всю прибыль, которая получена в результате деятельности НКО [1; 2];
- безвозмездные поступления, направляемые на обеспечение определенной уставом деятельности, не включаются в налогооблагаемую базу (установлено 251 статьей Налогового кодекса РФ). Список, перечисляющий виды исключаемых из расчета налога на прибыль данных объединений, обозначен в приказах Минфина РФ [1; 2].

Все доходы НКО, являющиеся нецелевыми (из обеих групп доходов), должны облагаться налогом на прибыль.

Извлечение прибыли, хоть и не основная задача некоммерческих организаций, тем не менее реализуется в большинстве случаев. Важно, чтобы полученные средства

направлялись на цели, определенные уставом, а не наоборот, когда уставная деятельность служит прикрытием для получения налоговых льгот.

Контроль использования выручки, полученной от деятельности некоммерческих структур, устанавливается положениями, содержащимися в ФЗ № 7 от 12.01.1996 «О некоммерческих организациях» [3].

Налог на прибыль НКО, предусмотренный статьей 246 Налогового кодекса РФ, подлежит отражению в бухгалтерском учете и отчетности по общим правилам и уплачивается в бюджет. Согласно положениям Налогового кодекса РФ это обязанность общественных, государственных, негосударственных учреждений и ведомств.

В части 2 статьи 251 Налогового кодекса РФ указано, что при получении учреждением целевых финансов оно, не учитывая для налогообложения такие средства, обязано отдельно вести учет доходов и расходов. В зависимости от формы НКО данные активы разнятся, и само понятие «целевые поступления» включает:

- финансовую помощь, оказываемую безвозмездно соответствующим фондам в качестве благотворительности (статья 528 Гражданского кодекса РФ);

- взносы (не только финансовые, но и имущественные, материальные), получаемые НКО от участников, членов, учредителей;

- взносы (обязательные или добровольные) от членов общества. Данные средства обычно выступают взносами в коллегиях, союзах, ассоциациях и общественных объединениях;

- неденежные услуги (в форме трудового взноса), осуществляемые волонтерами;

- субсидирование из разных уровней госбюджета;

- гранты от правительства (президентские). Этот вид целевого финансирования отличается от прочих, которые могут облагаться налогами. Чтобы не платить налог с дохода в виде гранта, надо соблюсти условия, установленные в подпункте 14 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса РФ. Мероприятие, на которое выделены средства, должно соответствовать уставной цели, а его реализация должна быть оформлена не как услуга, то есть нельзя составлять акт оказания услуг;

- взносы, добровольно отчисляемые физическими и юридическими лицами. То есть налогообложение членских взносов некоммерческих организаций законодательством не предусмотрено. Поступление средств в данном случае должно быть связано с развитием и вложением в задачи, для которых создавалась НКО любого вида, включая автономный. Сюда относятся имущественные взносы, также поступившие в организацию, и по завещанию.

Перечисленные поступления не облагаются налогами в том случае, если имеют подтверждающие документы, оформленные по предъявляемым к ним требованиям. Те общественные объединения, которые не сдают участки, движимое и недвижимое имущество в аренду, не ведут торговлю или покупку ценных бумаг, не продают никаких товаров, не платят налог на доход, так как не осуществляют предпринимательскую деятельность.

Первостепенной задачей учетно-отчетной деятельности НКО является предоставление сведений, относящихся к использованию поступлений целевого назначения, сделать это требуется своевременно, без ошибок и по установленной форме.

Важный нюанс заключается в различии благотворительной и спонсорской помощи некоммерческой организации: последняя признается доходом и объектом налогообложения и подлежит включению в базу, формирующую последующие сборы и уплаты.

Общая система предусмотрена для всех организационно-правовых форм, включая некоммерческую. Первое место среди отчислений НКО в бюджет занимает налог на прибыль. Ставка установлена в размере 20 % от облагаемой базы. Некоммерческое объединение не преследует цель получения прибыли, и соответствующий налог будет отсутствовать или равняться минимальному значению [4].

Если НКО оказывает услуги на платной основе, то при общей сумме дохода от этой деятельности не более 2 млн руб. в квартал может претендовать на освобождение от НДС. Данное положение содержится в ст. 145 Налогового кодекса РФ.

Практика показывает, что применение общего режима налогообложения является невыгодным с экономической точки зрения. В этом случае рекомендовано пересмотреть систему и перейти к УСН. Такое решение должно приниматься совместно руководителем и бухгалтером, иногда имеет смысл привлечь со стороны для консультации специалиста в сфере некоммерческих структур [5].

Некоммерческие организации, выбирающие налогообложение по УСН, могут применять одну из двух схем:

- налог с прибыли рассчитывается по ставке 6 % с доходов, которыми являются все поступления нецелевого плана, то есть выручкой;

- прибыль составляет разницу между доходами и расходами. Полученную сумму умножают на 15 %. При отсутствии разницы нет и прибыли, уплачивать налог в этом случае все равно придется в размере 1 % от суммы доходов [6].

Данное обязательство имеется у организации, если НКО осуществляет реализацию товаров и продуктов, оказывает услуги или выполняет работы. Однако некоторые виды деятельности освобождаются от уплаты НДС в порядке, предусмотренном законодательством. Важно отметить, что вся организация не освобождается от уплаты налога. Допускаются послабления лишь для деятельности конкретных видов. Сюда включаются социально значимые работы, например, уход и наблюдение за инвалидами и пенсионерами в государственных учреждениях, органах соцзащиты.

Деятельность некоммерческих организаций, которая освобождается от налогообложения по НДС, помимо социальной значимости должна удовлетворять еще и нижеуказанным требованиям:

- есть разрешение (при условии лицензирования) на осуществление конкретного вида деятельности;

- услуги соответствуют потребности учреждений, где они оказываются, в частности по специфике, срокам.

Налогообложение некоммерческих организаций на региональном уровне может включать определенные сборы в местный бюджет. В частности, к таковым относится налог с имущественных активов. НКО, включая пользующиеся льготами, наряду с прочими компаниями обязаны предоставлять отчетность по указанному налогу.

Размер платежа определяется исходя из среднегодовой стоимости имущества. Расчет осуществляется на основе остаточной цены имущественных активов. Из начальной стоимости вычитается начисленная за каждый месяц амортизация. Следуя Налоговому кодексу РФ, ставка налога составляет для всех видов организаций 2,2 % (в отдельных регионах значение может быть снижено). Порядок расчетов носит общий характер.

Транспортный налог – еще один вид налогообложения, регулируемый местной властью. Его обязаны рассчитывать и уплачивать все рассматриваемые объединения, у которых земля находится в собственности, бессрочном пользовании, пожизненном владении.

В случае бессрочного пользования производится передача участков казенным структурам, предприятиям, принадлежащим государству или муниципалитету, территориальным самоуправляемым организациям. Для всех, кроме освобождаемых от уплаты, категорий ставка налога на землю равна 1,5 % от стоимости участка по кадастру. Не платят сбор:

- осуществляющие уголовно-исполнительную деятельность структуры;
- объединения, имеющие религиозную основу;
- организации людей с ограниченными возможностями, при условии, что они являются единственными собственниками участка, а количество людей-инвалидов в организации составляет не менее 80 % от ее списочного состава.

Из льготной категории исключаются бюджетные общества, работающие в сферах здравоохранения, искусства, спорта, культуры, образования, кинематографии. Впрочем, местные органы управления делают им некоторые послабления.

Налогооблагаемая база по налогу на прибыль на законных основаниях может уменьшаться, если соблюдены следующие условия:

Раздельное ведение учета в НКО поступлений (нецелевых и целевых). Исключительно в указанном случае целевая прибыль не рассматривается для налогообложения, то есть применяется льгота для некоммерческих обществ. Указанные поступления должны расходоваться только по прямому назначению. Также необходим отчет, подтверждающий обоснованность траты.

Доходы, учитываемые в категории «прочие», как правило, могут быть двух видов:

- реализационные – поступления от выполненных работ, предоставленных услуг (к примеру, продажа пособий, методических указаний в учебных заведениях, брошюр собственного авторства, проведение тренингов, семинаров и т. п.);

- внереализационные – источником служат средства, поступление которых не напрямую зависит от деятельности НКО. Сюда можно отнести штрафы или пени за несвоевременную оплату взносов за членство, плату за арендованную недвижимость, процент с остатка на счете в банке и т. п.

Условное деление на виды поступлений (целевые или прочие) при их учете предусматривает:

- доходы реализационные, получаемые НКО в результате выполнения работ и осуществления услуг;

- доходы внереализационные, включающие поступления, полученные объединением из прочих источников. Сюда относятся средства, поступающие от сдачи имущества в наем, штрафные санкции при неуплате взносов, начисление пени и т. д.

При нарушении хотя бы одного из вышеуказанных требований льготное налогообложение для НКО не предусматривается.

Налогообложение некоммерческих организаций регламентируется различными правилами, в частности, законодательно предусмотрены несколько видов льгот для таких субъектов [7]. В зависимости от того, какими именно налоговыми послаблениями может пользоваться НКО, его относят к одной из трех категорий:

- 1) организации, обладающие на неограниченный период безусловным правом пользования льготами: объединения религиозного направления, уголовно-исполнительные объединения, владеющие культурным наследием или исторической ценностью общества, и юридические лица, включая государственные научные учреждения;

- 2) организации, применяющие условные послабления. Их обязательства по налогам сняты или снижены по причине того, что выполнены некоторые условия и требования. Примером таких объединений является общество инвалидов, где участниками являются не менее 80 % людей с ограниченными возможностями. Налог на имущество такие учреждения не уплачивают. Также льготой пользуются организации, в которых инвалидами являются не менее половины штатного состава;

- 3) структуры, не имеющие права на использование льгот. Сюда относятся различные необщественные фонды, ведомства, некоммерческие партнерства, автономные НКО.

Развитие некоммерческого сектора очень важно для современной России и ее экономики, поскольку данный сектор оказывает услуги социального характера и помощь различным слоям населения. Некоммерческие организации нуждаются в поддержке государства, и, совершенствуя систему налогообложения, государство может повысить уровень жизни общества.

Совершенствовать налогообложение можно по-разному, но основная цель при урегулировании – это развитие некоммерческого сектора, увеличение количества организаций и сокращение правовых нарушений и злоупотреблений льготами [8].

По нашему мнению, если некоммерческая организация не ведет предпринимательскую деятельность, то данную НКО необходимо освободить от всех налогов и сборов, кроме НДС и страховых взносов. Это в значительной степени увеличит количество НКО, поскольку развитие некоммерческого сектора – это развитие услуг социального характера, что так необходимо современному обществу. Так как коммерческая деятельность НКО облагается налогами в том же порядке, что и любая организация, необходимо эту деятельность наделить льготами для того, чтобы некоммерческая организация имела достаточно собственных средств для финансирования и развития уставной деятельности.

Необходимо упростить порядок ведения раздельного учета для тех организаций, которые осуществляют деятельность, финансируемую за счет средств целевых поступлений, и деятельность по реализации товаров, работ и услуг, которые приносят прибыль, так как налогоплательщики очень часто совершают ошибки. Для совершенствования некоммерческого сектора надо освободить НКО от обязанности уплачивать НДС с операций, осуществляемых по безвозмездной передаче, так как данная операция признаётся реализацией товаров, работ и услуг. Эта проблема отчасти решена Федеральным законом «О благотворительной деятельности», однако эти освобождения, прописанные в статье 149 НК РФ, касаются лишь отдельного списка операций и не решают полностью проблему.

Для того чтобы разобраться в вопросах правового регулирования деятельности и налогообложения НКО, необходимо изучить многочисленные нормативно-правовые акты и постоянно следить за изменениями в законодательстве. С целью развития налогообложения НКО налоговым органам необходимо разработать отдельный специальный налоговый режим для некоммерческого сектора. Это может во многом упростить работу налоговых органов и налогоплательщиков.

Библиографические ссылки

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 года № 146-ФЗ (ред. от 01.04.2020) [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 03.11.2021).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 01.04.2020) [Электронный ресурс]. // КонсультантПлюс. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 03.11.2021).
3. О некоммерческих организациях [Электронный ресурс] : федер. закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ (ред. от 29.07.2018) // КонсультантПлюс. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 03.11.2021).
4. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 06.12.2011) // КонсультантПлюс. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 03.11.2021).
5. Баханькова Е. О. Налогообложение некоммерческих организаций : основные вопросы и руководство к действию // Комитет общественных связей города. М., 2019. С. 30–46.
6. Гончаренко Л. И., Смирнова Е. Е. Налогообложение некоммерческих организаций : учеб. пособие. М. : КноРус, 2017. 274 с.
7. Налоги и налоговая система Российской Федерации : учебник и практикум для академического бакалавриата / отв. ред. Л. И. Гончаренко. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Юрайт, 2019. 524 с.
8. Егорова И. С. Особенности методики аудита налогообложения // Аудит. 2019. № 4. С. 13–17.

УЧЕТ ДЕБИТОРСКОЙ И КРЕДИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ

К. Э. Пахарь, Т. Б. Зыкова

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

Достоверный учет дебиторской и кредиторской задолженностей организациями имеет существенное значение. В статье раскрывается понятие и порядок учета дебиторской и кредиторской задолженности в соответствии с российским нормативным регулированием бухгалтерского учета и международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), проводится сравнение учета задолженности в учетных системах. Дебиторская и кредиторская задолженность как неотъемлемый элемент деятельности организации требует организации и ведения достоверного и своевременного учета.

Ключевые слова: дебиторская задолженность, кредиторская задолженность, учет, международные стандарты бухгалтерской отчетности.

ACCOUNTING OF ACCOUNTS RECEIVABLE AND ACCOUNTS PAYABLE

K. E. Pakhar, T. B. Zyкова

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarskii rabochii prospekt, Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

Accurate accounting of accounts receivable and payable by organizations is essential. The article reveals the concept and procedure for accounting for accounts receivable and payable in accordance with the Russian statutory regulation of accounting and international financial reporting standards (IFRS), compares the accounting of debt in accounting systems. Accounts receivable and payable as an integral element of the organization's activities requires the organization and maintenance of reliable and timely accounting.

Keywords: accounts receivable, accounts payable, accounting, international financial reporting standards.

Задолженность – подлежащие уплате, но еще не уплаченные денежные суммы. Впервые данный вид обязательств возник задолго до формирования товарно-денежных отношений. В процессе развития экономики задолженность приобрела более формальный характер, появились сроки, определения, условия и прочие аспекты, но сущность данного понятия осталась неизменной. Задолженность – это обязательство, которое кредитор предоставляет заемщику с условием его возврата в той или иной форме, приемлемой для кредитора, в настоящее время, как правило, в денежной сумме.

Взаимные обязательства с контрагентами неизменно возникают в процессе осуществления любой хозяйственной деятельности организации. В качестве контрагентов могут выступать как поставщики и подрядчики, так и покупатели и заказчики, а также любые другие физические или юридические лица. При этом своевременные и полные расчеты с дебиторами и кредиторами – это условие финансовой устойчивости любой организации. Дебиторская и кредиторская задолженность представляет собой естественное явление для современных рыночных отношений. Практика показывает, что у каждой организации в процессе жизнедеятельности присутствуют обе формы задолженности.

Учет дебиторской и кредиторской задолженности занимает важное место в системе бухгалтерского учета любой организации, которая зарегистрирована как в России, так и за рубежом. Достоверный учет дебиторской и кредиторской задолженности наравне с другими объектами учета необходим для подтверждения достоверности баланса, определения ликвидности, финансовой устойчивости. Соблюдение порядка учета и списания просроченной, нереальной к взысканию дебиторской и кредиторской задолженности в бухгалтерском учете влияет на достоверность баланса, оценку ликвидности, платежеспособности организации и другие оценочные показатели [3].

Дебиторская задолженность представляет собой задолженность других хозяйствующих субъектов, сотрудников и физических лиц данной организации. Предприятия и лица, которые должны данной организации, являются дебиторами. Таким образом, дебиторскую задолженность можно определить как оборотный актив организации, который возникает в ее сбытовой деятельности и характеризует взаимоотношения контрагентов по оплате стоимости полученного товара (работы, услуги). В бухгалтерском учете дебиторская задолженность представляет собой часть оборотного капитала, которая возникает при отгрузке товаров или выполнении работ, услуг до момента наступления расчета с покупателем или заказчиком. В юридическом контексте дебиторская задолженность – это требование к физическим или юридическим лицам оплаты товара или услуг в определенных договорными отношениями сроках. В экономическом контексте дебиторская задолженность – это отвлечение оборотного капитала, и каждое предприятие самостоятельно определяет, какая величина дебиторской задолженности допустима для обеспечения нормальной деятельности [4].

Основной классификацией дебиторской задолженности для целей бухгалтерского учета и отчетности является ее деление по степени срочности на краткосрочную и долгосрочную.

Также дебиторскую задолженность можно подразделить на нормальную и просроченную. Задолженность за отгруженные товары, работы, услуги, срок оплаты которых не наступил, но право собственности уже перешло к покупателю либо поставщику (подрядчику, исполнителю), перечислен аванс за поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг), – это нормальная дебиторская задолженность. Задолженность за товары, работы, услуги, не оплаченные в установленный договором срок, представляет собой просроченную дебиторскую задолженность [7, с. 42]. Просроченная задолженность может стать сомнительной или безнадежной к получению. Такая задолженность участвует в формировании резерва по сомнительным долгам.

Кредиторская задолженность характеризуется обязательствами организации за купленные им товары, работы и услуги, а также иными обязательствами в пользу кредиторов, обусловленными хозяйственными сделками за прошлые периоды. Кроме этого, под кредиторской задолженностью понимают задолженность конкретной организации иным предприятиям, работникам и физическим лицам. Одним из самых распространенных видов кредиторской задолженности является задолженность перед поставщиками и подрядчиками за поставленные, оказанные услуги, выполненные и не оплачен-

ные в срок работы, запасы. Кредиторская задолженность подразделяется на два основных вида: краткосрочная, к ней относятся обязательства, которые покрываются оборотными средствами или погашаются в результате образования новых краткосрочных обязательств, и долгосрочная, к ней относят кредиты банка, которые используются для капитальных вложений на длительный срок, займы и другие привлекаемые средства на срок более одного года. Правильная оценка и отражение обязательств принципиально важны, поскольку собственный капитал определяется как разница между активами и обязательствами организации. Корректная классификация обязательств также имеет большое значение для пользователей финансовой отчетности. Кроме того, пользователям финансовой отчетности необходима информация о «качестве» обязательств, их реальности и порядке оценки [2].

В настоящее время нет ни одной организации, которая ведет хозяйственную деятельность и не имеет либо дебиторской, либо кредиторской задолженности, или той и другой одновременно.

Организация учета дебиторской и кредиторской задолженности в организации, а также их размеры значительно влияют на финансовые показатели организации. Необходимость покрыть кредиторскую задолженность и уменьшить величину дебиторской, то есть обеспечить эффективное управление данными обязательствами, позволяет добиться финансовой устойчивости организации. Когда сумма дебиторской задолженности будет значительно превышать сумму кредиторской, это окажет негативное влияние на финансовое состояние предприятия и в дальнейшем может привести к его банкротству, так как отвлечение средств из оборота в значительном объеме не позволяет своевременно гасить задолженность перед кредиторами. В случае если кредиторская задолженность превысит дебиторскую, впоследствии это сможет привести к неплатежеспособности организации. Так как размер и период оборачиваемости задолженности оказывают значительное влияние на финансовое положение организации, необходимо эффективно управлять ею и правильно вести ее учет. Следовательно, проблемам учета дебиторской и кредиторской задолженностей на любом предприятии должно уделяться значительное внимание, ведь современная система бухгалтерского учета должна формировать достоверную и полную информацию о состоянии расчетов с контрагентами.

Синтетический и аналитический учет дебиторской и кредиторской задолженностей должен быть организован таким образом, чтобы обеспечивать прозрачность и простоту формирования информации для составления финансовой отчетности, а также управления этими активами и обязательствами. Степень детализации аналитического учета должна позволять анализировать оборачиваемость данного актива и погашение данного обязательства в разрезе каждого контрагента и однородных хозяйственных операций в разрезе каждого договора, а также отдельно отражать скидки и процентный доход [6].

В настоящее время стандарты бухгалтерского учета в России находятся на стадии реформирования национальных учетных принципов, концепций и методик в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности (далее – МСФО). С 2021 года постепенно вступают в силу федеральные стандарты бухгалтерского учета (ФСБУ) и отменяются действующие ПБУ.

В данный момент фондом развития бухгалтерского учета «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета “Бухгалтерский методологический центр”» разработан проект Федерального стандарта бухгалтерского учета «Дебиторская и кредиторская задолженности» от 24.11.2017 [5].

Учет дебиторской задолженности в организациях ведется на соответствующих балансовых счетах, обязательно в разрезе конкретных организаций и физических лиц с указанием срока и основания возникновения. Важно отметить, что порядок оценки дебиторской задолженности (как и кредиторской) не определен в нормативных доку-

ментах по бухгалтерскому учету, кроме таких отдельных видов, как выручка от реализации товаров, работ и услуг, которая согласно Положению по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденному приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н, определяется исходя из договорных цен [3].

Согласно международным стандартам финансовой отчетности в составе дебиторской задолженности находятся экономические обязательства хозяйствующего субъекта, принятые в соответствии с общепризнанными правилами бухгалтерского учета. Основными видами долговых обязательств являются дебиторская и кредиторская задолженности.

Для правильного учета задолженности необходимо знать систему ее нормативного регулирования. Рассмотрим правовое регулирование бухгалтерского учета дебиторской и кредиторской задолженности согласно российскому законодательству и МСФО (табл. 1).

Таблица 1

Система нормативно-правового регулирования дебиторской задолженности в РФ

Нормативно-правовой акт	Характеристика
Гражданский кодекс РФ	Представлены нормативные основы регулирования отношений между физическими и юридическими лицами, в том числе возникшие в ходе исполнения или обеспечения финансовых обязательств
Налоговый кодекс РФ (ч. 1 и 2)	Нормативно закреплены аспекты правового регулирования организации налогообложения физических и юридических лиц, определен порядок и период расчетов с налоговыми органами по налогам и сборам
ФЗ «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ	Определены основополагающие аспекты организации бухгалтерского учета между различными контрагентами
ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»	Регламентирует основы организации учета операций по расчетам с дебиторами и кредиторами при формировании учетной политики организации
ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»	Предусматривает единые требования по формированию бухгалтерской отчетности. Отражено, что дебиторская задолженность классифицируется как финансовая и входит в состав финансовых вложений
Приказ Министерства финансов РФ от 13.06.1995 № 49	Определяет особенности инвентаризации финансовых обязательств
Положение Банка России от 29.06.2021 № 762-П «О правилах осуществления перевода денежных средств»	Устанавливает порядок безналичных расчетов с дебиторами и кредиторами

Вопросы учета дебиторской и кредиторской задолженности по МСФО сегодня выступают одними из актуальных как для российских, так и для зарубежных хозяйствующих субъектов в процессе осуществления бухгалтерского учета. Одной из основных нерешенных проблем настоящего времени является то, что в МСФО не предусмотрено специального стандарта, который бы регламентировал определенный порядок учета дебиторской и кредиторской задолженностей. Тем не менее при ведении такого учета согласно принципам МСФО необходимо применять ряд стандартов, приведенных в табл. 2.

Задолженность является финансовым инструментом организации, управление которым позволит улучшить финансовое состояние организации. Как мы видим из табл. 2, отражение в бухгалтерском учете дебиторской и кредиторской задолженности согласно

международным стандартам финансовой отчетности регламентируется различными стандартами, но главным образом МСФО 39.

Таблица 2

Международные стандарты финансовой отчетности, используемые при учете дебиторской и кредиторской задолженности

Название стандарта	Основное содержание стандарта
МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации»	Отражает порядок раскрытия информации, который позволяет оценить значимость финансовых инструментов для организации, характер и степень связанных с ними рисков и способ управления ими
МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»	Содержит классификацию финансовых активов и обязательств и предоставление финансовой отчетности
МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление»	Раскрывает информацию об отражении дебиторской и кредиторской задолженности в финансовой отчетности с отнесением дебиторской к финансовым активам, а кредиторской – к финансовым обязательствам
МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»	Применяется для учета кредиторской задолженности
МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»	В данном стандарте раскрывается классификация, определение, порядок отражения в учете дебиторской и кредиторской задолженностей

Дебиторская задолженность во многих компаниях составляет значительную часть активов баланса, а кредиторская задолженность занимает весомую долю в структуре пассивов компании. Следовательно, как дебиторская, так и кредиторская задолженность оказывает существенное влияние на результаты анализа финансового состояния организаций. Изменения в оценке одного из двух видов задолженности могут повлиять на экономические решения пользователей финансовой отчетности. Оценка дебиторской и кредиторской задолженностей, осуществляемая в соответствии с требованиями МСФО, обеспечивает достоверность и уместность сформированной и предоставленной пользователям информации [1].

Сравнительная характеристика дебиторской и кредиторской задолженности в соответствии с МСФО и российским законодательством представлена в табл. 3.

Анализируя российские нормативные акты в области учета дебиторской и кредиторской задолженности, стоит отметить, что основной из особенностей МСФО в сравнении с российским учетом является тот факт, что МСФО не устанавливается обязанность проведения инвентаризации. А в России необходимость ежегодного проведения инвентаризации, в том числе и расчетов (дебиторской задолженности как имущества и кредиторской задолженности как обязательств) перед составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности установлена федеральным законом № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». В ходе проведения ежегодной инвентаризации расчетов ведется проверка достоверности и обоснованности дебиторской и кредиторской задолженности организации и происходит выявление задолженностей с истекшим сроком исковой давности.

Согласно МСФО 39 разрешено уменьшить балансовую стоимость обесцененного актива напрямую или через резервный счет, но с сохранением факта, что убыток будет признан в отчете о прибылях и убытках. Оценка дебиторской задолженности по справедливой стоимости – это также критерий представления дебиторской задолженности в финансовой отчетности по международным правилам. В отличие от российской прак-

тики, в МСФО применяется понятие «оценка возможных будущих убытков, ожидаемых от дебиторов», что связано с введением резерва по сомнительным долгам. Когда создают резерв, прогнозные безнадежные дебиторы неизвестны. Формирование резерва по сомнительным долгам регламентируется МСФО 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

Таблица 3

**Сравнительная характеристика учета дебиторской и кредиторской задолженности
в соответствии МСФО и российским законодательством**

Критерий	Российское нормативное регулирование	МСФО
Определение	Указываются не все, а только долговые обязательства, то есть только те, в которые включаются часть имущества и оборотный капитал (его часть) организации	Экономические обязательства хозяйствующего субъекта, принятые в соответствии с общепризнанными правилами бухгалтерского учета. Основными видами долговых обязательств являются дебиторская и кредиторская задолженность
Признание дебиторской задолженности в учете	Происходит в момент перехода права собственности на товары	Происходит в момент подписания контракта (возникновения обязательства)
Методика оценки стоимости	Общепринятой методики оценки стоимости дебиторской и кредиторской задолженности в российской практике бухгалтерского учета нет	Дебиторскую и кредиторскую задолженность следует оценивать по справедливой или амортизированной стоимости
Отражение в отчетности	Показатели, характеризующие состояние дебиторской и кредиторской задолженности, отражаются в бухгалтерском балансе (во втором, четвертом и пятом разделе) и в приложении к нему	В балансе должны раскрываться статьи: торговая и прочая дебиторская задолженности; оценочные обязательства, финансовые обязательства (например, по лизингу); торговая и прочая кредиторская задолженность; обязательства по текущему налогу
Инвентаризация	В ходе проведения годовой инвентаризации расчетов, ведется проверка достоверности и обоснованности дебиторской и кредиторской задолженности предприятия и происходит выявление задолженностей с истекшим сроком исковой давности	Не устанавливается обязанность проведения инвентаризации

Создание резерва по сомнительным долгам обеспечивает отражение дебиторской задолженности в бухгалтерском балансе с учетом ее фактической стоимости, что позволяет пользователям отчетности получить достоверную информацию. Это соответствует принципу осмотрительности и способствует оперативному управлению долгом, для которого существует неопределенность в отношении погашения, прежде чем он будет признан безнадежным. В российской практике учета также требуется создание оценочного резерва по сомнительным долгам, величина которого регулирует сумму дебиторской задолженности в бухгалтерском балансе.

Из всего вышеизложенного мы можем сделать выводы, что несмотря на схожесть в принципах учета расчетов с дебиторами и кредиторами в российской практике и МСФО, тем не менее существуют определенные отличия:

1) разные методы определения и методы оценки дебиторской и кредиторской задолженностей;

2) порядок и необходимость проведения инвентаризации не предусмотрены в МСФО;

3) различные требования к раскрытию информации в бухгалтерской отчетности.

В заключение необходимо еще раз подчеркнуть, что дебиторская и кредиторская задолженность – это неотъемлемый элемент деятельности любой организации в современных условиях. Дебиторская задолженность воплощает будущую экономическую выгоду, которая обеспечивает способность напрямую либо косвенно создавать приток денежных средств. Кредиторская задолженность является одним из заемных источников покрытия оборотных активов. Использование привлеченных средств в своем обороте дает организации экономические преимущества. Поэтому достоверный и своевременный учет задолженности и расчетов с контрагентами организации имеет важнейшее значение в учетной практике организации.

Библиографические ссылки

1. Адаменко А. А., Никифоров Н. В. Признание и оценка дебиторской и кредиторской задолженности в бухгалтерском учете и отчетности организации [Электронный ресурс]. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/priznanie-i-otsenka-debitorskoy-i-kreditorskoy-zadolzhennosti-v-buhgalterskom-uchete-i-otchetnosti-organizatsii> (дата обращения: 09.11.2021).

2. Адамов Н. А., Зеленев В. В., Чернышева О. В. Учет дебиторской и кредиторской задолженностей в соответствии с требованиями российских ПБУ и МСФО [Электронный ресурс]. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/uchet-debitorskoy-i-kreditorskoy-zadolzhennostey-v-sootvetstvii-s-trebovaniyami-rossiyskih-pbu-i-msfo> (дата обращения: 03.11.2021).

3. Дементьева Н. М. Дебиторская и кредиторская задолженность: учет и порядок списания [Электронный ресурс]. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/debitorskaya-i-kreditorskaya-zadolzhennost-uchet-i-poryadok-spisaniya> (дата обращения: 03.11.2021).

4. Попова Ю. А. Теоретические аспекты учета дебиторской и кредиторской задолженности [Электронный ресурс]. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/teoreticheskie-aspekty-ucheta-debitorskoy-i-kreditorskoy-zadolzhennosti> (дата обращения: 09.11.2021).

5. Проект Федерального стандарта бухгалтерского учета «Дебиторская и кредиторская задолженности» (с изм. и доп.) (подготовлен Фондом «НРБУ «БМЦ») // СПС КонсультантПлюс (дата обращения: 03.11.2021).

6. Тюхаева Н. В. Организация учета дебиторской и кредиторской задолженностей с учетом МСФО [Электронный ресурс]. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/organizatsiya-ucheta-debitorskoy-i-kreditorskoy-zadolzhennostey-s-uchetom-msfo> (дата обращения: 03.11.2021).

7. Шадрина Г. В. Экономический анализ : учебник и практикум для академического бакалавриата. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Юрайт, 2018. 431 с.

ИНСТРУМЕНТЫ КОНТРОЛЛИНГА ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Я. Э. Первова, М. В. Полубелова

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

Уровень экономической безопасности торговых организаций имеет прямую зависимость от умения руководителей обнаружить и предотвратить возможные угрозы хозяйственной деятельности предприятия, вследствие чего определяется масштаб проблем, с которыми может столкнуться организация.

В данной статье приведена общая классификация рисков, а также классификация в разрезе экономической безопасности торговых организаций, на основании которой приводятся основные объекты системы контроллинга в сфере торговли. Это позволяет выявить слабые и сильные стороны определенного торгового предприятия и разработать комплекс мер по обеспечению экономической безопасности организации, которая способствует сохранению собственности предприятия.

Ключевые слова: риски, торговля, контроллинг, экономическая безопасность.

ECONOMIC SECURITY CONTROL TOOLS TRADING ORGANIZATIONS

Y. E. Pervova, M. V. Polubelova

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarskii rabochii prospekt, Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The level of economic security of trade organizations is directly dependent on the ability of managers to detect and prevent possible threats to the economic activity of the enterprise, as a result of which the scale of the problems that the organization may face is determined.

This article provides a general classification of risks, as well as a classification in the context of the economic security of trade organizations, on the basis of which the main objects of the controlling system of trade organizations are given. This allows you to identify the strengths and weaknesses of a particular trading enterprise and develop a set of measures to ensure the economic security of the organization, which contributes to the preservation of the property of the enterprise.

Keywords: risks, trading, controlling, economic security.

В современном мире наиболее важными элементами успешного функционирования и развития любой организации являются своевременное выявление и предотвращение рисков и, как следствие, совершенствование ее деятельности в области обеспечения экономической безопасности. Поэтому вопрос анализа рисков экономической безопасности остается актуальным и в настоящее время.

Под риском понимается неопределенное событие (набор неопределенных событий), которое в случае наступления может оказывать влияние на процесс достижения целей той или иной организации.

Риски в сфере экономической безопасности являются неотъемлемой частью производственно-хозяйственной деятельности любого предприятия. Иногда они могут порождать угрозы экономической безопасности организации, а иногда способствовать ее развитию, совершенствованию. Предпринимательская деятельность не может существовать обособленно от рисков, ведь тогда бизнес впал бы в стагнацию [3, с. 54].

Риск порождается конкретными источниками, материализуется по причине воздействия определенных факторов и обладает способностью оказывать негативное (позитивное) влияние на процесс достижения определенных целей, приводя к наступлению благоприятных (неблагоприятных) ситуаций [9, с. 113].

Непосредственной целью экономической безопасности предприятия выступает предотвращение и своевременная ликвидация предпринимательских рисков, возникающих на этапе планирования стратегии, а также оказывающих влияние в процессе функционирования. Комплекс мер, входящий в состав экономической безопасности, позволяет благоприятно воздействовать на развитие экономического роста, создавая высокий потенциал для деятельности организации в будущем [2, с. 6].

Соответственно, для того чтобы разработать меры экономической безопасности, необходимо провести классификацию возможных рисков предприятий (табл. 1).

В современных условиях на экономическую деятельность хозяйствующих субъектов оказывают влияние как макроэкономические (политическая, социально-экономическая ситуация в стране), так и микроэкономические (кадры, достаточность капитала) факторы, что обостряет проблему обеспечения экономической безопасности предприятия [4, с. 167].

Таблица 1

Общая классификация рисков*

Классификация рисков	Краткая характеристика
По периоду возникновения	
перспективные	Риск, который может возникнуть в прогнозируемом будущем, связан с реализацией будущих целей предприятия
ретроспективные	Риск, возникший в прошлом, до реализации определенных управленческих решений
текущие	Риск, возникающий в процессе текущей деятельности предприятия, в данный промежуток времени
По характеру учета	
внешние	Непосредственно не касающиеся производственного процесса и образующие экономическими, политическими, географическими причинами
внутренние	Вызванные работой организации исходя из деловой активности ее руководства, показателей специализации, производительности, стратегии маркетинга, технической оснащенности
По факторам возникновения	
экономические	Риски, обусловленные неблагоприятными изменениями в экономике предприятия или экономике страны
политические	Риски, обусловленные изменением политической обстановки, влияющей на предпринимательскую деятельность (военные действия на территории страны, запрет на вывоз товаров в другие страны и др.)
организационные	Возникают из-за ошибок сотрудников организации, нарушений внутреннего контроля или правил выполнения работ

Классификация рисков	Краткая характеристика
По производственному процессу	
рыночные	Зависят от конъюнктуры рынка (товарной стоимости, спроса на товар, потери ликвидности, курсовых колебаний)
кредитные	Связаны с нарушением контрагентом срока исполнения обязательств по сделке. Имеют отношение к предприятиям с дебиторской задолженностью, к компаниям, занятым на рынке ценных бумаг
юридические	Возникают из-за отсутствия учета законодательных норм, их изменения в период сделки, некорректности составления документации
технические	Связаны с причинением вреда окружающей среде, с авариями из-за нарушения работы объекта, из-за ошибок при проектировании, строительстве
По причинам появлений	
преднамеренные	Человек знает о возможном неблагоприятном результате задуманного и сознательно осуществляет определенное действие
случайные	Человек не предполагает, что его действия могут привести к риску
По объему последствий	
допустимые	Когда при отсутствии определенных действий организации угрожает потеря дохода (прибыли)
критические	Когда организации грозит утрата выручки, перекрывающей прогнозируемую прибыль
катастрофические	Когда предприятие теряет платежеспособность. Размер потерь может превысить размер собственного капитала предприятия

*Источник [1].

Экономическая безопасность предприятия – это состояние наиболее эффективного использования корпоративных ресурсов для предотвращения угроз и обеспечения функционирования предприятия в настоящее время и в будущем [11, с. 163].

Ниже представлена классификация рисков экономической безопасности предприятий (рис. 1).

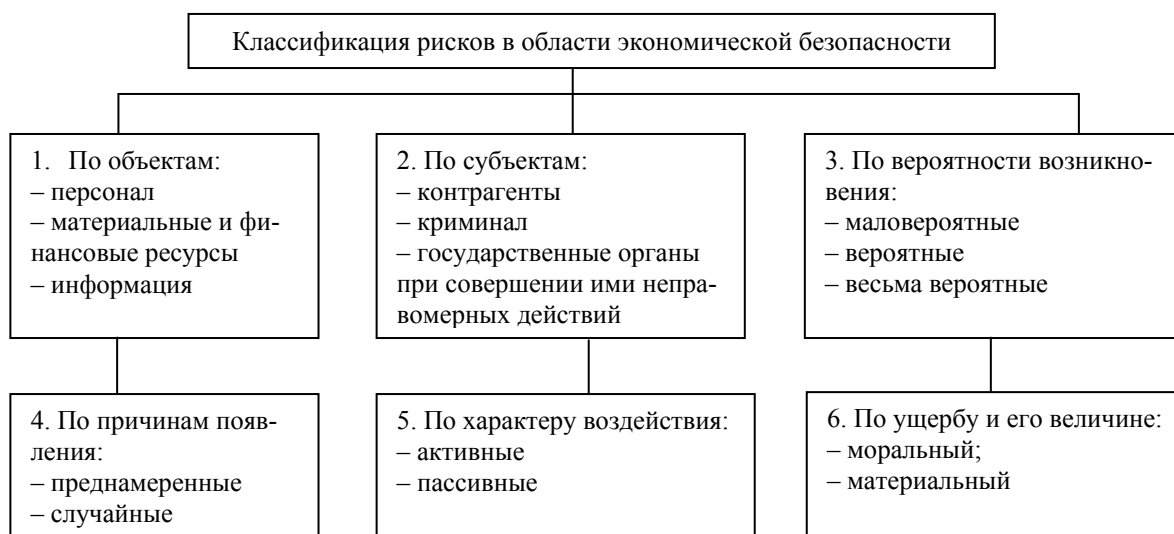


Рис. 1. Классификация рисков в области экономической безопасности [5, с. 250]

Существуют объекты, наиболее подверженные угрозам, в соответствии с чем возникает необходимость в их обязательной защите. К таким объектам относятся: персонал предприятия; финансовые ресурсы; материальные ресурсы; информационные ресурсы с ограниченным доступом (основной элемент – коммерческая тайна), базы данных, программное обеспечение; технические ресурсы и системы охраны и защиты материальных и информационных ресурсов [8, с. 107].

В условиях рыночной экономики особая роль принадлежит торговле, которая является одной из составляющих частей развития экономических отношений. Любая торговая деятельность включает в себя ряд операций, каждая из которых сопровождается определенными видами риска.

Торговые организации довольно часто сталкиваются с риском в принятии решений, как на краткосрочный, так и на долгосрочный период. Для руководителя важно уметь управлять риском, в частности, определять способы и меры прогнозирования, планирования риска, которые приведут к его максимальному снижению.

На сегодняшний день существует ряд проблем, приводящих к банкротству торговых предприятий. Чтобы избежать таких последствий, организациям необходимо анализировать риски и разрабатывать меры для их устранения (уменьшения).

На рис. 2 представлены основные риски, присущие торговым организациям.



Рис. 2. Основные риски в сфере экономической безопасности торговых организаций [7, с. 66]

В торговых организациях поставки являются неотъемлемой частью финансово-хозяйственной деятельности. Цепи поставок представляют собой зону повышенного риска из-за большого количества участников цепи поставок. Можно выделить 4 основные категории рисков поставок:

1. Риск существенного изменения цены (более 3–5 % как в сторону увеличения, так и в сторону уменьшения).

2. Риск изменения качества (дефекты, снижение качества готовой продукции или ее компонентов, изменение спецификации).

3. Риск нарушения потока товаров и услуг (не только по срыву поставок, но и по комплектации, пересортице, отсутствию необходимых документов и сертификатов, неверных штрих-кодов, а также отказ контрагента от дальнейшей деятельности).

4. Репутационный риск (нарушение экологии, потеря клиентов из-за неисполнения обязательств) [12].

В торговой деятельности нельзя выделить только один главный вид риска, здесь присутствуют все вышеперечисленные риски. Однако каждую торговую организацию отличают свои особенности. Поэтому важно анализировать риски определенного предприятия для того, чтобы их минимизировать и создать меры в целях обеспечения экономической безопасности.

Современными аспектами функционирования торговых организаций являются постоянно увеличивающийся уровень конкурентного давления, риск стагнации продаж, высокие операционные расходы и прочее. Кроме того, существует дилемма между доступностью продукта и минимально возможными капитальными затратами, проблемой в ассортименте и планировании закупок. Данные аспекты заставляют менеджмент развивать управленческий инструментарий, позволяющий своевременно принимать управленческие решения, направленные на повышение эффективности функционирования. Одним из таких инструментов является контроллинг, который приобрел свою актуальность в последнее время [6, с. 300].

Основные элементы системы контроллинга, свойственные торговому предприятию, представлены в табл. 2.

Таблица 2

Основные объекты системы контроллинга торгового предприятия*

Область контроллинга	Объект контроллинга
Контроллинг ценовой политики	Планирование цен и изменение цен отдельных продуктов или групп продуктов для реализуемой программы сбыта
Контроллинг торгового персонала	Контроль квалификации торгового персонала
Контроллинг ассортимента	Планирование, коррекция ассортиментной матрицы, а также контроль ассортимента
Контроллинг складского хозяйства	Функционирование системы заказов, внешней и внутренней логистической системы, приемка (отгрузка) товара
Контроллинг торговой площадки	Контроль эффективности и управление использованием торговых площадок

*Источник: [6, с. 304].

Объектами контроллинга рисков торговой организации в сфере экономической безопасности являются не просто ассортиментная и ценовая политика, грамотная реклама и лояльность, но и оценка целесообразности применения всего инструментария, который накопился в управления реакциями рынка, в сфере рыночного взаимодействия «продавец – покупатель», управления запасами, мотивации персонала на клиент-ориентированный подход с элементами эффекта масштаба и т. д. [10, с. 158].

Таким образом, последствия рисков отражаются на результатах процесса финансово-хозяйственной деятельности организации. В результате рисков возможна потеря прибыли и самого капитала, что чревато банкротством предприятия. В связи с этим предприятию необходимо постоянно анализировать риски. Это позволит хозяйствующему субъекту предотвратить появление угроз на стадии зарождения, сократить все негативные последствия от них и обеспечить экономическую безопасность. Для эффективного

функционирования торговых предприятий применение контроллинга является перспективным направлением, позволяющим понять и укрепить свою позицию в рыночной среде.

Библиографические ссылки

1. Виды рисков, их классификация и страхование [Электронный ресурс]. URL: <https://discovered.com.ua/insurance/vidy-riskov-ix-klassifikaciya-i-strahovanie/> (дата обращения: 07.10.2021).
2. Глотова А. С., Глушич Д. А. Предпринимательские риски в системе обеспечения экономической безопасности предприятия [Электронный ресурс] // Аллея науки. 2017. С. 6 // Elibrary.ru : сайт. URL: <https://elibrary.ru> (дата обращения: 03.10.2021).
3. Дмитриева А. В., Мамаева Л. Н. Риски экономической безопасности предприятия [Электронный ресурс] // Экономическая безопасность и качество. 2019. С. 52–54 // Cyberleninka.ru : сайт. URL: <https://elibrary.ru> (дата обращения: 03.10.2021).
4. Иголкина Т. Н., Коршикова Н. С. Экономическая безопасность предприятия: механизмы и инструменты ее обеспечения [Электронный ресурс] // Современная экономика: актуальные вопросы, достижения и инновации. 2017. С. 167–172 // Elibrary.ru : сайт. URL: <https://elibrary.ru> (дата обращения: 03.10.2021).
5. Кайтмазов В. А. Риск и управление рисков (риск-менеджмент) в системе экономической безопасности [Электронный ресурс] // Вестник Моск. ун-та МВД России. 2020. С. 249–253 // Elibrary.ru : сайт. URL: <https://elibrary.ru> (дата обращения: 06.10.2021).
6. Кривцова Д. В., Денисова Е. Д. Аспекты системы контроллинга торговых организаций [Электронный ресурс] // Экономика устойчивого развития. 2019. С. 300–305 // Elibrary.ru : сайт. URL: <https://elibrary.ru> (дата обращения: 13.10.2021).
7. Кукушкина Ю. В. Риски деятельности организаций оптово-розничной торговли // Современные аспекты учета, анализа и аудита. 2019. С. 63–67 // Elibrary.ru : сайт. URL: <https://elibrary.ru> (дата обращения: 08.10.2021).
8. Лебедева А. С. Риски и угрозы экономической безопасности предприятия [Электронный ресурс] // От научных идей к стратегии бизнес-развития. 2018. С. 106–116 // Elibrary.ru : сайт. URL: <https://elibrary.ru> (дата обращения: 06.10.2021).
9. Николаенко В. С. Риск, риск-менеджмент и неопределенность: уточнение понятий [Электронный ресурс] // Государственное управление. Электронный вестник. 2020. С. 91–119 // Elibrary.ru : сайт. URL: <https://elibrary.ru> (дата обращения: 27.09.2021).
10. Филиппова Н. О. Инструменты контроллинга для организаций розничной торговли [Электронный ресурс] // Актуальные вопросы учета и управления в условиях информационной экономики. 2019. С. 155–157 // Elibrary.ru : сайт. URL: <https://elibrary.ru> (дата обращения: 13.10.2021).
11. Чебыкина И. В. Экономическая безопасность предприятия [Электронный ресурс] // Новая наука: от идеи к результату. 2017. С. 163–164 // Elibrary.ru : сайт. URL: <https://elibrary.ru> (дата обращения: 08.10.2021).
12. Уразова Н. Г. Управление рисками поставок и управление договорами [Электронный ресурс]. 2019. URL: <https://www.urazova.com/blog/upravlenie-riskami-postavok-i-upravlenie-dogovorami/> (дата обращения: 05.10.2021).

РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ФОРМИРОВАНИЮ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

Е. В. Петухова

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

Целью настоящего исследования является разработка практических рекомендаций по совершенствованию существующих систем учетно-аналитического обеспечения производственных затрат. В рамках данной статьи исследована сущность учетно-аналитического обеспечения процесса управления затратами на производство продукции на промышленном предприятии. В условиях проявления кризисных процессов в социально-экономической системе особую актуальность приобретает необходимость развития системы учетно-аналитического обеспечения, как важнейшего резерва снижения себестоимости продукции. В заключение выделены уровни научно обоснованной учетно-аналитической системы материальных затрат промышленного предприятия.

Ключевые слова: учетно-аналитическая система, себестоимость, затраты, издержки, выручка, управленческий и бухгалтерский учет.

RECOMMENDATIONS ON THE FORMATION OF ACCOUNTING AND ANALYTICAL SUPPORT FOR PRODUCTION COSTS

E. V. Petukhova

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarskii rabochii prospekt, Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The purpose of this study is to develop practical recommendations for improving existing systems of accounting and analytical support of production costs. Within the framework of this article, the essence of accounting and analytical support for the process of managing production costs at an industrial enterprise will be investigated. In the context of crisis processes in the socio-economic system, the need to develop a system of accounting and analytical support as the most important reserve for reducing the cost of production is of particular relevance.

Keywords: accounting and analytical system, cost, costs, expenses, revenue, management and accounting.

Особую актуальность вопросы поиска направлений оптимизации производственных затрат промышленных предприятий приобретают в период обострения кризисных явлений в экономической системе страны. Первая половина 2020 года стала очень

сложным периодом для России в социальном и экономическом отношении. Причин тому несколько, а восстановления экономики в прежних масштабах придется ждать долго.

Снижение ВВП Российской Федерации в годовом выражении по итогам первого полугодия 2020 года составило 4,2 %, а по итогам года составит 4,8 %. Таков первоначальный прогноз Минэкономразвития Российской Федерации. «При прогнозировании бюджета мы уверены в той оценке, которую сделали еще весной. Она предполагала сокращение ВВП во втором квартале минус 9,5 %, сейчас последние цифры Росстата говорят – минус 9,6 %. Таким образом, мы продвигаемся в том коридоре, как прогнозировалось», – пояснил министр экономического развития РФ Максим Решетников.

Номинальный ВВП России в апреле 2020 года, когда в стране набирала обороты эпидемия коронавируса, снизился на 28 % по сравнению с аналогичным периодом 2019 года. В денежном выражении падение составило 2,4 трлн руб. – до 6,3 трлн. Об этом говорится в отчете Минфина с предварительной оценкой исполнения федерального бюджета. По сравнению с мартом 2020 года падение еще более ощутимо – практически на треть. Таким образом на экономике отразился введенный в стране режим ограничений – всеобщих выходных.

Консенсус-прогноз, составленный Центром развития НИУ Высшей школы экономики, предсказывает, что снижение валового внутреннего продукта будет продолжаться в годовом выражении практически на протяжении года, и лишь со 2-го квартала 2021 года перейдет в рост. На докризисный уровень российская экономика, вероятно, выйдет лишь в середине 2022 года. Учитывая данные по номинальному ВВП, падение реального ВВП, скорее всего, будет в районе 30 %. Это обусловлено более высокой инфляцией в текущем году. В апреле индекс потребительских цен составил 3,1 %, в то время как в феврале инфляция была на уровне 2,3 %. Растет и ожидаемая инфляция, что подтверждает ситуация, и дальше будет развиваться в том же ключе. Фундаментальным же драйвером для нее может являться Центральный банк России, который впервые после 1990-х годов включил печатный станок. Однако сильного роста цен ожидать не стоит, потому что природа кризиса заключается в резком обвале спроса. Падение ВВП было обусловлено остановкой экономической жизни в РФ, а также падением спроса и цен на нефть. Например, нефть марки Brent обвалилась более чем на 70 %. Соответственно, доходная часть ВВП от продажи нефти снизилась. Однако провал оказался сильнее, потому что из-за падения цен на нефть пострадали предприятия, которые ориентированы на нефтегазовый сектор экономики.

Но ВВП России, безусловно, начнет расти. Падение по году не будет таким значительным. Также на рынке нефти наметился позитивный тренд на восстановление цен на нефть. Brent вернулась на уровень выше 34 долл. за баррель. Это обусловлено мерами поддержки нефтяного рынка в рамках ОПЕК+, а также восстановлением спроса на нефть по мере ослабления введенных ранее карантинных ограничений в разных странах мира в связи с коронавирусом. Ожидания восстановления спроса на «черное золото» также подкрепляет и прекращение роста запасов в США. Что касается кризиса, то фактически он уже настал. Более глубокое падение ВВП вряд ли произойдет, но при условии, что не будет второй волны пандемии и повторной самоизоляции. Впереди может быть начало восстановительного роста. При этом восстановление до прежних значений по объему ВВП может занять продолжительное время – от года до трех лет.

Полное возвращение ВВП России на уровень 2019 года произойдет только в первом полугодии 2022 года, заявила председатель Центробанка Эльвира Набиуллина. Согласно данным Росстата, в первом полугодии 2020 года промышленное производство снизилось на 3,5 %, в основном за счет мая, где снижение составило около 10 %, цены поднялись на 2,6 %, безработица повысилась до 6,1 %, а зарплата (номинальная) составила 49 306 рублей, в декабре 2019 года она была 62 239 рублей. Только в Москве

в начале года средняя зарплата составляла 95,5 тыс. рублей, а в июне медианное значение обрушилось до 50 тыс. В обновленном прогнозе Минэкономразвития РФ реальные располагаемые доходы граждан к концу этого года просядут на 3,8 %. В июне замедлился рост численности граждан, регистрируемых в качестве безработных. На учет вставали в среднем по 140 тыс. человек в неделю, а в середине апреля и мае было по 220–250 тыс. Но это только снижение динамики, безработица продолжается. Минтруда РФ сообщило, что в России с конца марта по июнь уволено более 3,7 млн граждан, а число трудоустроенных составило свыше 3 миллионов. По мнению некоторых экспертов, самые тяжелые времена в стране только наступают.

По июньской оценке Минэкономразвития, падение экономики России в 2020 году составит 4,8 % вместо запланированного роста в 2 %. Также страну ждет сокращение реальных доходов на 3,8 % вместо роста на 1,5 %.

Отмечается, что объем наличных денег в стране на 1 июля составил рекордные 12,419 трлн рублей. По данным Центрального банка, объем наличных денег в стране растет с начала февраля: за последние пять месяцев он увеличился на 2,178 трлн рублей. В конце мая объем наличных денег, которые находятся в обращении вне банковской системы (денежный агрегат М0), ускорил рост до 23 % в годовом выражении, отметил в докладе регулятор. Косвенные меры поддержки бизнеса и граждан не могут в полной мере возместить потери из-за нерабочих дней. Кроме того, отсрочки по уплате различных платежей не освобождают от их уплаты и в перспективе станут причиной банкротства предприятий. Сейчас Минэкономразвития РФ улучшило ожидания по спаду ВВП в 2020 году до 3,9 с 4,8 %. Действительно, глава Минэкономразвития Максим Решетников ранее говорил, что оценки по динамике ВВП в обновленном прогнозе будут существенно улучшены по сравнению с июньской версией. По словам представителей Минэкономразвития, кризис, вызванный ограничениями на фоне эпидемии коронавируса, не приобрел в РФ системного характера и оказался локализован в рамках малого и среднего бизнеса, и не в значительной степени затронул системообразующие организации и отрасли. В 2021 году министерство ожидает рост ВВП РФ на уровне 3,3 %. Возвращение на докризисный уровень в квартальном измерении предполагается в третьем квартале 2021 года, выход на траекторию устойчивого роста – к концу 2021 года. В 2022 году Минэкономразвития прогнозирует рост экономики на 3,4 %, в 2023 году – на 3 %.

В настоящее время Минэкономразвития прогнозирует рост реальных зарплат в России по итогам 2020 года на 1,5 %, реальные располагаемые доходы населения снизятся на 3 %. Согласно прогнозу реальные заработные платы вырастут на 2,2 % в 2021–2022 годах и на 2,5 % в 2023 году. Что касается реальных располагаемых доходов, в 2021 году ожидается их рост на 3 %, в 2022 и 2023 годах – на 2,4 и 2,5 % соответственно. По данным Росстата, реальные располагаемые доходы россиян во втором квартале 2020 года упали на 8 % после роста на 1,2 % в первом, по итогам полугодия снизились на 3,7 %. Реальные зарплаты в России в первом полугодии выросли на 2,9 %, сообщал ранее Росстат. Минэкономразвития повысило прогноз по инфляции в России по итогам 2020 года до 3,8 с 3,5 %.

По данным Росстата, в августе в России зафиксирована нулевая инфляция после 0,4 % месяцем ранее, в годовом выражении она ускорилась до 3,6 % с июльских 3,4 %. В 2021 году министерство ожидает инфляцию по итогам года в 3,7 %, в последующие два года – на уровне 4 % (таргет ЦБ). На прогнозном горизонте не видно существенных инфляционных рисков, потребительские цены на конец 2020 года – 3,8 % год к году. Дальше ожидается инфляция вблизи целевого уровня банка России. Минэкономразвития ожидает снижения промышленного производства в РФ в 2020 году на 4,1 % и роста на 2,6 % в 2021 году. По оценке министерства, добыча полезных ископаемых в теку-

шем году снизится на 7,8 %. В 2021 году ожидается рост добычи лишь на 1,7 % (в том числе в связи с действием сделки ОПЕК+), в 2022 году – на 5,2 %, в 2023 – на 1,1 %. Спад обрабатывающей промышленности в 2021 году прогнозируется на уровне 1,5 %. В 2021–2022 годах обработка будет расти на 3,1% ежегодно, в 2023 – на 3,3 %. В 2022 и 2023 годах рост промышленного производства в РФ составит 3,6 и 2,3 % соответственно.

Величина производственных расходов промышленного предприятия является одним из основных критериев, определяющих уровень развития внутренней среды фирмы, именно затратам присуща возможность оперативной и целевой корректировки в процессе выполнения принятых управленческих решений. С точки зрения наличия внутренних рычагов воздействия на уровень прибыли и рентабельности компании именно регулирование размера затрат на производство продукции выступает в роли таких резервов.

В наиболее общем виде процесс управления производственными затратами промышленного предприятия является формой влияния на процесс производства продукции для исключения лишних. Развитие научно обоснованных способов управления затратами на производство осуществляется на базе современных научных и прикладных разработок, информационно-аналитических программных продуктов с использованием современных технических средств.

Одним из системообразующих факторов, на которые необходимо обратить более пристальное внимание, выступает учетно-аналитическое обеспечение производственных затрат, главным образом материальных. Рассматривая систему регулирования производственных затрат промышленного предприятия, можно выделить систему учетно-аналитического обеспечения материальных затрат как исходную точку формирования управленческих решений в области стратегического развития.

Сущность системы учетно-аналитического обеспечения производственных затрат была раскрыта в работах Поповой Л. В. и Ульяновой И. П. [11, с. 13], они понимали в качестве учетно-аналитического обеспечения весь массив информации по затратах предприятия на производство продукции, формируемый на основании данных всего многообразия видов учета, главным образом бухгалтерского и управленческого.

На основании изложенного можно заключить, что учетно-аналитическое обеспечение производственных затрат компании в наиболее общем смысле является непрерывным процессом, состоящим из получения, анализа и структурирования информации о затратах на производство и выработки на основе указанной информации управленческих решений в области оптимизации производственных затрат.

Необходимо обратить внимание, что до настоящего момента не сформировано единого методического и методологического подхода к созданию системы учетно-аналитического обеспечения управления производственными затратами предприятия, который бы комплексно отражал особенности управленческого учета затрат хозяйствующих субъектов.

Таким образом, существует объективная необходимость пересмотра сформулированных теоретических положений, методических и методологических разработок с учетом результатов сложившейся практики функционирования учетно-аналитического обеспечения системы мониторинга и управления производственными затратами организации, в значительной мере зависящая от специфики отрасли функционирования предприятия. Итогом пересмотра, на наш взгляд, станет улучшение качества получаемых информационных массивов о затратах организаций на производство и росте эффективности их использования различными потребителями.

Специфика производственных предприятий состоит в том, что в издержках производства более половины расходов приходится на материальные затраты, поэтому

проблема совершенствования учетно-аналитической системы материальных затрат для целей обеспечения динамичного развития предприятия стоит особенно остро. Немаловажное значение при формировании информационных полей учетно-аналитической системы материальных затрат приобретают вопросы преобразования первичного учета в более оперативную, не обремененную громоздкими регистрами информационно-управленческую систему.

Серьезным недостатком действующей практики является тот факт, что применяемая на практике информация по первичному учету производства не предусматривает расчленения фактического расхода на расход по нормам и отклонения от норм, что затрудняет текущий учет затрат. Кроме того, унификация первичных учетных документов на современном этапе носит формальный характер и направлена скорее на методологическое обеспечение системности первичного учета на предприятиях; совокупность обязательных реквизитов первичного документа представляет собой минимальный объем информации, который, по мнению законодателей, характеризует любую хозяйственную операцию любого хозяйствующего субъекта; предприятие фактически не ограничено в расширении совокупности реквизитов с целью максимально полного отражения хозяйственного факта в учете; первичные документы могут видоизменяться в зависимости от изменения технологии учета (ручной, автоматизированной) и других факторов.

Анализ недостатков организации первичной учетной информации материально-производственных ресурсов и предложения, направленные на их преодоление, позволяют устранить параллельные потоки информации, получаемой из одних и тех же источников, которые расходятся по многочисленным органам управления, и многократную обработку одних и тех же сведений в разных отделах в результате разветвленности и запутанности потоков информации. Кроме того, они позволяют организовать своевременное продвижение информации и тем самым исключить из информационного потока избыточную информацию, затрудняющую поиск в документах необходимых данных.

Решение вопросов информационного обеспечения управления представляет собой комплексное направление, обеспечивающее приспособленность организаций к рыночным условиям функционирования и требующее значительных теоретических и практических исследований. Учет – не цель, а средство для достижения успеха организации в бизнесе, на этом основана взаимосвязь видов учета в учетно-аналитической системе.

Стратегия предприятия должна рассматриваться как связующее звено финансового, управленческого и налогового учета. С одной стороны, новый подход к управленческому учету предполагает использование предприятием информации о материальных затратах для своего стратегического планирования и контроля за реализацией стратегии. С другой стороны, финансовую отчетность организации можно интерпретировать как информационное отражение осуществленной и планируемой информации. Но в настоящее время в данных финансовой отчетности это информационное отражение носит неполный, подчас неявно выраженный характер.

Традиционно принято считать, что финансовый учет ориентирован на внешних пользователей, а управленческий – на внутренних. Тенденции последнего времени свидетельствуют, что внешние пользователи стали больше интересоваться информацией, которая ранее относилась непосредственно к управленческому учету. Главное же правило управленческого учета состоит в максимизации полезности бухгалтерской информации для принятия оптимальных решений руководством организации.

На основании вышеизложенного нами предлагается постановка бухгалтерского управленческого учета материальных затрат в целях совершенствования учетно-аналитической системы. В создании системы обеспечения информацией разных уровней управления важное место отводится выбору показателей деятельности снабженческо-заготовительных служб, которые являются структурными подразделениями, отве-

чающими только за затраты. Данные подразделения относятся к центрам регулируемых затрат, управление ими осуществляется с помощью заранее составленных гибких бюджетов. Определение необходимого размера материальных запасов является вторым аспектом управленческого учета. С проблемой определения размера запасов связана необходимость бюджетного планирования потребности в основных материалах. Определение бюджета основных материалов проводится с помощью метода двух основных расчетных инструментов: технологического планирования и сравнительного анализа счетов.

Технологическое нормирование относится к той части бюджета основных материалов, которая расходуется на производственные цели. В себестоимости продукции предприятий промышленности материальные затраты занимают значительный удельный вес. Поэтому в системе управления затратами формированию норм и нормативов материальных затрат придается первостепенное значение [5]. Построение отчетных калькуляций основано на калькуляциях нормативной себестоимости отдельных видов продукции и отклонений от норм. В ходе производства по тем или иным причинам возникают отклонения от технологического процесса, а вместе с ними и отклонения в потреблении ресурсов, в оценке использованных средств.

Поэтому важнейшим принципом системы калькулирования себестоимости по нормативным издержкам является принцип единства оценки затрат в незавершенном производстве, готовой продукции, затрат отчетного периода и т. п. Они должны быть выражены в одинаковых единицах. В этом случае нормативная себестоимость и отклонения от норм будут показывать фактическую себестоимость. В противном случае при исчислении фактической себестоимости будут допущены искажения.

Система управленческого учета материальных затрат предоставляет детальную информацию для расчета размера запасов на конкретном предприятии и позволяет анализировать структуру материальных затрат с выявлением отклонений от плановых величин. Таким образом, в управленческом учете материальных затрат основными являются следующие моменты:

- во-первых, формирование и классификация материальных затрат;
- во-вторых, учет факторов, влияющих на размеры и структуру материальных затрат;
- в-третьих, материальные затраты должны нормироваться в плановых калькуляциях в целях выявления плановой потребности в них;
- в-четвертых, взаимосвязь управленческого учета с финансовым с использованием учетных процедур способствует реализации учетно-аналитической системы материальных затрат.

Эффективному использованию учетных данных способствует построение системы управленческого учета материальных затрат, которая предполагает комплексное формирование и использование управленческой учетно-аналитической информации. Данная система четко разграничивает области учета, анализа и планирования в процессе комплексного использования информации. Она применима в разрезе центров затрат, центров ответственности.

Первый уровень системы представлен учетной составляющей. Здесь возникает учетная информация в первичных документах, отчетах, основных и вспомогательных документах отделов снабжения, сбыта, финансов, бухгалтерии, складов, а также производственных подразделений.

Второй уровень представлен аналитической составляющей. На этом уровне обобщается сводная информация, поступившая из структурных подразделений. Производственно-диспетчерским, планово-экономическим отделами и бухгалтерией осуществляется преобразование сводной информации в результирующую отчетную документацию.

Третий уровень – это уровень планирования, на котором осуществляется построение планов, согласование и доведение их до исполнителей. Учитывая вышесказанное, можно сделать вывод, что усовершенствованная учетно-аналитическая система материальных затрат должна позволять руководителю быстро оценить реальное состояние запасов на складах, точно информировать его об объемах и динамике потребления сырья и материалов с целью обеспечения устойчивого развития промышленных предприятий.

В заключение хотелось бы подчеркнуть, что на эффективность управления затратами предприятия влияют как деятельность организации на каждом из этапов процесса, так и используемые подходы. При этом управление затратами коммерческой организации должно осуществляться как единый процесс, пошаговые переходы от одного управленческого решения к другому должны быть логичными, тонкими, соответствовать действующей стратегии, используемым методам и принципам.

Библиографические ссылки

1. Гаврилова А. Н., Сысоева В. Ф., Барабанов А. И. Финансовый менеджмент. М. : КноРус, 2017. 336 с.
2. Гарифулин К. М. Формирование и использование информации бухгалтерского учета для принятия управленческих решений : монография / колл. авторов. М. : Русайнс, 2016. 126 с.
3. Завьялова В. И. Информационные аспекты управления затратами // Вестник Омского ун-та. Серия «Экономика». 2018. № 4. С. 123–128.
4. Кирилов И. Н. Учетно-аналитическое обеспечение управления затратами и себестоимостью в строительных организациях : дис. ... канд. экон. наук. Ставрополь, 2012. 199 с.
5. Ковалев В. В., Ковалев Вит. В. Финансы организаций (предприятий). М. : ТК «Велби» : Проспект, 2018. 352 с.
6. Косолапова М. В., Свободин В. А. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности. М. : Дашков и К, 2018. 247 с.
7. Кулякина Е. Л., Дубенко А. Ю. Раскрытие методики осуществления внутреннего контроля операций с МПЗ как основы эффективного управления оборотным капиталом организации // Наука и образование: сохраняя прошлое, создаем будущее : сб. статей VI междунар. науч.-практ. конф. (Пенза, 12 декабря 2016 г.). Пенза : Наука и Просвещение. 2016. С. 165–168.
8. Лугачев М. И. Экономическая информатика: Введение в экономический анализ информационных систем. М. : Инфра-М, 2019. 958 с.
9. Маркарьян Э. А., Маркарьян С. Э., Герасименко Г. П. Управленческий анализ в отраслях. М. : КноРус, 2016. 301 с.
10. Сметанко А. В., Глушко Е. В., Юферева В. Н. Учетно-аналитическое обеспечение процесса управления материально-производственными запасами // Молодой ученый. 2017. № 9 (143). С. 447–451.
11. Попова Л. В., Маслова И. А., Морозова Е. Б. Учетная информация в системе анализа и управления запасами на предприятиях пищевой промышленности // Экономический анализ: теория и практика. 2017. № 11 (14). С. 8–15.

ОСОБЕННОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ ФАКТОРНОГО АНАЛИЗА ПОКАЗАТЕЛЕЙ РЕНТАБЕЛЬНОСТИ

Н. И. Попова, Д. А. Кукарцева

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

Факторный анализ является актуальным и востребованным инструментом повышения эффективности производства, выявления и оценки внутрихозяйственных резервов. Инструментарий детерминированного факторного анализа позволяет построить факторные модели показателей рентабельности, выявить и количественно измерить влияние факторов, определяющих их величину и находящихся в функциональной зависимости.

В статье рассматривается алгоритм проведения детерминированного факторного анализа на примере показателей рентабельности, приведены примеры факторных моделей. Представлены результаты факторного анализа с применением метода цепных подстановок, абсолютных разниц. Выявлены особенности применения факторного анализа показателей рентабельности.

Ключевые слова: факторы, детерминированный факторный анализ, моделирование, показатели рентабельности.

FEATURES OF FACTOR ANALYSIS APPLICATION PROFITABILITY INDICATORS

N. I. Popova, D. A. Kukartseva

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarskii rabochii prospekt, Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

Factor analysis is a relevant and popular tool for increasing production efficiency, identifying and assessing on-farm reserves. The toolkit of deterministic factor analysis allows you to build factor models of profitability indicators, identify and quantitatively measure the influence of factors that determine their value and are in functional dependence.

The article discusses an algorithm for conducting a deterministic factor analysis using the example of profitability indicators, examples of factor models are given. The results of factor analysis using the method of chain substitutions, absolute differences are presented. The features of the application of factor analysis of profitability indicators are revealed.

Keywords: factors, deterministic factor analysis, modeling, profitability indicators.

Актуальным и востребованным инструментом повышения эффективности производства, выявления и оценки внутрихозяйственных резервов выступает факторный анализ, предметом которого являются причинно-следственные связи экономических явлений и процессов. Значимость факторного анализа определяется детальным изучением факторов, выявлением их взаимосвязи, взаимообусловленности, построением структурно-логической схемы анализа, количественной оценкой влияния на результативный показатель.

Обладание информацией о факторах и их взаимосвязи позволяет «значительно повысить эффективность управленческих решений и как результат общую эффективность компании» [1, с. 10].

Вопросы факторного анализа являются предметом пристального внимания и изучения многих исследователей, таких как Н. В. Войтоловский, А. П. Калинина, И. И. Мазурова, Г. В. Савицкая, А. Н. Кузнецов, Э. А. Новрузлу, С. В. Старостенко, Д. С. Однобокова и др.

С позиции понятийно-категорийного аппарата факторы – это элементы, причины, воздействующие на данный показатель или ряд показателей [2, с. 25].

Разнообразие факторов, применяемых в экономическом анализе, требует систематизации и выделения критериальных признаков, положенных в основу классификации [3; 4] (табл. 1).

Таблица 1

Классификация факторов

Вид фактора	Характеристика
Внутренние	зависят от деятельности организации (производственные, внепроизводственные, нарушение хозяйственной, технологической дисциплины)
Внешние	не зависят от деятельности экономического субъекта, однако количественно определяют уровень использования производственных и финансовых ресурсов (внешнеэкономические условия, природные условия, конъюнктура рынка)
Постоянные	оказывают влияние на результативный показатель, не прерываясь
Переменные	влияют на главный показатель периодически
Интенсивные	характеризуют изменение условий производства за счет качества (внедрение инноваций, рост уровня производительности труда, улучшение качества изготавливаемых изделий)
Экстенсивные	повышение эффективности хозяйственной деятельности путем увеличения количества используемых ресурсов
Количественные	отражают количественную определенность явлений
Качественные	отражают внутренние качества, признаки и особенности изучаемых объектов
Простые	элементарные факторы
Сложные	комплексные факторы
Прямые	оказывают непосредственное влияние на результативный показатель
Косвенные	косвенно влияют на результативный показатель
Первого уровня подчинения	непосредственно влияют на результативный показатель
Второго, третьего и последующих уровней подчинения	косвенно влияют на результативный показатель за счет факторов первого порядка

Систематизация означает размещение изучаемых явлений или объектов в определенном порядке с выявлением взаимосвязи и подчиненности. Одним из способов систематизации факторов является создание детерминированных факторных систем, отражающих изучаемые явления в виде алгебраической суммы, частного или произведения нескольких факторов, определяющих его величину и находящиеся с ним в функциональной зависимости. При создании модели важно помнить, что все переменные в детерминированном факторном анализе четко закреплены и каждому фактору соответствует изменение зависимой переменной [5].

Алгоритм проведения факторного анализа, описанный в научных трудах, включает схожую процедуру действий, отличающихся количеством предлагаемых этапов и их характеристикой. Основные этапы методики проведения детерминированного факторного анализа представлены на рис. 1 [3; 4; 6].

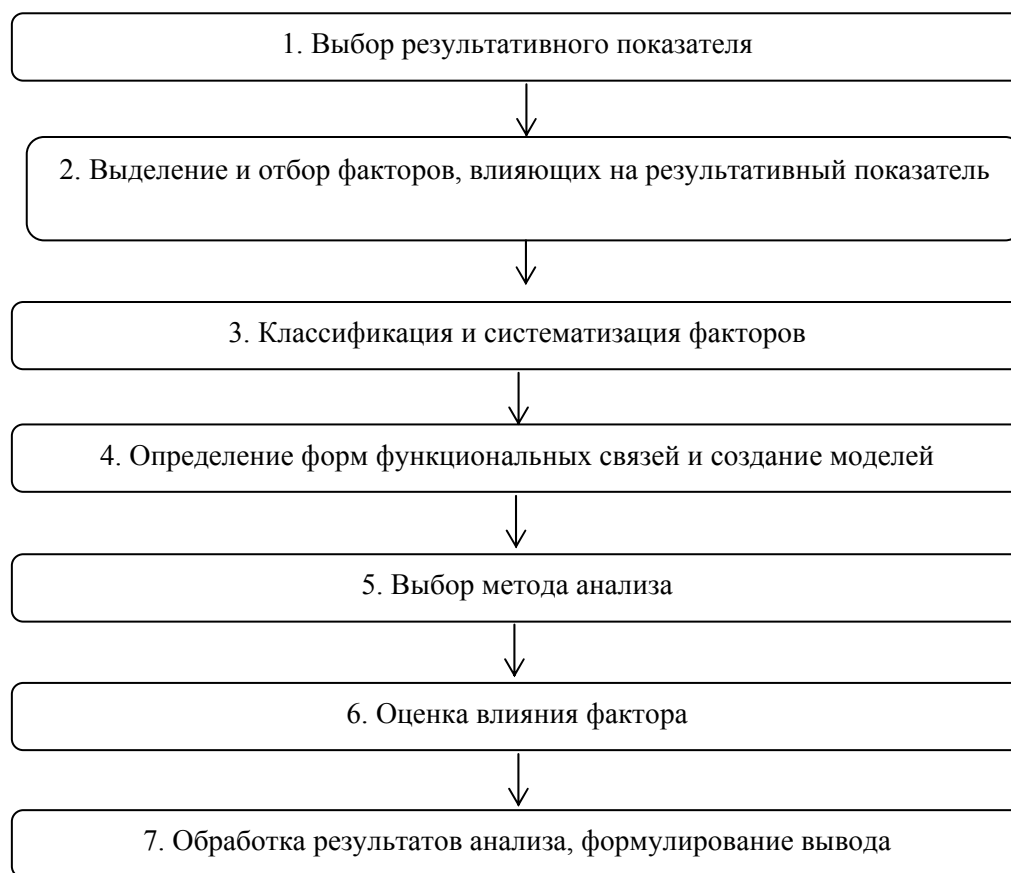


Рис. 1. Этапы детерминированного факторного анализа

Рассмотрим применение алгоритма проведения детерминированного факторного анализа на примере показателей рентабельности, предназначенных «для наиболее полной и объективной оценки результатов производственной деятельности» [7, с. 106].

Рентабельность – относительный показатель экономической эффективности, играющий важную роль при проведении финансового анализа деятельности предприятий.

Объектом исследования выступает научно-производственная корпорация, занимающаяся производством летательных аппаратов. Корпорация является ведущим авиастроительным предприятием РФ, занимает одну из лидирующих позиций в России по размеру портфеля заказов по производству авиационной техники. Расчетные значения показателей рентабельности объекта исследования отражены в табл. 2.

Таблица 2

Динамика показателей рентабельности, %

Показатель	Год			Изменение	
	2018	2019	2020	2019–2018 гг.	2020–2019 гг.
Расчет по чистой прибыли					
Рентабельность активов	–5,18	0,38	–5,12	5,56	–5,50
Рентабельность оборотных активов	–7,76	0,68	–8,77	8,44	–9,45
Рентабельность основных средств	–47,84	2,68	–40,81	50,53	–43,49
Рентабельность постоянного капитала	–8,12	0,65	–9,52	8,77	–10,17
Расчет по прибыли от продаж					
Рентабельность продаж	2,36	4,70	10,65	2,34	5,95
Валовая рентабельность	10,09	22,04	29,95	11,95	7,91
Рентабельность затрат	2,42	4,93	11,92	2,51	6,99

Представленные данные позволяют сделать вывод, что корпорация является убыточной и нерентабельной в 2018–2020 гг. Получение убытка вызвано опережающими темпами роста прочих расходов по сравнению с прочими доходами. Выручка корпорации за 2019 год составила 54,9 млрд руб., что на 13,04 % ниже показателя 2018 года. Снижение выручки за отчетный период обусловлено снижением доли гособоронзаказа, а также вынужденным переносом поставки имущества на экспорт по техническим причинам. По основной деятельности корпорация имеет прибыль, величина которой в динамике растет. Повышение показателей рентабельности в 2020 году, исчисленных по прибыли от продаж, вызвано высокими темпами роста выручки от реализации по сравнению с ростом затрат на производство и реализацию продукции. Корпорация получает 11 копеек прибыли от продаж на 1 руб. выручки от реализации, что выше уровня прошлого года на 6 копеек и свидетельствует о повышении эффективности продаж. Рентабельность основной деятельности возросла на 8 копеек, и корпорация получает 12 копеек прибыли от продаж на 1 руб. затрат. Аналогичная ситуация наблюдается по валовой рентабельности.

После определения результативного показателя необходимо перейти к процедуре выделения и отбора факторов, влияющих на результативный показатель. Результативные показатели, в качестве которых выступают показатели рентабельности, могут быть разложены на составные элементы (факторы) с применением приемов моделирования. Моделирование взаимосвязей между факторами и показателями рентабельности позволяет классифицировать и систематизировать факторы с целью обеспечения комплексного и системного подхода к исследованию их влияния на эффективность финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Разнообразный инструментарий детерминированного факторного анализа позволяет построить факторные модели показателей рентабельности, выявить и количественно измерить влияние факторов, определяющих их величину и находящихся в функциональной зависимости. В качестве примера рассмотрено несколько факторных моделей показателей рентабельности, представляющих интерес для аналитического исследования (табл. 3).

Безусловно, выбор способа моделирования зависит от объекта исследования, поставленной цели, а также от профессиональных знаний и навыков исследователя [8].

Определение форм функциональных связей и создание моделей является важным этапом проведения детерминированного факторного анализа, определяющим выбор метода количественной оценки влияния факторных показателей на показатели рентабельности.

Факторные модели показателей рентабельности

Показатель	Факторная модель	Тип факторной модели	Условные обозначения
Рентабельность продаж	$P = \frac{B - C - KP - YP}{B} \cdot 100 \%$	смешанная	В – выручка от реализации С – себестоимость продукции КР – коммерческие расходы УР – управленческие расходы Р _п – рентабельность продаж К ^{ОС} – капиталоемкость по основному капиталу К ^{ОБА} – капиталоемкость по оборотному капиталу К – коэффициент оборачиваемости активов М – мультипликатор собственного капитала
Рентабельность активов		смешанная	
Рентабельность активов	$P = R_p \cdot K$	мультипликативная	
Рентабельность собственного капитала	$P = R_p \cdot K \cdot M$	мультипликативная	

Обзор экономической литературы по теме исследования [3; 4; 9] свидетельствует о наличии большого разнообразия методического инструментария детерминированного анализа, в качестве которых выступают методы:

- цепных подстановок;
- абсолютных и относительных разниц;
- индексный;
- интегральный;
- логарифмирования;
- пропорционального деления и долевого участия;
- пропорциональных разностей.

При проведении экономического анализа выбирается та модель, тот метод, который позволяет получить наилучший результат при имеющихся данных, более точно оценить деятельность организации, выделить те факторы, которые оказывают наибольшее влияние на результирующий показатель [10].

Исследователю необходимо ориентироваться на тот методический инструментарий, который максимально будет учитывать отраслевые особенности формирования показателей прибыли и рентабельности [11]. Результаты факторного анализа рентабельности продаж объекта исследования с применением способа цепных подстановок отражены на рис. 2.

Практическая ценность данного приема анализа заключается в его универсальности и простоте. Применяемый прием позволяет определить влияние отдельных факторов на изменение величины результативного показателя с помощью постепенной замены базисной величины каждого факторного показателя на его значение в отчетном периоде. С этой целью определяется ряд условных величин.

Представленные на рис. 2 данные свидетельствуют о том, что наибольшее влияние на повышение эффективности продаж оказал рост выручки от реализации в отчетном периоде. Рост текущих затрат на производство и реализацию продукции привел к снижению рентабельности продаж. Следует отметить, что положительное влияние первого фактора перекрыло отрицательное влияние затрат, и в итоге в 2020 году корпорация получает на 6 копеек больше прибыли от продаж на 1 руб. выручки от реализации.

Количественная оценка функциональной связи рентабельности продаж, скорости оборота и экономической рентабельности описывается мультипликативной моделью. Результаты факторного анализа рентабельности активов, исчисленной по прибыли от продаж, с применением способа абсолютных разниц отражены на рис. 3.



Рис. 2. Результаты факторного анализа рентабельности продаж



Рис. 3. Результаты факторного анализа рентабельности активов

Сущность применяемого приема заключается в том, что размер влияния факторов определяется умножением абсолютного прироста исследуемого факторного показателя на базисный уровень факторных показателей, которые находятся справа от него, и на уровень показателей отчетного периода, расположенных в модели слева от него.

Результаты факторного анализа свидетельствуют о том, что повышение эффективности продаж и деловой активности (скорости оборота активов) увеличивает эффективность использования активов, и предприятие получает на 5 копеек больше прибыли от продаж на 1 руб., вложенный в активы. Наибольшая доля прироста результативного показателя обеспечена изменением рентабельности продаж – 75 %.

Таким образом, применение факторного анализа показателей рентабельности сводится к оценке степени положительного и отрицательного воздействия факторов на отклонение от их базового уровня. Ценность результатов факторного анализа за-

ключается в возможности выявления и оценки внутрихозяйственных резервов. Резервами повышения показателей рентабельности являются резервы роста прибыли.

Результаты исследования показали, что для повышения эффективности производства корпорации необходимо уделять внимание вопросам, направленным на сокращение производственных циклов, снижение трудоемкости производства и оптимизацию производственных операционных затрат. Актуальным для объекта исследования является повышение операционной эффективности за счет роста производства и расширения состава оказываемых услуг в гражданском сегменте, что может стать важнейшим фактором в решении поставленных правительством страны задач по увеличению доли высокотехнологичной гражданской продукции. Расширение, модернизация и диверсификация производства приведет к росту постоянных затрат, и следует учитывать, что снижение себестоимости будет обеспечено в том случае, если темпы роста объема производства будут опережать темпы роста затрат.

Применение приемов факторного анализа направлено на выявление причин изменения результативного показателя – показателей рентабельности. Учитывая изложенные выше моменты, можно выделить особенности применения факторного анализа показателей рентабельности, заключающиеся в возможности:

- построить структурно-логическую модель факторного анализа;
- отразить подчиненность, иерархию факторов;
- выявить и описать формы функциональной связи;
- на практике использовать результаты факторного анализа:

для выявления резервов производства, повышения эффективности использования материальных, трудовых, финансовых ресурсов;

эффективной реализации производственного процесса;

планирования и прогнозирования показателей рентабельности при изменении производственной ситуации.

Именно особенности применения факторного анализа показателей рентабельности определяют важность и значимость результатов анализа, а используемый инструментарий позволяет определить, какие факторы наиболее значительно образом влияют на конечный результат. Пристального внимания заслуживает каждый фактор, изменение которого влияет на расчётные значения показателей рентабельности.

Практическая ценность результатов факторного анализа заключается в возможности выявления и оценки внутрихозяйственных резервов. Выявленные резервы позволят предприятию повысить финансовый результат, укрепить финансовое положение и улучшить показатели доходности и рентабельности.

Библиографические ссылки

1. Кузнецов А. Н., Новрузлу Э. А., Старостенко С. В. Роль факторного анализа в исследовании эффективности работы предприятия [Электронный ресурс]. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/rol-faktornogo-analiza-v-issledovanii-effektivnosti-raboty-predpriyatiya/viewer> (дата обращения: 02.11.2021).

2. Турманидзе Т. У. Финансовый анализ [Электронный ресурс] : учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Юнити, 2015. 288 с. URL: <https://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=118963> (дата обращения: 02.11.2021).

3. Экономический анализ [Электронный ресурс] : учебник для вузов. В 2 ч. Ч. 1 / Н. В. Войтоловский [и др.] ; под ред. Н. В. Войтоловского, А. П. Калининой, И. И. Мазуровой. 7-е изд., перераб. и доп. М. : Юрайт, 2021. 291 с. URL: <https://urait.ru/bcode/473099> (дата обращения: 02.11.2021).

4. Савицкая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности : учебник. Минск : РИПО, 2019. 374 с.

5. Однобокова Д. С. Детерминированный метод факторного анализа [Электронный ресурс] // Молодой ученый. 2020. № 51 (341). С. 92–94. URL: <https://moluch.ru/archive/341/76648/> (дата обращения: 02.11.2021).

6. Факторный анализ [Электронный ресурс]. URL: <https://masters.donntu.org/2007/kita/bolkunevich/library/fakt.htm> (дата обращения: 02.11.2021).

7. Рюмин И. В. Методика оценки и факторный анализ показателей рентабельности отрасли цветной металлургии [Электронный ресурс] // Вестник Челяб. гос. ун-та. 2010. № 28 (209). Экономика. Вып. 30. С. 106–110. URL: https://elibrary.ru/download/elibrary_16346456_57788827.pdf (дата обращения: 03.11.2021).

8. Детерминированное моделирование факторных систем [Электронный ресурс]. URL: <https://www.cribs.su/ekonomicheskii-analiz/6028/> (дата обращения: 02.11.2021).

9. Основные методы детерминированного факторного анализа [Электронный ресурс]. URL: <https://masters.donntu.org/2007/kita/bolkunevich/library/fakt.htm> (дата обращения: 03.11.2021).

10. Особенности использования факторного анализа [Электронный ресурс]. URL: https://studref.com/623313/ekonomika/osobennosti_ispolzovaniya_faktornogo_analiza (дата обращения: 02.11.2021).

11. Кудрявцев В. В., Попова Н. И. Методика анализа финансовых результатов коммерческой организации [Электронный ресурс] // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики. 2019. № 22. С. 121–125. URL: https://www.elibrary.ru/download/elibrary_41833709_81151254.pdf (дата обращения: 03.11.2021).

© Попова Н. И., Кукарцева Д. А., 2021

ПРОБЛЕМЫ ПРИМЕНЕНИЯ ИНСТРУМЕНТОВ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

А. И. Серебрякова

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

На основе изучения трудов отечественных ученых и практиков, занимающихся вопросами учета затрат и калькулирования себестоимости выполненных работ в капитальном строительстве, выделены проблемы организации управленческого учета в данной отрасли. Рассматриваются более детально наиболее важные инструменты управленческого учета и проблемы их применения в строительных организациях для дальнейшего развития учета затрат. Формируется перечень наиболее важных проблем применения инструментов управленческого учета в строительстве. Делается вывод о важности совершенствования инструментов управленческого учета в строительных организациях.

Ключевые слова: управленческий учет, инструменты учета затрат, бюджетирование, калькулирование, строительные организации.

PROBLEMS OF APPLICATION OF MANAGEMENT ACCOUNTING TOOLS IN CONSTRUCTION ORGANIZATIONS

A. I. Serebryakova

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarskii rabochii prospekt, Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

In the article, based on the study of the works of domestic scientists and practitioners dealing with cost accounting and calculating the cost of work performed in capital construction, the problems of the organization of management accounting in this industry are highlighted. The most important management accounting tools and the problems of their application in construction organizations for the further development of cost accounting are considered in more detail. A list of the most important problems of using management accounting tools in construction is being formed. The conclusion is made about the importance of improving management accounting tools in construction organizations.

Keywords: management accounting, tools, cost accounting, budgeting, calculation, construction organizations.

Построение тактического управленческого учета в строительстве невозможно без предварительного критического анализа существующих методов планирования и учёта затрат, калькулирования себестоимости выполненных работ, контроля издержек и результатов, применяемых строительными организациями.

Проблемы совершенствования учета и его значение в информационном обеспечении деятельности строительных организаций, анализа расходов, методологии калькулирования постоянно привлекали к себе внимание и во многом были решены отечественными и зарубежными учеными. В результате исследования были изучены труды отечественных ученых и практиков, занимающихся вопросами учета затрат и калькулирования себестоимости выполненных работ в капитальном строительстве, таких как Н. А. Адамов [1], А. В. Буракова [3], Л. И. Борисова [2], О. Г. Житлухина [6], А. Б. Кротова [8] и др.

Так, О. Г. Житлухина в своих работах существенное внимание уделяла совершенствованию учета, анализу незавершенного строительного производства, методологическим проблемам и отражению в учете строительной готовой продукции. По мнению ученого, показатели, характеризующие уровень незавершенного строительства, нельзя рассматривать в отрыве от других показателей, влияющих на колебания его величины. Нужно, в частности, учитывать нарастание объема строительства, структуры капитальных работ, поскольку продолжительность производственного цикла зависит от техники и технологии строительного производства, уровень которых не одинаков для всех видов строительных работ.

В показателях объема готового объекта строительные организации должны отражать не только то, что является результатом их собственного строительного производства, но также всех других организаций, принимавших участие в их возведении [6, с. 24].

А. В. Буракова в работе «Управленческий учет, анализ и бюджетирование в инвестиционно-строительной деятельности» рассматривала проблемы организации и методики учета затрат на строительное производство, определения результатов деятельности строительных организаций, калькулирования себестоимости в строительстве, учета незавершенных капитальных вложений и определения фактической стоимости вводимых в действие основных фондов. Для решения указанных проблем А. В. Буракова предлагала два варианта. Оба они основывались на отделении системы учета затрат на производство от системы расчетов в строительстве. Затраты на основное производство целесообразно, по мнению ученого, учитывать отдельно по объектам, вводимым в эксплуатацию в отчетном году, и по объектам, строительство которых будет продолжаться в следующие отчетные периоды. Реализация указанного подхода позволяла изменить существующую методику калькулирования себестоимости в строительстве. Это связано, во-первых, с необходимостью получения такого хозрасчетного показателя деятельности подрядной организации, как себестоимость вводимого в действие объекта для генерального подрядчика, и, во-вторых, с необходимостью сопоставления фактических затрат по возведению объекта с его сметной стоимостью [3, с. 61]. Исходя из изложенного, можно сделать вывод, что строительные организации нуждаются в усилении аналитических возможностей учета затрат, анализе незавершенного производства, калькуляции себестоимости строительных работ и готовой (товарной) строительной продукции.

Борисова Л. И. пришла к выводу, что понятие «готовая (товарная) строительная продукция» неоднозначно для всей системы строительных организаций. Для генеральных подрядных организаций, по мнению Л. И. Борисовой, следует рассчитывать два вида показателя товарной строительной продукции: общий ее объем и ту часть, которая выполняется собственными силами. Для субподрядчика товарная строительная продукция – это только работы, выполненные его собственными силами, т. е. ограниченная часть общего комплекса всех подрядных работ по проекту в целом. При этом товарную строительную продукцию субподрядчика рекомендовалось отражать у генподрядчика в составе незавершенного строительного производства до окончания работ по договору генерального подряда [2, с. 106].

Сформулированные Л. И. Борисовой предложения также были нацелены на организацию раздельного учета затрат и финансовых результатов в строительной организации.

А. Б. Кротова в своей работе «Управленческий учет затрат в организациях строительной отрасли: теория и методика» суть проблемы сводила, прежде всего, к совершенствованию отчетной информации, углублению аналитичности данных, характеризующих объем строительной продукции, её структуру и динамику, себестоимость, эффективность использования имеющихся ресурсов, финансовые результаты деятельности предприятия [8, с. 93].

Проблемы совершенствования учётной и отчетной информации в строительстве дискутировались давно, а в настоящее время их решение приобрело объективную необходимость.

Исследование показало отсутствие формализованного стратегического планирования в строительной отрасли, несмотря на существенную длительность производственного цикла. Перед подрядными организациями ставятся задачи только тактического характера.

В сфере планирования до сих пор существует приверженность менеджеров строительных организаций к составлению стройфинплана, применявшегося еще в годы плановой экономики [2]. Факт использования названного документа являет собой не только проблему терминологического свойства.

Также в строительных организациях не составляют плановых и фактических калькуляций по объёму выполняемых строительно-монтажных работ за отчётный период и по объекту строительства в целом [6].

Исследование показало, что фактические затраты по существу сопоставляются со сметными величинами затрат или показателей прибыли, которые определены нормативными актами [5]. Плановая себестоимость конкретных строительных объектов не рассчитывается при составлении строительного финансового плана, не учитывается она и при составлении оперативных данных о себестоимости строительно-монтажных работ, что ослабляет контроль издержек строительного производства [10].

Действующая система бухгалтерского учета затрат в строительных организациях не нацелена на предоставление финансовой информации руководителям среднего уровня управления, руководителям различных объектов (прорабам, мастерам), внутренние отчеты, отражающие величину понесенных ими затрат, не представляются [12].

В настоящее время отсутствуют четкие стандарты оценки деятельности подразделений и отделов (в качестве которых и могли бы выступать отклонения от принятых бюджетов). Нуждается в совершенствовании действующая система оплаты труда административно-управленческого персонала. В нынешнем своем виде она не мотивирует проявление инициативы и поиск резервов снижения стоимости строительно-монтажных работ.

Несмотря на указанные проблемы, отдельные инструменты управленческого учета в той или иной степени присутствуют в строительных организациях, но в виде разрозненных элементов. Управленческий учет осуществляется разными отделами. Так, бухгалтерия занимается учетом затрат и доходов по различным аналитическим признакам, определением финансовых результатов по выполненным строительным работам, составлением в произвольной форме внутренних отчетов нерегулярного характера по запросам руководства о величине и составе определенных финансовых показателей. Планово-экономический отдел планирует ряд финансовых показателей, составляет фактические калькуляции по выполненным работам, статистическую отчетность, отражающую показатели производственной деятельности, и т. д. Деятельность отделов разобщена, и даже их руководители не имеют полного представления о функциях, выполняемых смежными отделами [11].

В учете придерживаются группировки затрат, принятой при составлении сметы, в которой все расходы подразделяются на прямые и накладные (косвенные).

Прямые затраты на строительные и монтажные работы группируются следующим образом:

- стоимость материалов и строительных конструкций, деталей, блоков, израсходованных на строительные-монтажные работы;
- основная заработная плата рабочих, занятых производством строительных и монтажных работ;
- расходы по эксплуатации строительных машин и механизмов, использованных на производстве строительных-монтажных работ.

К косвенным расходам относятся административно-хозяйственные и прочие (обще-производственные) накладные расходы.

Первая калькуляционная статья затрат включает стоимость израсходованных на строительные-монтажные работы материалов, строительных конструкций, изделий и деталей. На этой статье отражаются затраты топлива, электроэнергии, пара и воды, израсходованные для прогрева бетона, замораживания грунта, электросварки элементов железобетона и других работ непосредственно в процессе строительства и монтажа. Материалы отпускаются в производство на основании надлежаще оформленных первичных документов по весу, объему, площади и т. д. Основанием являются: требование-накладная, накладная на внутреннее перемещение, лимитно-заборная карта, товарно-транспортная накладная и др. Расход материальных ресурсов оформляется специализированной формой № М-29, актом на списание производственного и хозяйственного инвентаря. Эти документы составляет мастер или прораб и прилагает к ежемесячному материальному отчету (форма № М-19).

Материальный отчет составляется по каждому объекту в разрезе видов работ. Списанию на производственные затраты подлежат только те материалы, которые включены в подписанный акт о приемке выполненных работ (форма № КС-2) и предъявлены заказчику или генподрядчику к оплате. Данные затраты классифицируются строительными организациями как прямые, их списание на объект не требует особых расчетов. Перерасход или экономия по отдельным видам материалов определяется как разность между количеством материалов, которое должно быть израсходовано по нормам, и фактическим их расходом [9, с. 61].

Следует заметить, что действующие нормы и правила нужно откорректировать, учитывая складывающиеся рыночные отношения, а может быть, даже разработать новые, которые способствовали бы составлению объективных смет и сметно-финансовых расчетов, что повысило бы качество информационной базы о затратах.

По статье «Расходы на оплату труда рабочих» отражаются все расходы на оплату труда производственных рабочих и линейного персонала при включении его в состав работников бригад (участков), занятых непосредственно на строительных работах, исчисленные по принятым в строительной организации системам и формам оплаты труда [6, с. 85]. Кроме основной заработной платы на основании приказа руководителя строительным рабочим выплачиваются премиальные и различные надбавки и доплаты. Расходы по оплате труда рабочих относятся на затраты отдельных объектов учета напрямую на основании подтверждающих документов.

По статье «Расходы на эксплуатацию строительных машин и механизмов» строительная организация отражает расходы по эксплуатации машин и механизмов, которые находятся у нее на балансе, и стоимость услуг сторонних механизмов. Такие затраты чаще всего прямым путем включают в себестоимость объектов. Однако иногда строительные машины одновременно обслуживают несколько строительных объектов

или на одном объекте с их помощью выполняются различные по своему назначению работы. Например, наряду со строительными работами механизмы заняты на разгрузке материалов, а также на вывозке грунта. В этих случаях прямое отнесение затрат на объекты или разные счета затрудняется. Появляется необходимость в косвенном распределении затрат на эксплуатацию строительных машин и механизмов. За базу распределения принимается физический объем выполненных работ или сметная стоимость, а иногда нормативная себестоимость работ. Контроль уровня расходов на эксплуатацию строительных машин и механизмов можно осуществлять на основании лимитных карт, выдаваемых мастерам и прорабам, с указанием предусмотренного количества машино-часов работы на каждом объекте. Но поскольку фактически выполненный машинами объем работ часто не оформляется и оперативно не учитывается из-за трудоемкости, лимитирование не достигает цели, и контроль фактически не осуществляется.

В статью «Прочие прямые затраты» включают расходы по перемещению грунта и вывозу строительного мусора после окончания строительства, расходы на внутрипостроечное перемещение конструкций, деталей и материалов от складов до рабочих площадок или до подъемных механизмов. На этой статье в основном отражаются погрузочно-разгрузочные и транспортные расходы.

На статью «Накладные расходы» относятся административно-хозяйственные расходы, расходы на обслуживание работников строительства, расходы на организацию работ на строительных площадках, прочие накладные расходы. Накладные расходы основного производства распределяются ежемесячно между объектами учета пропорционально определенной базе, закрепленной в учетной политике организации.

Исследование показало, что общехозяйственные расходы учитываются по статьям без должного аналитического учета по отделам [6, с. 101].

По названным калькуляционным статьям ведется учет издержек строительного производства и себестоимости выполненных работ, а также составляется отчетность о затратах на строительные работы.

Затраты на производство строительных организаций учитываются на следующих синтетических счетах: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 26 «Общехозяйственные расходы».

Каждый из первичных элементов затрат может войти в состав издержек по любому из этих счетов. Расходы, собираемые на отдельных счетах в определенные экономические комплексы в разрезе производственных подразделений, включаются затем в себестоимость строительного производства. Однако реальной ответственности за величину произведенных расходов руководители производственных подразделений не несут. Центры ответственности в системе управления анализируемыми организациями не выделяются.

Следующим серьезным недостатком в организации учета затрат строительных организаций является их документирование с существенным временным лагом. Это означает, что для целей оперативного руководства менеджмент организаций не располагает адекватным информационным обеспечением. Данные в системе бухгалтерского учета формируются слишком поздно, когда возможность воздействия на показатели деятельности уже упущена. Данное обстоятельство позволяет сделать вывод о том, что действующая система бухгалтерского учета не может выдавать своевременно оперативную информацию для принятия необходимых решений на различных уровнях управления строительной организации, что нередко влияет на качество строительной продукции.

Для управления качеством строительной продукции, принятия эффективных управленческих решений строительным организациям необходимо разработать методиче-

ские подходы к функционированию учетно-аналитического обеспечения управления качеством строительного объекта на основе тактического управленческого учета. Профессор К. Друри справедливо отмечает, что «перспективные системы управленческого учета должны будут способствовать компаниям в достижении высокого качества на всех стадиях хозяйственной деятельности: они должны предусматривать такие формы отчетности и набор таких показателей, которые будут стимулировать менеджеров и оценивать их усилия по улучшению качества» [4, с. 81].

Следовательно, возникает необходимость совершенствования тактического учета с последующим развитием такого направления учета, как стратегический управленческий учет, позволяющего выработать основные подходы к формированию аналитического инструментария управления качеством продукции в строительной организации.

Нерешенной проблемой в строительных организациях является организация учета незавершенного производства, хотя проведенные исследования свидетельствуют о наличии значительной его доли в общем объеме выполненных работ [1, с. 90]. Доля незавершенного производства в среднем по строительным организациям составляет 35,5 % от стоимости выполненных строительных работ [3, с. 74].

При расчетах по полной готовности строящегося объекта, очередей, пусковых комплексов незавершенным производством будут считаться все виды этих сооружений до сдачи их заказчику и подписания акта приемки в эксплуатацию государственной приемочной комиссией.

У генерального подрядчика наряду с объемами работ, выполненными своими силами, в незавершенном производстве числятся объемы комплексов работ, выполненных и сданных ему субподрядными организациями (до полной готовности объекта и сдачи его заказчику).

Вместе с тем отметим отсутствие необходимой аналитичности показателей проведения комплексного анализа незавершенного производства. Указанные обстоятельства препятствуют объективной оценке эффективности использования ресурсов в незавершенных работах, предупреждению потерь и мобилизации имеющихся ресурсов.

Таким образом, результаты выполненного исследования позволяют утверждать: отдельные инструменты управленческого учета применяются в действующей практике строительных организаций, однако это применение не носит системного и комплексного характера.

В ходе исследования установлены следующие проблемы применения инструментов управленческого учета в строительных организациях:

- отсутствие инструмента бюджетирования деятельности организации;
- отсутствие «прозрачной» системы учета затрат, позволяющей не только определить величину, но и проанализировать по видам, статьям, местам возникновения, носителям, центрам ответственности и в других аспектах, необходимых для контроля деятельности и управления;
- несовершенство (с точки зрения решения управленческих задач) системы внутренней отчетности;
- недостаточный уровень ответственности и мотивации персонала за снижение уровня затрат и повышение эффективности деятельности как своего подразделения, так и организации в целом;
- другие недостатки в информационном обеспечении процесса управления.

Повышение эффективности строительного производства требует дальнейшего развития инструментов управленческого учета, применяемых в строительном бизнесе, и внедрения новых современных технологий управления затратами и результатами деятельности.

Библиографические ссылки

1. Адамов Н. А. Особенности организации управленческого учета в строительстве [Электронный ресурс]. UPL: <https://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-organizatsii-upravlencheskogo-ucheta-v-zheleznodorozhnom-stroitelstve> (дата обращения: 02.11.2021).
2. Борисова Л. И. Инструменты управленческого учета, применяемые в современном строительстве [Электронный ресурс]. UPL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=17696845> (дата обращения: 02.11.2021).
3. Буракова А. В. Управленческий учет, анализ и бюджетирование в инвестиционно-строительной деятельности : монография. М. : Перо, 2016. 145 с.
4. Друри К. Управленческий и производственный учет [Электронный ресурс] : вводный курс. UPL: http://lib.maupfib.kg/wp-content/uploads/Druri_Vvedenie-v-upravlencheskiy-i-proizvodstvennyy-uchet_1998.pdf (дата обращения: 01.11.2021).
5. Управленческий учет и контроль строительных материалов и конструкций : монография / [В. В. Говдя, Ж. В. Дегальцева, С. В. Чужин, С. А. Шулелина] ; под общ. ред. В. В. Говдя. Краснодар : КубГАУ, 2017. 149 с.
6. Житлухина О. Г., Садовой Н. Г., Праводелова М. А. Организация и совершенствование управленческого учета и управленческого анализа в строительной отрасли. Владивосток : Дальневост. федер. ун-т, 2013. 146 с.
7. Зайцев М. А. Развитие управленческого учета в изыскательских организациях строительного комплекса : монография. М. : КноРус, 2019. 172 с.
8. Кротова А. Б. Управленческий учет затрат в организациях строительной отрасли: теория и методика : монография. Йошкар-Ола : Стринг, 2012. 152 с.
9. Кулешова И. Б. Развитие системы управленческого учета, анализа и контроля стоимости и добавленной стоимости в строительных организациях : монография. М. : Науч. библиотека, 2014. 205 с.
10. Моисеенко А. С. Развитие управленческого учета в строительных организациях : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12. Краснодар, 2017. 187 с.
11. Пилюгина Е. С. Комплексный управленческий анализ в системе управленческого учета на предприятиях строительной отрасли [Электронный ресурс]. UPL: https://new-dissert.ru/_avtoreferats/01002975364.pdf (дата обращения: 02.11.2021).
12. Янченко Ю. М. Внедрение управленческого учета в инвестиционно-строительной организации [Электронный ресурс]. UPL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=15256437> (дата обращения: 02.11.2021).

ПОСОБИЯ ПО ВРЕМЕННОЙ НЕТРУДОСПОСОБНОСТИ ПРИ РЕАЛИЗАЦИИ МЕХАНИЗМА «ПРЯМЫЕ ВЫПЛАТЫ»

Е. С. Суздаль, И. И. Ивакина, И. Ю. Федорова

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

Раскрыты особенности выплаты пособий по временной нетрудоспособности при зачетном механизме и механизме «прямые выплаты», обозначены застрахованные лица, виды пособий, этапы назначения и выплаты пособий по временной нетрудоспособности при прямых выплатах из Фонда социального страхования. Проведен сравнительный анализ механизмов взаимозачета и «прямых выплат», выявлены их преимущества и недостатки. Сделаны выводы и предложены рекомендации по совершенствованию прямых выплат.

Ключевые слова: пособие по временной нетрудоспособности, застрахованные лица, экономические субъекты, «прямые выплаты», листок нетрудоспособности.

TEMPORARY DISABILITY BENEFITS IN THE IMPLEMENTATION OF THE “DIRECT PAYMENTS” MECHANISM

E. S. Suzdal, I. I. Ivakina, I. Y. Fedorova

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarskii rabochii prospekt, Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The features of the payment of temporary disability benefits under the credit mechanism and the “Direct payments” mechanism are disclosed, the insured persons, types of benefits, stages of assignment and payment of temporary disability benefits are indicated. with direct payments from the Social Insurance Fund. A comparative analysis of the mechanisms of off-setting and “Direct payments” is carried out, their advantages and disadvantages are revealed. Conclusions are drawn and recommendations for improving direct payments are proposed.

Keywords: temporary disability allowance, insured persons, economic entities, “direct payments”, disability certificate.

На территории Российской Федерации Фонд социального страхования (далее ФСС) с 2011 года начал реализовывать пилотный проект, направленный на осуществление страховых выплат по обязательному социальному страхованию застрахованным лицам непосредственно территориальными органами ФСС [1]. С каждым годом число участников пилотного проекта увеличивалось.

С 2021 года на всей территории РФ действует механизм, предусматривающий выплату ряда пособий напрямую из ФСС России, а не через работодателя [2, ст. 6]. В Красноярском крае этот проект был реализован с 1 июля 2020 года. За период реализации проекта выявились его преимущества и недостатки, которые будут рассмотрены в данной статье.

Право на получение пособия по временной нетрудоспособности имеют граждане, подлежащие обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности (далее – застрахованные лица) [3].

Застрахованными лицами являются граждане РФ, а также постоянно или временно проживающие на территории РФ иностранные граждане и лица без гражданства [4, ст. 2]:

- 1) лица, работающие по трудовым договорам;
- 2) государственные гражданские служащие, муниципальные служащие;
- 3) лица, замещающие государственные должности РФ, государственные должности субъекта РФ, а также муниципальные должности, замещаемые на постоянной основе;
- 4) члены производственного кооператива, принимающие личное трудовое участие в его деятельности;
- 5) священнослужители;
- 6) лица, осужденные к лишению свободы и привлеченные к оплачиваемому труду.

Вступить в добровольное страхование по своей инициативе в отношении по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и самостоятельно уплачивать за себя страховые взносы могут [4, ст. 2, п. 3]:

- адвокаты;
- индивидуальные предприниматели;
- члены крестьянских (фермерских) хозяйств;
- физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями (нотариусы, занимающиеся частной практикой);
- иные лица, занимающиеся в установленном законодательством РФ порядке частной практикой);
- члены семейных (родовых) общин коренных малочисленных народов Севера.

Такие лица приобретают право на получение страхового обеспечения при условии уплаты страховых взносов в течение определенного периода [4, ст. 4.5].

Действующий в настоящее время механизм «Прямые выплаты» предусматривает выплату застрахованным лицам от ФСС России следующих пособий [1]:

- по временной нетрудоспособности (кроме первых трех дней, которые оплачивает работодатель);
- по беременности и родам;
- женщинам, вставшим на учет в медицинских учреждениях в ранние сроки беременности;
- единовременного при рождении ребенка;
- ежемесячного по уходу за ребенком.

Порядок расчета сумм пособий (в том числе работодателем за первые три дня нетрудоспособности и когда работник трудится у нескольких страхователей) остался прежним. В прежнем порядке назначается и выплачивается пособие на погребение [5].

Рассмотрим этапы, согласно которым назначаются и выплачиваются пособия по временной нетрудоспособности с применением механизма «прямые выплаты».

На первом этапе работник (застрахованное лицо) предоставляет в свою организацию листок нетрудоспособности либо номер электронного листка нетрудоспособности,

о том, что он был временно нетрудоспособен по причине болезни, далее на основании этих данных работодатель производит расчет для начисления оплаты дней болезни в течение пяти календарных дней, и следом организация производит расчет с сотрудником в ближайшую дату выплаты заработной платы.

Второй этап характеризуется тем, что происходит передача информации о средней заработной плате работника за два предыдущих года, о стаже работника, среднедневной заработной плате работника и сумме, которая подлежит уплате организацией, необходимой для начисления и выплаты пособия в территориальный ФСС. Данная информация предоставляется в электронном виде и заверяется электронной цифровой подписью.

На третьем этапе территориальный ФСС начинает проверку сведений и документов, которые передал работодатель. Если документы представлены не в полном объеме, то в течение 5 рабочих дней со дня их получения территориальный орган ФСС направляет работодателю извещение о представлении недостающих документов. Передать такие документы необходимо в течение 5 рабочих дней со дня получения извещения от фонда. Если документы представлены в полном объеме, то в течение 10 рабочих дней территориальный орган ФСС рассчитывает сумму пособия для выплаты, начиная с четвертого дня болезни и до ее окончания [1].

Если на момент обращения гражданина за пособием работодатель прекратил свою деятельность или невозможно установить его местонахождение, то назначение и выплату пособия ФСС произведет на основании сведений и документов, имеющихся у него, а также полученных от самого застрахованного лица и иных госорганов.

На заключительном этапе происходит перечисление суммы по временной нетрудоспособности непосредственно работнику из территориального органа ФСС.

Выплату пособий территориальный Фонд социального страхования будет производить [1]:

- путем перечисления на банковский счет работника, указанный в заявлении;
- либо через организацию федеральной почтовой связи или иную организацию по заявлению сотрудника (его представителя).

Если в назначении и выплате пособия отказано, то фонд выносит мотивированное решение и в течение одного рабочего дня направляет его работодателю и застрахованному лицу. Работодатель или работник вправе обжаловать такое решение в вышестоящем ведомстве или в суде.

Перечень сведений и документов, которые работодатель должен предоставить в ФСС России, утверждается самим Фондом в приказе [6].

Для того чтобы выявить преимущества и недостатки нового механизма выплат, целесообразно провести их сравнительный анализ. До реализации механизма «прямые выплаты» между экономическими субъектами и ФСС применялся зачетный механизм выплат. Ниже представлена схема взаимодействия работника, организации и ФСС при зачетном механизме выплат (рис. 1).

По рис. 1 видно, что при зачетном механизме выплат работодатель начисляет и выплачивает пособие работнику по листку нетрудоспособности, а в последующем обращается в территориальный ФСС за возмещением расходов.

На рис. 2 представлена схема взаимодействия работника, организации и ФСС при механизме «прямые выплаты».

По рис. 2 видно, что схема начисления и выплат пособия при механизме «прямые выплаты», изменилась. Теперь работник приносит работодателю номер электронного листка нетрудоспособности либо листок нетрудоспособности на бумажном носителе.

Если работник принес номер электронного листка нетрудоспособности, работодатель запрашивает данный документ у территориального ФСС. После того как листок нетрудоспособности получен, работодатель рассчитывает пособие за первые три дня нетрудоспособности и выплачивает его в ближайшую выплату заработной платы. Далее работодатель передает сведения для начисления и выплаты пособия работнику от ФСС.

При внедрении механизма «прямые выплаты» выявлены преимущества и недостатки для всех участников проекта: экономических субъектов, застрахованных лиц и ФСС (см. таблицу) [7].

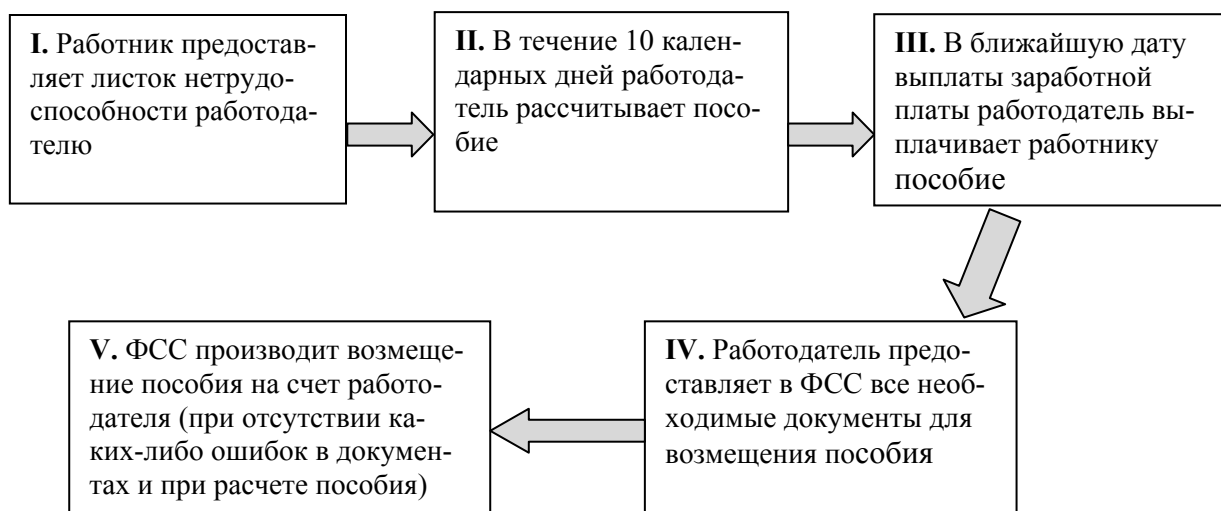


Рис. 1. Схема выплат страхового обеспечения при зачетном механизме

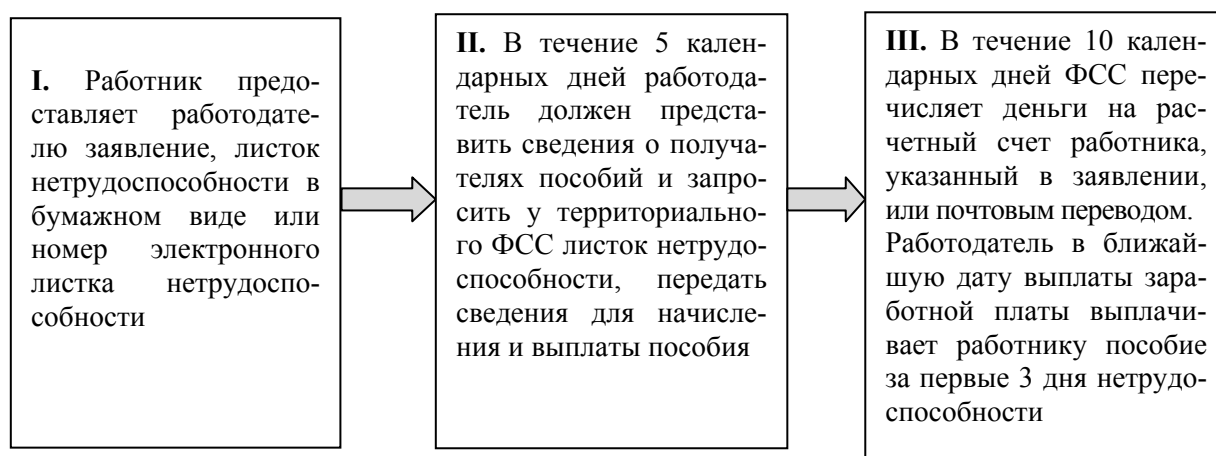


Рис. 2. Схема выплат страхового обеспечения при механизме «прямые выплаты»

Анализ недостатков и преимуществ внедрения механизма «прямые выплаты» с позиции всех участников проекта позволяет обозначить, что он является более эффективным. Со стороны экономических субъектов при механизме «прямые выплаты» значительно сокращается документооборот и число ошибок при расчете пособий.

**Преимущества и недостатки выплаты пособий по механизмам взаимозачета
и «прямых выплат»**

Содержание	Преимущества (+) и недостатки (–)	
	Взаимозачет	Прямые выплаты
Для экономических субъектов		
Нет необходимости извлекать оборотные средства компании на выплату пособий, пока Фонд не возместит расходы страхователю	–	+
Нет необходимости рассчитывать часть пособия, которая выплачивается за счет ФСС, и тратить на это рабочее время	–	+
Нет необходимости отражать суммы расходов на выплату пособий в отчетности по форме «Расчет по страховым взносам»	–	+
Документы на выплату пособий можно представить в электронном виде	–	+
Следить за статусом отправленных документов на выплату пособия	–	+
Оплата только трех дней пособия за счет работодателя	–	+
В перспективе переход на электронные листки нетрудоспособности	–	+
Для застрахованных лиц		
Пособие выплачивается сразу после страхового случая, не нужно ждать дня заработной платы для его получения	–	+
Выплата пособия зависит от порядочности работодателя и от того, располагает ли организация в данный момент необходимыми средствами	+	+
Гарантия грамотного расчета размера пособия специалистами ФСС	–	+
Возможные конфликтные ситуации с работодателем из-за задержки, невыплаты или из-за неверного расчета пособия	–	+
Необходимо обращаться за справкой 2-НДФЛ в территориальный ФСС	+	–
Выбор способа получения пособий (на банковский счет или через почтовое отделение)	–	+
При расчете пособия ФСС не учитывает стандартные налоговые вычеты	+	–
Для Фонда социального страхования		
Процесс перерасчета и возврата средств в случае выявления ошибки сложный и трудоемкий. Все проверки проводятся после того, как выплата произведена	–	+
Контроль назначения, расчета и выплаты всех пособий на каждом этапе и, как следствие, сокращение случаев страхового мошенничества	–	+
Удобство и оперативность работы с электронными сведениями, поданными страхователями	–	+
Возможность в будущем внедрить механизм электронного обмена информацией со всеми участниками проекта	–	+
В перспективе переход на электронные листки нетрудоспособности	–	+

Также стоит отметить, что механизм «прямые выплаты» в целом оправдал ожидания участников, но требует доработок. Целесообразно рекомендовать Фонду социального страхования информировать застрахованных лиц о величине начисленного пособия, порядке его расчета, а при выплате пособия путем перечисления на банковский счет работника прописывать отправителя данной выплаты.

Библиографические ссылки

1. Фонд социального страхования Российской Федерации. Прямые выплаты страхового обеспечения [Электронный ресурс]. URL: <http://www.r54.fss.ru/69931/index.shtml>.
2. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон № 478-ФЗ: [принят Государственной Думой 22 декабря 2020 года: одобрен Советом Федерации 25 декабря 2020 года]. URL: <http://www.consultant.ru>.
3. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации по вопросам обязательного социального страхования [Электронный ресурс] : федер. закон от 30.04.2021 № 126-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru>.
4. Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством [Электронный ресурс] : федер. закон № 255-ФЗ [принят Государственной Думой 20 декабря 2006 года: одобрен Советом Федерации 27 декабря 2006 года]. URL: <http://www.consultant.ru>.
5. Гимранова Р. Е. Роль и значение социальных выплат // Научно-практические исследования. 2020. № 1-4(24). С. 42–44.
6. Приказ ФСС России от 04.02.2021 № 26 [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru>.
7. Преимущества пилотного проекта ФСС [Электронный ресурс]. URL: http://nalognalog.ru/posobiya/posobie_po_vremennoj_netrudosposobnosti_bolnichnyj/pilotnyj_proekt_fss_kak_uchastvovat_i_v_chem_preimuwestva.

© Суздаль Е. С., Ивакина И. И., Федорова И. Ю., 2021

СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ ТРАНСПОРТНОЙ ОТРАСЛИ И ПРОБЛЕМЫ ЕЕ РАЗВИТИЯ

П. Б. Торопова, Н. В. Бахмарева

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

Рассмотрены актуальные вопросы развития транспортной отрасли в России, которая является одним из важнейших условий ее экономического роста. Проведена оценка современного состояния транспортной отрасли. Уделено внимание государственной политике в области транспортной обеспеченности и доступности по всей территории России с точки зрения пространственного развития. Определены ключевые проблемы транспортной отрасли, успешное решение которых позволит повысить эффективность экономики и раскрыть потенциал экономического развития страны.

Ключевые слова: транспортная отрасль, кризис, тарифы, перевозки.

THE MODERN STATE OF THE TRANSPORT INDUSTRY AND PROBLEMS OF ITS DEVELOPMENT

P. B. Toropova, N. V. Bakhmareva

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarskii rabochii prospekt, Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

Topical issues of the development of the transport industry in Russia, which is one of the most important conditions for its economic growth, are considered. The assessment of the current state of the transport industry has been carried out. The work pays attention to the state policy in the field of transport security and accessibility throughout the territory of Russia from the point of view of spatial development. The key problems of the transport industry have been identified, the successful solution of which will increase the efficiency of the economy and reveal the potential of the country's economic development.

Keywords: transport industry, crisis, tariffs, transportation.

Транспортная отрасль России является важной составной частью ее экономики. Она включает в себя транспортную инфраструктуру, предприятия и транспортные средства, которые в совокупности обеспечивают согласованное функционирование всех видов транспорта как во внутреннем, так и во внешнем сообщении. Доступ к безопасным и качественным транспортным услугам определяет эффективность работы и развития производства, бизнеса и социальной сферы. В связи с этим роль транспорта в социально-экономическом развитии страны определяется рядом объемных, стоимостных и качественных характеристик уровня транспортного обслуживания.

Финансовые вложения в транспортную инфраструктуру практически всегда воспринимаются в качестве стимула спроса для осуществления экономического роста и формируют свой вклад в общее экономическое развитие транспортной отрасли [1].

Процесс организации грузовых перевозок состоит из нескольких основных процедур: это подготовка, выбор подвижного состава, погрузочно-разгрузочных механизмов, выбор оптимального способа взаимодействия транспортных и погрузочно-разгрузочных средств, определение маршрута движения [2]. Непосредственно процесс транспортировки состоит из следующих стадий: 1) погрузки товара у грузоотправителя; 2) доставки груза на склад и консолидации; 3) погрузки в транспортное средство; 4) таможенного оформления (касается международных отправок); 5) грузоперевозки одним или несколькими видами транспорта; 6) растаможивания груза при доставке; 7) разгрузки в пункте назначения; 8) вспомогательных услуг (упаковка в тару, страхование, хранение, информационное сопровождение груза и пр.). Схема доставки грузов представлена на рис. 1.

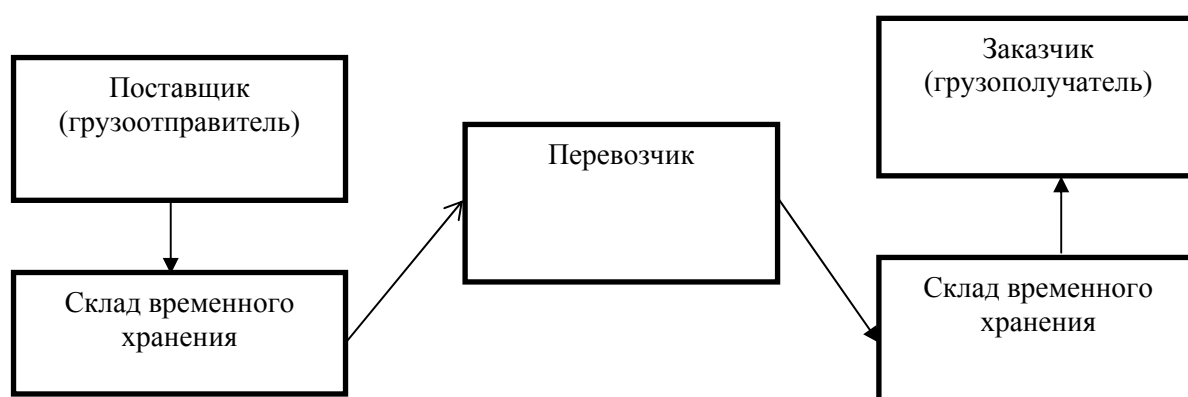


Рис. 1. Схема доставки грузов от поставщика до заказчика

С точки зрения организации перевозочного процесса возможны три основные схемы: «один к одному», «один ко многим», «многие ко многим».

Первая схема организации перевозок, наиболее простая с точки зрения планирования, «один к одному», когда перевозка груза осуществляется в течение рейса между одним отправителем и получателем, не требует от транспортного предприятия решения ни транспортной задачи, ни задачи маршрутизации. Данная схема отражена на рис. 2.

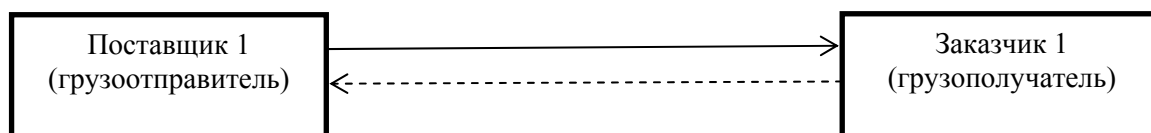


Рис. 2. Схема перевозочного процесса «один к одному»

Перевозки по второй схеме – «один ко многим», т. е. один отправитель – несколько получателей, требует решения задачи маршрутизации, которая включает в себя решение ряда подзадач:

- «увязки» ездов, если между грузоотправителями и грузополучателями перевозка осуществляется только по маятниковым маршрутам;
- коммивояжера, если между грузоотправителями и грузополучателями перевозка осуществляется только по развозочным (сборным или сборно-развозочным) маршрутам;

– двух вышеперечисленных типов задач, если при организации перевозочного процесса используются как маятниковые, так и развозочные (сборные или сборно-развозочные) маршруты.

Перевозка груза осуществляется по развозочному маршруту, если в качестве первого объекта выступает грузоотправитель и второго – грузополучатель, в противном случае организуется сборный маршрут [3]. В случае когда первый и второй объекты являются как грузообразующими, так и грузопоглощающими пунктами, для перевозки груза используется сборно-развозочный маршрут. Схема перевозочного процесса «один ко многим» представлена на рис. 3.

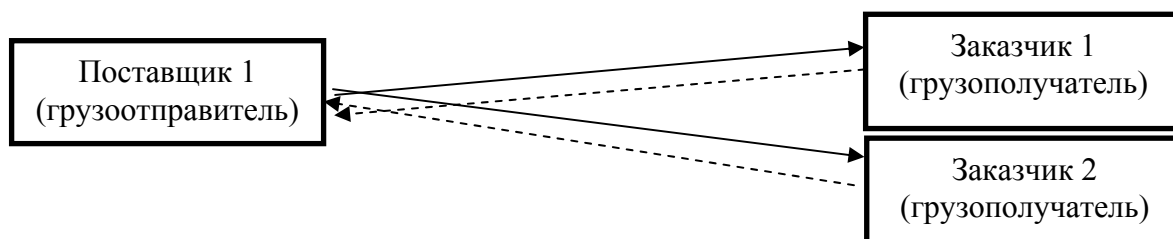


Рис. 3. Схема перевозочного процесса «один ко многим»

Несколько отправителей – несколько получателей. При организации движения по схеме «многие ко многим» требуется на первом этапе решить транспортную задачу, затем задачу маршрутизации (второй этап).

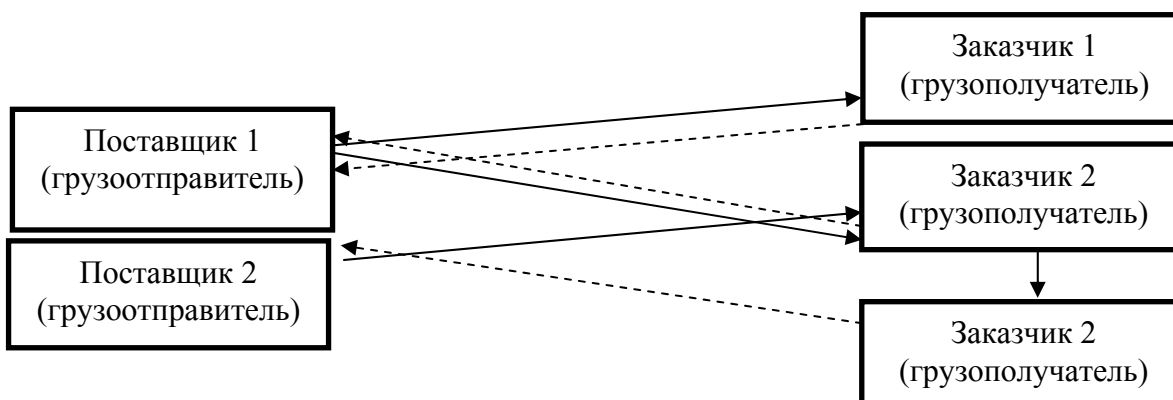


Рис. 4. Схема перевозочного процесса «многие ко многим»

В транспортной отрасли в России в последние время была проведена большая модернизация инфраструктуры, что позволило удовлетворить растущий спрос на грузовые перевозки и создать определенный задел для дальнейшего развития данной отрасли [4]. Первостепенная задача организаций транспортной отрасли заключается в том, чтобы сделать транспортную инфраструктуру более доступной для грузополучателей и грузоотправителей при высоком уровне качества предоставляемых транспортных услуг. Это, в свою очередь, будет способствовать снижению транспортных расходов в ценообразовании конечного продукта и тем самым повышению эффективности и конкурентоспособности российской экономики.

На сегодняшний день сложность финансового состояния экономических субъектов транспорта усугубляется опережающими темпами роста цен на потребляемые ими материально-технические ресурсы [5]. Уровень доходной ставки по перевозкам особенно

стал отставать от роста цен на ресурсы после принятия Правительством Российской Федерации решений по сдерживанию индексации тарифов на перевозки без распространения аналогичного порядка на отрасли, поставляющие транспорту материальные и технические ресурсы. Основными причинами низкой рентабельности и убыточности перевозок являются недостаточная производительность труда, а также отставание роста доходных ставок от роста цен на потребляемые транспортом топливо, электроэнергию, материалы и технические средства [6].

В 2020 году важнейшим внешним фактором, определившим работу транспортного комплекса Российской Федерации, стала пандемия COVID-19. В результате такие последствия, как закрытие границ и введение внутренних ограничений на перемещения граждан, волатильность на мировых сырьевых рынках, сокращение деловой активности, сжатие спроса на товары и услуги, включая транспортные, оказали значительное влияние на транспортный комплекс.

По уточненным данным Росстата, объем перевозок грузов по транспортному комплексу в 2020 году составил 6,9 млрд тонн (95 % к уровню предыдущего года). Снижение показателя к уровню 2019 года обусловлено сокращением объема грузоперевозок автомобильным (на 336,7 млн тонн) и железнодорожным транспортом (на 39,3 млн тонн) в связи с влиянием ограничительных мер в условиях пандемии COVID-19. Объем грузооборота по транспортному комплексу в 2020 году снизился на 56,4 млрд т-км (1,9 %) по сравнению с 2019 годом и составил 2,9 трлн т-км. Отрицательная динамика показателя в основном вызвана снижением объема грузооборота железнодорожного транспорта.

Объем перевозок грузов автомобильным транспортом составил в 2020 году 5 398,6 млн тонн (94,1 % к уровню 2019 года), грузооборот – 271,5 млрд т-км (98,6 %). Индекс тарифов на грузовые перевозки в 2020 году к уровню 2019 года составил 105 %, в том числе на железнодорожном транспорте – 103,5 %, морском – 104 %, внутреннем водном – 100,3 %, автомобильном – 99,1 % и воздушном транспорте – 135 %. Объем бюджетного финансирования в сфере транспорта за 2020 год составил 1 204,41 млрд рублей (99,0 % от предусмотренного на 2020 год), в том числе в рамках финансирования государственной программы (ГП), государственной программы «РТС» – 1 131,5 млрд рублей (99,3 % от предусмотренного объема на 2020 год), что составляет 93,9 % от общего объема кассовых (фактических) расходов федерального бюджета в сфере транспорта за 2020 год.

Несмотря на пандемию COVID-19 в 2020 году были продолжены работы по строительству и реконструкции федеральных автомобильных дорог. В рамках национального проекта «Транспортная часть комплексного плана модернизации и расширения магистральной инфраструктуры на период до 2024 года» завершены строительство и реконструкция участков автомобильных дорог общего пользования федерального значения общей протяженностью 657,5 км (Росавтодор – 238,6 км, Государственная компания «Российские автомобильные дороги» – 418,9 км).

Комплекс мер государственного регулирования направлен на создание условий для эффективной реализации приоритетных задач Транспортной стратегии и достижение ее целей и включает нормативно-правовые, финансово-экономические и административно-управленческие меры [7]. В 2020 году проводилась работа по нормативному правовому обеспечению решения задач государственного регулирования в сфере транспортного комплекса. Президентом Российской Федерации было подписано 12 федеральных законов, имеющих отношение ко всем видам транспорта.

На основе оперативных данных Федеральной службы государственной статистики, перевозок грузов на железнодорожном транспорте по форме ЦО-12 СЕТЬ за 2019–2020 годов, данных Росморречфлота по формам 1-море и 1-река за 2019–2020 годов представ-

лена динамика изменения объема перевозок грузов за 2019–2020 годы по видам транспорта, без учета промышленного железнодорожного транспорта (табл. 1).

Таблица 1

Динамика изменения объема перевозок грузов за 2019–2020 годы*

Показатель	Вид	Год		Динамика изменений значений показателя 2020 г. к 2019 г., млн тонн	Динамика изменений значений показателя 2020 г. к 2019 г., %
		2019	2020		
1. Перевозки грузов – всего, млн тонн	Факт	7 268,81	6 899,68	–369,13	94,92
	План	9 251,8	9 525,1	–	–
	% вып.	78,57	72,44	–	–
2. Железнодорожный транспорт	Факт	1 405,7	1 366,42	–39,28	97,2
	План	1 521,4	1 558,3	–	–
	% вып.	92,4	87,69	–	–
3. Автомобильный транспорт	Факт	5 735,3	5 398,6	–336,7	94,13
	План	7 538,0	7 769,4	–	–
	% вып.	76,08	69,49	–	–
4. Морской транспорт	Факт	23,17	24,69	1,52	106,56
	План	30,85	31,6	–	–
	% вып.	59,99	77,84	–	–
5. Внутренний водный транспорт	Факт	108,16	108,91	0,75	100,69
	План	160,2	164,5	–	–
	% вып.	67,51	60,22	–	–
6. Воздушный транспорт	Факт	1,147	1,169	0,022	101,92
	План	1,3	1,34	–	–
	% вып.	88,25	87,27	–	–

Примечание: *составлено авторами по данным Федеральной службы государственной статистики.

В связи с введением ограничительных мер для борьбы с COVID-19 и ухудшением глобальной конъюнктуры объем перевозок грузов транспортным комплексом в 2020 году упал на 369,13 млн тонн и составил 6 899,68 млн тонн. Снижение объема перевозок грузов транспортным комплексом в 2019 и 2020 годах обусловлено уменьшением объема грузоперевозок одними из емких видов транспорта – автомобильным (–336,7 млн тонн) и железнодорожным (–39,28 млн тонн). Структура перевозок грузов относительно видов транспорта представлена в табл. 2.

Исходя из данной структуры, можно отметить, что наибольшую долю в перевозке грузов занимает автомобильный транспорт, и хотя в 2020 году произошло небольшое снижение, данный вид транспорта продолжает занимать лидирующую позицию.

Продолжение ухудшения ситуации в Российской Федерации и в мире с марта 2020 года вследствие распространения COVID-19 обусловило приостановку деятельности большинства предприятий и замедление темпов роста национальных экономик. Это привело к значительному снижению грузопотока и как следствие – к снижению объема перевозок грузов автомобильным транспортом на 15–20 %.

Оценки уровня и динамики показателей объема грузооборота за отчетный период реализации Транспортной стратегии по видам транспорта представлены в табл. 3.

Таблица 2

Структура перевозок грузов по видам транспорта в 2019–2020 годах*

Вид транспорта	Год		Отклонение 2020 г к 2019 г, %
	2019	2020	
Транспорт отраслей Минтранса России – всего	100 %	100 %	–
железнодорожный	19,34	19,8	0,46
автомобильный	78,9	78,24	–0,66
морской	0,25	0,36	0,11
внутренний водный	1,488	1,578	0,09
воздушный	0,015 78	0,016 95	0,001 17

Примечание: *составлено авторами по данным Федеральной службы государственной статистики.

Таблица 3

Динамика изменения объема грузооборота за 2019–2020 годы*

Показатель	Вид	Год		Динамика изменений значений показателя 2020 г. к 2019 г., млрд т-км	Динамика изменений значений показателя 2020 г. к 2019 г., %
		2019	2020		
1. Грузооборот – всего, млрд т-км	Факт	2 987,2	2 930,74	–56,46	98,11
	План	3 079,1	3 160,8	–	–
	% вып.	97,02	92,72	–	–
2. Железнодорожный транспорт	Факт	2 601,9	2 544,83	–57,07	97,81
	План	2 613,0	2 680,0	–	–
	% вып.	99,58	94,96	–	–
3. Автомобильный транспорт	Факт	275,4	271,5	–3,9	98,58
	План	315,2	328,8	–	–
	% вып.	87,38	82,57	–	–
4. Морской транспорт	Факт	40,85	42,504	1,654	104,05
	План	66,9	65,6	–	–
	% вып.	54,6	64,71	–	–
5. Внутренний водный транспорт	Факт	65,91	64,2	–1,71	97,41
	План	77,2	79,4	–	–
	% вып.	85,37	81,67	–	–
6. Воздушный транспорт	Факт	7,389	7,112	–0,277	96,25
	План	6,75	7,0	–	–
	% вып.	109,47	101,6	–	–

Примечание: *составлено авторами по данным Федеральной службы государственной статистики.

В 2020 году объем грузооборота по транспортному комплексу снизился на 56,46 млрд т-км по сравнению с 2019 годом и составил 2 930,74 млрд т-км. Отрицательная динамика обусловлена снижением объема грузооборота по наиболее емкому виду транспорта, обеспечивающему грузоперевозку на дальние расстояния, – железнодорожному.

Анализ структуры грузооборота транспортного комплекса, представленной в табл. 4, показал, что в 2020 году доля автомобильного, морского и внутреннего водного транспорта несколько повысилась относительно соответствующего периода прошлого года и составила 9,264 % против 9,219 %, 1,449 % против 1,223 % и 2,213 % против 2,206 % соответственно.

Таблица 4

Структура грузооборота по видам транспорта в 2019–2020 годах*

Вид транспорта	Год		Отклонение 2020 г. к 2019 г., %
	2019	2020	
Транспорт отраслей Минтранса России – всего	100 %	100 %	
железнодорожный	87,1	86,83	–0,27
автомобильный	9,22	9,264	0,044
морской	1,223	1,449	0,226
внутренний водный	2,206	2,213	0,007
воздушный	0,2474	0,2427	–0,0047

Примечание: *составлено авторами по данным Федеральной службы государственной статистики.

Анализ структуры грузооборота по видам транспорта позволяет говорить о том, что наибольший удельный вес занимает железнодорожный транспорт, так как основным его преимуществом является обеспечение доставки груза на более дальние расстояния без дополнительной транспортировки. В 2020 году объем грузооборота железнодорожного транспорта снизился к уровню 2019 года на 2,2 % (–57,07 млрд т-км) и составил 2 544,83 млрд т-км (94,96 % от планового значения показателя реализации Транспортной стратегии).

Следует отметить, что из-за экономических последствий эпидемии снизился экспорт из России в ЕС, а также из России в Китай. Очереди на границах стран ЕС увеличили сроки перевозки. Из-за дополнительных санитарных проверок на границах возникают задержки, что негативно сказывается на сроках доставки грузов. Водители массово вынуждены соблюдать карантинные ограничения. Падает оборачиваемость грузоперевозок, возникает нехватка грузов из-за остановки производств, падения покупательского спроса. Более того, на рынке услуг по перевозке и доставке грузов наблюдается нехватка водителей, что связано, прежде всего, с обязательной самоизоляцией водителей между рейсами.

Проведя оценку транспортной отрасли России в условиях пандемии, можно отметить, что быстрая адаптация к меняющимся условиям поможет ей оперативно «прийти в себя» после кризиса.

Как можно было заметить, транспортная отрасль относится к числу наиболее пострадавших отраслей при наступившей пандемии. Вследствие этого государством были предложены некоторые меры поддержки. Основным фактором восстановления эконо-

мической активности в этот тяжелый период стали реализованные Правительством Российской Федерации масштабные пакеты мер поддержки граждан и бизнеса.

Наиболее актуальными в настоящее время являются меры поддержки, которые были введены в связи с COVID-19 [8]. Данные меры включают в себя: 1) снижение страховых взносов; 2) освобождение от плановых проверок (только для малого бизнеса); 3) освобождение и отсрочки по штрафам в сфере госзакупок и ВЭД; 4) отсрочки по налоговым платежам; 5) рассрочка погашения долгов по исполнительным документам; 6) льготный кредит по ставке 2–3 %; 7) субсидии; 8) компенсации и пр.

Вместе с тем необходимо отметить важные положительные перспективы: реализация национального проекта «Безопасные и качественные автомобильные дороги» в период 2020–2024 годов позволит существенно повысить показатели доли региональных дорог, соответствующих нормативным требованиям, обеспечить ликвидацию наиболее «узких мест» на сети региональных и местных автомобильных дорог, снизить в последующий период потребность в проведении ремонтных мероприятий на сети региональных и местных дорог и высвободить часть средств на цели развития автомобильных дорог.

Основными тенденциями развития отрасли в настоящее время являются:

- максимальное повышение качества жизни граждан во всех аспектах, связанных с транспортом; увеличение мобильности населения и развитие внутреннего туризма на основе комплексного развития транспортной системы, предоставления населению комплексных высококачественных транспортных услуг всеми видами транспорта, повышение их доступности на всей территории страны, развитие внутреннего туризма;

- создание условий для экономического роста российских предприятий и повышения конкурентоспособности национальной экономики на мировом рынке, повышение доступности и качества транспортных услуг для грузоотправителей, развитие инфраструктуры и технологий перевозок грузов, повышение их скорости, надежности и снижение транспортных издержек;

- опережающее создание необходимой транспортной платформы для вхождения страны в число пяти крупнейших экономик мира, с учетом развития высокотехнологичных производств, устойчивого роста и изменения пространственной организации секторов экономики, развития импортозамещения и несырьевого экспорта, цифровизации транспортной системы; опережающее развитие транспортной инфраструктуры и видов транспорта для обеспечения ускоренного развития отраслей экономики;

- повышение уровня транспортной связанности и доступности территорий Российской Федерации, укрепление ее территориального единства, экономических и социальных связей, а также национальной безопасности за счет опережающего развития единой опорной транспортной сети страны;

- обеспечение гарантированных нормативных характеристик транспортной инфраструктуры;

- отраслевое обеспечение условий для устойчивого повышения конкурентоспособности российской экономики: снижение транспортных издержек как на внутренних, так и на международных перевозках с учетом геополитических и геоэкономических рисков на фоне осложнения международных отношений;

- увеличение объема и скорости транзита грузов и развитие мультимодальных логистических технологий;

- цифровая трансформация отрасли и ускоренное внедрение новых технологий;

- повышение безопасности перевозок и снижение негативного воздействия транспорта на среду проживания и здоровье человека.

В завершение можно сказать, что в России, так же как и во всем мире, транспортная отрасль, несмотря на настигшие ее ограничения в связи с пандемией, чувствует себя

достаточно уверенно: использует передовые тенденции мирового опыта грузоперевозок, применяет новейшие достижения научного прогресса для обеспечения комфорта при доставке и транспортировке груза для улучшения жизни населения, не нанося ущерба окружающей среде и обеспечивая экологическую безопасность работ при перевозке и доставке груза. Но в то же время продолжает остро стоять проблема финансирования строительства новых автотранспортных объектов, что заставляет искать новые пути оптимизации себестоимости транспортировки грузов, сохраняя при этом качество на уровне, регламентированном отраслевыми нормативными документами. Принятие новых технологических решений необходимо для обеспечения конкурентоспособности деятельности транспортной организации, снижения затрат и повышения эффективности работы.

Библиографические ссылки

1. Кузьминский Н. В. Формирование логистического механизма хозяйствования в строительной индустрии : дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05 Экономика и упр. нар. хоз.-вом (по отраслям и сферам деятельности). М., 2004. 135 с.
2. Беляев В. М., Покровский А. К. Введение в логистический менеджмент : учеб. пособие. М. : МАДИ (ГТУ), 2007.
3. Инновационные процессы в логистике : монография / Е. А. Лебедев, Л. Б. Миротин, А. К. Покровский ; под общ. ред. Л. Б. Миротина. М. : Инфра-Инженерия, 2019. 392 с.
4. Диагностика качества функционирования предприятия : монография / А. И. Ковалев. М. ; Вологда : Инфра-Инженерия, 2019. 400 с.
5. Золотарева Г. И., Бахмарева Н. В. Логистические проблемы в организации процесса обновления основных средств предприятия // Логистические системы в глобальной экономике. Красноярск, 2021. С. 160–164.
6. Предпринимательские решения в организации грузопотоков мегаполиса : монография / В. И. Степанов, О. В. Рыкалина, И. В. Шарова. М., 2016. 164 с.
7. Стратегия пространственного развития Российской Федерации на период до 2025 года : утв. распоряжением Правительства Рос. Федерации от 13.02.2019 № 207-р.
8. О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации : федер. закон от 24.07.2007 № 209-ФЗ (ред. от 30.12.2020).

**ОСОБЕННОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ
ОБЩЕСТВЕННОГО ПИТАНИЯ И ИХ ВЛИЯНИЕ НА УЧЕТ ЗАТРАТ**

И. В. Филько, А. Е. Орехова

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

Отрасль общественного питания занимает важное место в жизни населения, поскольку обеспечивает потребности людей в своевременном качественном питании, что имеет основополагающее значение для сохранения здоровья людей, роста производительности труда. Особенности бухгалтерского учета на предприятиях общественного питания тесно связаны со спецификой их деятельности. В статье рассматриваются классификация и функции предприятий общественного питания. Выявляются особенности их функционирования, которые оказывают значительное влияние на ведение бухгалтерского учета. Анализируются существующие методы учета затрат и калькулирования себестоимости.

Ключевые слова: предприятия общественного питания, учет затрат.

**SPECIFIC FEATURES OF PUBLIC CATERING ENTERPRISES
AND THEIR INFLUENCE ON COST ACCOUNTING**

I. V. Filko, A. E. Orekhova

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarskii rabochii prospekt, Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The catering industry takes an important place in the life of the population, since it meets the needs of people in timely, high-quality nutrition, which is fundamental for maintaining people's health and increasing labor productivity. The features of accounting at public catering establishments are closely related to the specifics of their activities. The article discusses the classification and functions of public catering establishments. The features of their functioning are revealed, which have a significant impact on accounting. Existing cost accounting and costing methods are analyzed.

Keywords: catering establishments, cost accounting.

Отрасль общественного питания играет важнейшую роль в жизни населения, является социально значимой, поскольку ориентирована на создание условий, способствующих обеспечению достойной жизни и развития человека. Предприятия общественного питания производят кулинарную продукцию, кондитерские изделия, обеспечивают реализацию готовых блюд и организацию их потребления. К ним относятся рестораны, кафе, бары, столовые, бистро, буфеты, кафетерии, магазины кулинарии. Предприятия

общественного питания подразделяются на заготовочные, доготовочные и с полным циклом производства.

Заготовочные предприятия изготавливают полуфабрикаты, кулинарные изделия и снабжают ими доготовочные и торговые организации (кухни, комбинаты полуфабрикатов, специализированные цехи).

Доготовочные предприятия из продукции заготовочных организаций производят готовую продукцию и реализуют ее, одновременно организуя процесс потребления (кафе, закусочные).

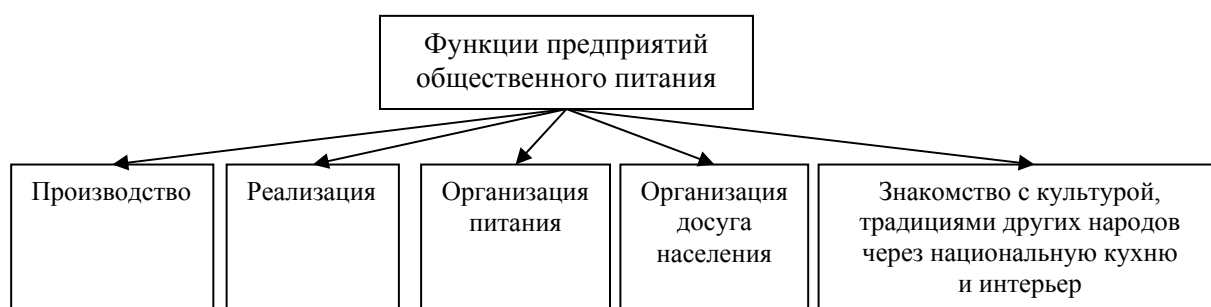
Предприятия с полным циклом производства обеспечивают выполнение производственных процессов как заготовочного, так и доготовочного предприятия (комбинаты питания, рестораны).

По ассортименту выпускаемой продукции предприятия данной отрасли могут быть универсальными или специализированными, по времени функционирования – сезонными или постоянно действующими, по мобильности – стационарными или передвижными.

Предприятия общественного питания могут оказывать потребителям следующие услуги:

- организация питания;
- доставка заказов и выездное обслуживание;
- организация музыкального и развлекательного обслуживания;
- предоставление консалтинговых услуг;
- заказ такси для посетителей;
- предоставление парковки и т. д. [3].

Отрасль общественного питания выполняет несколько взаимосвязанных функций, которые представлены на рисунке.



Основные функции предприятий общественного питания

Основной функцией отрасли общественного питания является организация питания. Важнейшими функциями выступают производство и реализация готовых блюд, которые способствуют выполнению основной функции. В то же время предприятия общепита дают людям возможность отдохнуть, пообщаться и разнообразить досуг [10].

Отличие данной отрасли от других отраслей народного хозяйства заключается в том, что произведенная ею продукция готова к употреблению, не имеет длительного срока хранения, не подлежит транспортировке, требует срочной реализации. Особенности предприятий общепита представлены в таблице.

Как продукция, так и услуги предприятий общественного питания должны соответствовать требованиям нормативной документации: санитарно-гигиеническим, технологическим, безопасности продуктов, экологической, противопожарной и электробезопасности. Производственные помещения и оборудование размещают в соответствии с последовательностью проведения технологического процесса производства и подачи продукции [4].

Особенности предприятий общественного питания

Особенности	Характеристика
Комплексность	Тесная связь между процессами производства и реализации продукции
Высокая конкуренция	Большое количество предприятий в отрасли различного типа и масштаба, оказывающих разнообразные услуги по организации питания и досуга
Скоропортящаяся продукция	Срок хранения готовых блюд исчисляется часами
Продукция готова к употреблению	Необходимость организации питания
Единичный и мелкосерийный тип производства	Высокая доля использования ручного труда в производственном процессе; применение разнообразного технологического оборудования; одновременное приготовление различных блюд на одном технологическом оборудовании
Непостоянство качества и рецептуры продукции	Блюда зачастую изготавливаются по индивидуальному заказу
Создание новых продуктов	Стоимость готовых блюд значительно отличается от стоимости использованных продуктов
Незаполняемость посадочных мест	Ежедневная вариация количества посетителей, отсутствие возможности точного планирования дневной выработки предприятия
Широкий ассортимент выпускаемой продукции	Ведение аналитического учёта затрат по различным объектам калькулирования

На сегодняшний день на предприятиях общественного питания применяются разнообразные методы учета затрат и калькулирования. Среди них можно выделить такие, как нормативный, попередельный и позаказный.

При использовании нормативного метода затраты на производство отдельных блюд учитываются по нормам, которые предусмотрены нормативными калькуляциями. Отдельно ведется учет отклонений фактических затрат от текущих норм, при этом указываются места их возникновения, причины и виновные лица. Данный метод не зависит от организации производства, технологии ее изготовления и может применяться в сочетании с другими методами.

Попередельный метод применяется, если в процессе производства продукции вырабатывается промежуточный продукт (полуфабрикат), направляемый на доработку, или может быть получен законченный готовый продукт. При этом объектом учета затрат является отдельный передел. Попередельный метод используют при наличии не менее двух переделов.

Позаказный метод – это метод, при котором объектом калькулирования выступает отдельный производственный заказ, фактическая себестоимость которого определяется после его выполнения. Себестоимость каждого заказа индивидуальна.

Выбранный метод учета затрат должен быть закреплен в учетной политике предприятия для целей бухгалтерского учета и применяться в течение как минимум одного отчетного года [1].

При расчете себестоимости продукции на предприятиях общественного питания в соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» расходы признаются в бухгалтерском учете при выполнении следующих условий:

- расход производится в соответствии с заключенным договором, требованием законодательных актов, обычаями делового оборота;
- сумма расхода может быть определена;

– существует уверенность в том, что в результате операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, если организация передала актив или отсутствует неопределенность в отношении передачи актива [2].

При расчете себестоимости блюд на предприятиях общественного питания используют не только прямой метод распределения затрат, но и косвенный. По прямому методу распределяются только израсходованные сырьё и материалы, а остальные расходы включаются в себестоимость конкретных блюд косвенно, пропорционально установленной базе распределения: произведением количества изготовленных блюд на коэффициент трудоемкости этого блюда или нормативное время его приготовления [7, с. 12].

При поступлении сырья его фактическая стоимость отражается по дебету счета 10 «Материалы» субсчет 10-1 «Сырье и материалы» в корреспонденции с кредитом счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и т. д. Транспортно-заготовительные расходы принимаются к учету путем прямого включения в себестоимость сырья. Если невозможно отнести данный вид расходов на конкретные виды материалов, допускается вести их учет на отдельном субсчете, открытом к счету 10 «Материалы». При этом предприятие должно обеспечить учет всех расходов, связанных с их приобретением и относящихся к каждой партии сырья [8, с. 32].

На основании утвержденного руководителем предприятия меню осуществляется расчет потребности в сырье. В меню указываются наименования блюд согласно сборнику рецептов, а также намечаемое к выпуску их количество.

В сборниках рецептов продукции общественного питания указывают: наименование продуктов, входящих в блюдо; нормы вложения продуктов массой нетто и брутто; выход отдельных компонентов и блюда в целом.

Стоимость продуктов, используемых для изготовления кулинарных блюд, необходимо учитывать по дебету счета 20 «Основное производство» и по кредиту счета 10 «Материалы», поскольку данные затраты являются прямыми.

Для обеспечения аналитического учета затрат на счете 20 «Основное производство» целесообразно выделить следующие субсчета:

- 20.1 «Цех холодных блюд» (по ассортименту холодных блюд);
- 20.2 «Цех горячих блюд» (по ассортименту горячих блюд);
- 20.3 «Цех охлажденных блюд» (по ассортименту охлажденных блюд);
- 20.4 «Кондитерский цех» (по ассортименту кондитерских изделий) [9].

Из затрат основного производства исключают стоимость возвратных отходов, под которыми понимают остатки сырья, образовавшиеся в процессе изготовления блюд, частично утратившие потребительские качества и поэтому используемые с дополнительными затратами или не по прямому назначению. Возвратные отходы на предприятиях общественного питания оцениваются по возможной стоимости их использования.

Косвенные затраты, которые прямо в себестоимость готовых блюд включить не представляется возможным, следует отражать на счете 25 «Общепроизводственные расходы» в разрезе тех же субсчетов, а затем распределять на каждую единицу продукции пропорционально выбранной базе распределения. Для косвенных непроизводственных расходов следует использовать счет 26 «Общехозяйственные расходы» для отражения расходов на нужды управления [6].

По кредиту счета 20 «Основное производство» отражается себестоимость завершенной производством продукции. Эти суммы списываются в дебет счетов 43 «Готовая продукция», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 90 «Продажи». Остаток по счету 20 «Основное производство» на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

Таким образом, деятельность предприятий общественного питания обеспечивает движение товаров от поставщика к потребителю, при этом изменяя их потребительские

свойства, вкусовые качества, что позволяет значительно увеличить потребительскую ценность товаров.

На счете 20 «Основное производство» учитывают только затраты на продукты, отпущенные в производство, а все остальные затраты, включая заработную плату работников с отчислениями на социальные нужды, амортизацию основных средств и т. д., учитывают как расходы по реализации или административные расходы, которые должны покрываться за счет торговой наценки.

Однако при организации учета затрат на предприятиях общепита следует учитывать и их специфику. Например, организация досуга посетителей может иметь более важное значение, а приготовление блюд – второстепенное. В этом случае следует уделить внимание вопросам учета затрат и формирования себестоимости развлекательных мероприятий. От специфики предприятия зависит и группировка расходов, возникающих в процессе его деятельности, а также их классификация на прямые и косвенные [5].

Библиографические ссылки

1. О бухгалтерском учёте [Электронный ресурс] : федер. закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ. URL: www.consultant.ru (дата обращения: 30.10.2021).
2. Электронный ресурс. URL: www.consultant.ru (дата обращения: 30.10.2021).
3. ГОСТ 30389–2013. Услуги общественного питания. Межгосударственный стандарт от 01.01.2016 г. [Электронный ресурс]. URL: <https://mvf.klerk.ru/zakon/gost30389.htm> (дата обращения: 30.10.2021).
4. Методические рекомендации к организации общественного питания населения [Электронный ресурс] : метод. рекомендации МР 2.3.6.0233-21 от 2.03.2021. URL: <https://base.garant.ru/400404556/> (дата обращения: 30.10.2021).
5. Брызгалина С. В. Особенности учета затрат и калькулирования себестоимости на предприятиях общественного питания [Электронный ресурс] // Актуальные вопросы экономических наук. 2012. № 25 (2). С. 15–19. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=20734814> (дата обращения: 30.10.2021).
6. Денисова М. О. Столовая: учет затрат от сырья до готового блюда [Электронный ресурс] // Предприятия общественного питания: бухгалтерский учет и налогообложение. 2016. № 9. URL: <https://www.audit-it.ru/articles/account/buhaccounting/a7/882859.html> (дата обращения: 30.10.2021).
7. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и калькулированию себестоимости продукции и услуг общественного питания : учеб. пособие. М. : Ин-т профессиональных бухгалтеров Московского региона, 2014. 88 с.
8. Николенко П. Г., Терехов А. М. Бухгалтерский управленческий учет на предприятиях общественного питания : учебник и практикум для среднего профессионального образования. М. : Юрайт, 2019. 206 с. (Профессиональное образование).
9. Россошанская Н. А. Развитие методического обеспечения калькулирования себестоимости услуг на предприятиях общественного питания [Электронный ресурс] : автореф. дис. ... канд. экон. наук. Саратов, 2012. URL: <http://dissers.ru/lekonomika/razvitie-metodicheskogo-obespecheniya-kalkulirovaniya-sebestoimosti-uslug-na-predpriyatiyah-obschestvennogo-pitaniya-specialnost-08-00-12-buhgalterskiy.php> (дата обращения: 30.10.2021).
10. Русякова О. В. Функции и особенности системы общественного питания [Электронный ресурс] // Молодой ученый. 2012. № 7 (42). С. 121–123. URL: <https://moluch.ru/archive/42/5116/> (дата обращения: 30.10.2021).

ПРЕИМУЩЕСТВА И НЕДОСТАТКИ ПРИМЕНЕНИЯ ЕДИНОГО НАЛОГА ДЛЯ СЕЛЬХОЗПРОИЗВОДИТЕЛЕЙ

Я. А. Шнигирь, И. В. Мельман

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

Исследованы актуальные преимущества и недостатки применения единого сельскохозяйственного налога как одной из специальных систем налогообложения. Произведена сравнительная характеристика единого сельскохозяйственного налога с общей системой налогообложения с целью выяснения их основных различий и сходств. Также раскрыта проблема отказа перехода части производителей сельского хозяйства с общей системы налогообложения на единый сельскохозяйственный налог и приведены основные достоинства и недостатки исчисления НДС производителями сельского хозяйства.

Ключевые слова: ЕСХН, налоговый режим, специальный налоговый режим, сельскохозяйственное предприятие.

ADVANTAGES AND DISADVANTAGES OF APPLYING A SINGLE TAX FOR AGRICULTURAL PRODUCERS

Y. A. Shnigir, I. V. Melman

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarskii rabochii prospekt, Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The article examines the advantages and disadvantages of the unified agricultural tax as one of the special taxation systems are investigated. A comparative characteristic of the unified agricultural tax with the general taxation system is given in order to clarify their main differences and similarities. Also, this article reveals the problem of refusal of some agricultural producers from switching from the general taxation system to a single agricultural tax and gives the main advantages and disadvantages of calculating value added tax by agricultural producers.

Keywords: unified agricultural tax, tax regime, special tax regime, agricultural enterprise.

Рост сельскохозяйственного производства в Российской Федерации за 2020 год в сопоставимых ценах составил 1,5 %, в фактических ценах – 5,3 % по сравнению с 2019 годом. Производство продукции растениеводства выросло на 1 %, животноводства – на 2 %. Российский регистр насчитывает 250 сельскохозяйственных предприятий [1].

На данный момент в Красноярском крае зарегистрировано 67 сельскохозяйственных производителей, 26 из которых составляют сельскохозяйственные предприятия [2].

Темп роста стоимости сельскохозяйственной продукции в крае за 2020 год составил 114,95 %, в том числе в растениеводстве 23,4 % и в животноводстве 8,6 %.

В сельском хозяйстве Российской Федерации существует особый налоговый режим, который применяется большинством производителей сельскохозяйственных товаров, – единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН).

В соответствии с отчетом о налоговой базе и структуре начислений по ЕСХН, количество налогоплательщиков – ИП, представивших налоговые декларации по ЕСХН, составило: за 2018 год – 76 789 человек (–2,7 %) , за 2019 год – 75 349 человек (–1,9 %) .

Количество налогоплательщиков – ИП, представивших налоговые декларации по ЕСХН, за 2019 год по РФ снизилось относительно 2018 года на 1,9 % (табл. 1).

Таблица 1

**Информация о количестве индивидуальных предпринимателей,
представивших налоговые декларации по ЕСХН***

Показатель	Год	
	2018	2019
Количество ИП	76 789	75 349
Темп роста/ снижения %	97,3	98,1

*Источник: [3].

До 2019 года общей чертой всей системы специальных налоговых режимов являлось освобождение от уплаты НДС, но в связи с регулярно возникающими проблемами, связанными с экспортом сельскохозяйственной продукции, законодательство было вынуждено пересмотреть роль ЕСХН, наделив его функциями НДС и тем самым приблизив данный налог к ОСНО (общей системе налогообложения), с технической точки зрения обособив от системы специальных налоговых режимов.

Уплата ЕСХН заменяет сразу несколько налогов на общей системе налогообложения: НДФЛ, налога на прибыль, налога на имущество организаций и налога на имущество физических лиц (для ИП). Это позволяет уйти с общего режима налогообложения и уплачивать один общий налог вместо комплекса бюджетных платежей.

Однако не все сельскохозяйственные производители переходят на ЕСХН, некоторые из них остаются на ОСНО, так как для единого сельскохозяйственного налога существуют следующие ограничения:

- 1) применение организациями только в том случае, если доля дохода от реализации собственного сельскохозяйственного продукта больше или равна 70 %;
- 2) среднегодовая численность сотрудников рыбохозяйственных организаций и ИП за налоговый период не должна быть свыше 300 человек (данное ограничение действует только на рыбохозяйственные организации);
- 3) не могут вступать в работу на ЕСХН ИП и организации, которые не производят сельхозпродукцию, а только осуществляют ее первичную или последующую переработку, занимаются игорным бизнесом, производят подакцизные товары.

Также можно выделить следующие проблемы при переходе на ЕСХН:

- 1) возникновение сложностей из-за введения НДС для плательщиков ЕСХН. Переработчики сельскохозяйственной продукции как плательщики НДС обязаны оформлять дополнительную отчетность;
- 2) отсутствие возможности юридическим лицам совмещать ЕСХН с какой-либо другой системой налогообложения [4].

Из-за этого некоторые сельскохозяйственные предприятия остаются на общей системе налогообложения ввиду большей свободы действий на ней. В табл. 2 приведены сравнительные характеристики общей системы налогообложения и единого сельскохозяй-

зяйственного налога. Достоинства и недостатки исчисления НДС для сельхозпроизводителей представлены в табл. 3.

Таблица 2

Основные характеристики ОСНО и ЕСХН*

Характеристика	ОСНО	ЕСХН
Переход	Регистрация	Уведомление и регистрация
Ограничения для применения	Нет ограничений	Применяется организациями, если доля дохода от реализации собственного сельскохозяйственного продукта больше или равна 70 %
Уплата налога	Налоговая декларация по НДС подается каждый квартал, не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом	По итогам налогового периода сдается одна декларация, заполняемая в установленном порядке, не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом Если деятельность прекратилась до окончания налогового периода, декларацию необходимо сдать не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом
Уплачиваемый налог в зависимости от применяемого режима налогообложения	Налог на прибыль организаций	Единый сельскохозяйственный налог
Налоговая ставка	20 % (в общем случае)	6 %
Деятельность	Нет ограничений	Производство, переработка и реализация продукции
Отчетный период	Первый квартал 6 месяцев 9 месяцев	6 месяцев
Объект обложения налогами	Доходы, уменьшенные на величину расходов (прибыль)	Доходы, уменьшенные на величину расходов
Совмещение с другими режимами налогообложения	ПСН	ПСН (для ИП)
Применение контрольно-кассовой техники (ККТ)	Обязательно (в общем случае) Исключения, когда ККТ не обязательно применять: 1) при работе исключительно с другими ИП, когда все расчеты происходят в безналичной форме; 2) ИП и юрлицам, которые занимаются деятельностью из п. 2 ст. 54-ФЗ	Обязательно

*Источник: [5]; [6]; [7].

НДС обязаны уплачивать как налогоплательщики ОСНО, так и налогоплательщики ЕСХН (начиная с 2019 года). Отказаться от уплаты они не имеют права.

Таблица 3

Достоинства и недостатки исчисления НДС и его уплаты сельхозпроизводителями

Достоинства	Недостатки
Приобретение товаров для осуществления операций, облагаемых НДС	Появление расходов и, следовательно, изменение в цене продукции
Возможность налоговых вычетов по НДС	Сложный механизм учета НДС
Возможность заключать договоры с крупными компаниями при применении счетов-фактур с НДС	Повышенный документооборот

Но стоит отметить, что в 2021 году плательщики ЕСХН все же могут избежать уплаты НДС в тех случаях, если размер их дохода невелик (за 2020 год не превысил 80 млн рублей) или стремление не уплачивать НДС выражено в календарном году, соответствующем году начала сельскохозяйственной деятельности.

Для того чтобы получить освобождение от уплаты НДС в настоящее время налогоплательщики ЕСХН, впервые использующие данную льготу, должны по месту своего учета подать в налоговую инспекцию составленное в письменной форме уведомление не позднее 20-го числа месяца начала использования права на нее.

Обратный переход на уплату налога на добавленную стоимость происходит только в тех случаях, когда сельхозпроизводители перестают соответствовать требованиям, позволяющим отказаться от платежей по данному налогу:

- доход от продаж сельскохозяйственной продукции превысил установленный годовой предел;
- продан подакцизный товар.

Льгота при этом перестает применяться с начала того месяца, в котором произошло одно из данных событий. Также плательщик ЕСХН лишается права повторно освободиться от НДС [8].

В соответствии с пп. 5 п. 2 ст. 358 НК РФ сельскохозяйственным предприятиям, применяющим ЕСХН, предоставляются льготы по налогообложению транспортных средств.

Однако применение указанной льготы распространяется не на все виды техники. Льготы предоставляются исключительно для тех машин, в паспорте которых указано, что данное транспортное средство является трактором, комбайном или специальной машиной. Также льгота предоставляется, если данная техника задействована в производстве сельскохозяйственной продукции.

Если предприятие является сельскохозяйственным производителем, но не перешло на ЕСХН, оно имеет право применять льготу по налогу на прибыль. Также следует отметить, что переход на уплату ЕСХН осуществляется добровольно [9].

Если хозяйство использует ОСНО, то при расчете налога оно может платить налог на прибыль по нулевой ставке, связанной с деятельностью по реализации произведенной им сельскохозяйственной продукции, а также по реализации произведенной и переработанной или собственной сельскохозяйственной продукции [10].

Но льготы не в полной мере позволяют снизить налоговую нагрузку на сельскохозяйственные предприятия. Это связано с тем, что данные предприятия не в состоянии платить даже сниженные налоги из-за своей низкой доходности.

Единый сельскохозяйственный налог в настоящее время не обладает особо важными достоинствами для сельскохозяйственных производителей. Ввиду отсутствия значимых преимуществ в налогообложении ЕСХН не имеет возможности применяться как инструмент налогового регулирования сельскохозяйственной отрасли. Он должен быть обязательным, а не давать право выбора субъектам, какой налог они будут уплачивать. Также важно направить силы на решение проблем в области налогообложения экономических субъектов аграрного сектора для создания оптимальных условий для дальнейшей экономической деятельности в связи с тем, что сельское хозяйство сейчас играет немаловажную роль в экономической, политической и социальной обстановке в стране.

Библиографические ссылки

1. Рост производства сельхозпродукции в РФ [Электронный ресурс]. URL: <https://www.interfax.ru/russia/748531> (дата обращения: 04.11.2021).
2. Список хозяйственных производителей в Красноярском крае [Электронный ресурс]. URL: <http://my.krskstate.ru/docs/agrokomplex/> (дата обращения: 04.11.2021).
3. Батуркин А. Н. Информация о количестве индивидуальных предпринимателей, представивших налоговые декларации по ЕСХН // Отчет о результатах экспертно-аналитического мероприятия «Анализ практики проведения эксперимента по внедрению налога на профессиональный доход». 2020. С. 24.
4. Ограничения для ЕСХН [Электронный ресурс]. URL: <https://www.regberry.ru/nalogooblozhenie/ESHN> (дата обращения: 05.11.2021).
5. Зырянова Т. В., Загурский А. О. К вопросу о проблемах единого сельскохозяйственного налога в государственной системе регулирования сельскохозяйственных производителей // Аграрный вестник Урала. 2019. № 6 (185).
6. Преимущества и недостатки ЕСХН [Электронный ресурс]. URL: <https://spmag.ru/articles/preimushchestva-eshn> (дата обращения: 04.11.2021).
7. Контрольно-кассовая техника, ее значение [Электронный ресурс]. URL: <https://buh.ru/articles/documents/91898/> (дата обращения: 06.11.2021).
8. Налоги для сельскохозяйственных предприятий [Электронный ресурс]. URL: <https://www.buhgalteria.ru/article/nalogi-dlya-selskokhozyaystvennykh-proizvoditeley-> (дата обращения: 05.11.2021).
9. Общая характеристика ОЧО для сельскохозяйственных предприятий [Электронный ресурс]. URL: https://studwood.ru/798249/finansy/obschaya_harakteristika_osno_selskokhozyaystvennyh_predpriyatij (дата обращения: 04.11.2021).
10. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/ (дата обращения: 04.11.2021).

© Шнигирь Я. А., Мельман И. В., 2021

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЗАТРАТ ПРЕДПРИЯТИЙ, ОКАЗЫВАЮЩИХ УСЛУГИ ГИРУДОТЕРАПИИ

В. В. Юдина, Л. В. Ерыгина

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

Рассматриваются особенности учета затрат на предприятиях, оказывающих услуги гирудотерапии. Определяются виды расходов предприятий, занятых в сфере услуг гирудотерапии. Рассмотрен порядок учета операций, связанных с формированием затрат при выращивании пиявок медицинских.

Ключевые слова: расходы, затраты, учет затрат, пиявки медицинские, услуги гирудотерапии.

FEATURES OF ACCOUNTING FOR COSTS OF ENTERPRISES PROVIDING HIRUDOTHERAPY SERVICES

V. V. Yudina, L. V. Erygina

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarskii rabochii prospekt, Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The article discusses the features of cost accounting in enterprises providing hirudotherapy services. The types of expenses of enterprises engaged in the field of hirudotherapy services are determined. The procedure for accounting of operations related to the formation of costs when growing medical leeches is considered.

Keywords: expenses, expenses, accounting of expenses, bloodsuckers medical, services of a girudoterapiya.

Гирудотерапия – это использование медицинских пиявок как метода восстановительного лечения различных заболеваний человека. Сегодня данный метод набирает популярность, хотя его использование было одним из основных методов восстановления здоровья человека еще в средние века в Европе. Исследованиям в данной области посвящены работы [1–4].

Предприятия, осуществляющие услуги гирудотерапии, чаще всего выращивают для использования в дальнейшем в медицинских целях пиявок медицинских следующих видов:

- нитчатка, вес 0,05 г;
- косметическая пиявка, вес 0,2–0,6 г;

- мелкая пиявка, вес 0,6–1,2 г;
- средняя пиявка, 1–1,8 г;
- крупная пиявка, от 1,8 г.

При выращивании пиявок предприятие несет ряд расходов:

- затраты на закупку пиявок для размножения, расходы на приобретение медицинской посуды, в которой выращивают пиявок;
- расходы на закупку бычьей крови, которой кормят пиявок;
- заработная плата работников, которые следят за ростом и размножением пиявок; работников, которые убирают и кормят пиявок;
- расходы на страховые взносы из заработной платы;
- расходы на очистку воды от тяжелых металлов и фильтрацию воды, в которой содержат пиявок;
- аренда помещения, в котором выращивают пиявок;
- коммунальные услуги;
- расходы на получение специальных лицензий, так как пиявка является лекарственным материалом;
- расходы на содержание офиса (канцелярские товары).

В учете все расходы делятся на прямые, которые непосредственно связаны с производством пиявок, и косвенные, которые не связаны напрямую с производством пиявок (расходы административно-управленческого персонала).

Учет затрат, которые непосредственно связаны с производством пиявок, осуществляется на счете 20.

Затраты на приобретение пиявок для разведения, бычьей крови для кормления пиявок отражаются проводками: дебет счета 10 кредит счета 60. Списание в производство бычьей крови при кормлении пиявок осуществляется на основании Акта списания крови при кормлении пиявок медицинских. Отпуск крови списывается методом списания материалов по себестоимости каждой единицы с кредита счета 10 в дебет счета 20.

Также на затраты списываются расходы организации по заработной плате и страховым взносам обслуживающего персонала, который ухаживает за пиявками (дебет счета 20 кредит счета 70, 69).

По окончании выращивания пиявки с кредита счета 20 переводятся в дебет счета 43 «Готовая продукция».

Учет затрат подразделяется на прямые, собираемые по дебету счета 20 «Основное производство» и косвенные, отражаемые по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы».

Общехозяйственные расходы, сформированные за отчетный период, списывают на основное производство в дебет счета 20 «Основное производство»:

Дебет 20 «Основное производство»

Кредит 26 «Общехозяйственные расходы».

Так, в конце отчетного месяца бухгалтер формирует учетные регистры по счетам 20 и 26, а именно: карточки счета, анализ счета, оборотно-сальдовые ведомости.

Таким образом, можно выделить несколько особенностей в организации учета затрат предприятий, оказывающих услуги гирудотерапии: особая группировка производимых расходов; специфика в отражении отдельных операций, связанных, в частности, с кормлением пиявок и осуществлением лабораторных исследований.

Библиографические ссылки

1. Балашов М. Е. Экономическая сущность и состав понятия «Расходы периода» // Актуальные проблемы экономики и управления: теория и практика : материалы III Республиканской с международным участием интернет-конференции студентов, магистрантов и аспирантов. 2019. С. 14–17.
2. Бурасова А. В. Особенности и отличия признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете // Актуальные направления модернизации бухгалтерского учета, анализа и аудита в цифровой экономике : материалы научно-практического круглого стола по итогам НИР / под ред. В. В. Плотниковой. 2019. С. 19–25.
3. Сомкин И. А. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, оптимизация внутреннего контроля на предприятии на основе выбора эффективных методов // Достижения и перспективы развития науки : сборник науч. статей. Уфа : АЭТЕРНА, 2016. № 26. 79 с.
4. Цыгина О. А., Хлыбова М. Д. Подходы к калькулированию себестоимости продукции промышленного предприятия: действующая практика и перспективы // Аллея науки. 2017. Т. 3, № 10. С. 127–131.

© Юдина В. В., Ерыгина Л. В., 2021

БУХГАЛТЕРСКИЕ ИНФОРМАЦИОННЫЕ СИСТЕМЫ КАК ИНСТРУМЕНТ ОПТИМИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

О. А. Яковлева, Т. А. Куприянова

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

Развитие цифровой экономики является одним из ключевых общемировых трендов. И для обеспечения устойчивого положения организации на рынке необходимо использовать различные программные продукты не только для сдачи бухгалтерской отчетности, но и для ведения бухгалтерского учета в целом. В статье проводится обзор программных продуктов, а также рассматривается возможность их использования в практической деятельности.

Ключевые слова: бухгалтерские информационные системы, цифровая экономика, информационные технологии.

ACCOUNTING INFORMATION SYSTEMS AS AN ACCOUNTING OPTIMIZATION TOOL

O. A. Yakovleva, T. A. Kupriyanova

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarskii rabochii prospekt, Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

The digital economy is one of the key global trends. And to ensure the stable position of the organization in the market, it is necessary to use various software products not only for the submission of accounting statements, but also for accounting in general. The article provides an overview of software products, as well as the possibility of their use in practice.

Keywords: accounting information systems, digital economy, information technology.

История бухгалтерского учета насчитывает несколько столетий, в течение которых каких-либо существенных изменений в системе и порядке его ведения не происходило. Однако начиная с середины XX века в помощь бухгалтерам стали появляться различные автоматизированные инструменты учета. Существенный скачок в системе ведения учета произошел с появлением первых компьютеров и их доступностью для персональной работы. В настоящее время автоматизации и цифровизации экономики внимание уделяется не только на уровне организаций, но и на общегосударственном уровне. Так, «Программа развития цифровой экономики в России до 2030 года» не только определяет политику государства по формированию и развитию цифровой экономики в целях реализации национальных проектов, но и затрагивает всю систему информационного обеспечения социально-экономических процессов [1].

Что касается предприятий и организаций, то автоматизация их деятельности охватывает не только сам производственный технологический процесс, но и деятельность всех подразделений организаций, в том числе и бухгалтерской службы. Информационное обеспечение бухгалтерского учета представляет собой систему учетно-аналитических и внеучетных данных, позволяющих сделать выводы об эффективности деятельности организации [2].

Современный бухгалтерский учет невозможно представить без использования различных специализированных программ как для отслеживания изменений в сфере законодательства, так и для ведения бухгалтерского учета в целом.

На текущий момент времени разработчики программных продуктов предлагают программные продукты двух типов:

1) коробочные – программа продается пакетом, и организация самостоятельно осуществляет операции по их запуску, использованию и системному обслуживанию;

2) облачные – программное обеспечение хранится на дата-серверах организации, у которой был приобретен автоматизированный сервис. Организация оплачивает установку сервиса исходя из определенного тарифа с необходимым набором опций. В системе заводится свой аккаунт, и в нем ведется работа в режиме реального времени. Все вопросы, связанные с проблемами в работе облачного сервиса, решаются при помощи технической поддержки организации-продавца.

Облачные сервисы наиболее удобны малому и среднему бизнесу, поскольку эти продукты дешевле «коробочных», проще устанавливаются и обслуживаются, а их функционал содержит в себе все необходимое для успешного управления деятельностью.

Наиболее распространенные виды программных продуктов, используемых в деятельности организаций, в том числе и сферы торговли, представлены на рисунке.

Программа «Налогоплательщик ЮЛ» предоставляет возможность автоматизировать процесс подготовки налоговой и бухгалтерской отчетности, расчета по страховым взносам, справок о доходах физлиц по форме 2-НДФЛ, специальных деклараций об активах и счетах, документов по регистрации кассовой техники и др.

Программа «Налогоплательщик ЮЛ» имеет несколько актуальных справочников, таких как классификатор бюджетных расходов (КБК), классификаторы валют, видов экономической деятельности, единиц измерения, стран мира и очень много других не менее важных справочников и классификаторов, которые необходимы для составления и представления отчетности [3].

«Инфо-Предприятие» – это бухгалтерская компьютерная программа, позволяющая вести учет зарплаты и налогов, а также составлять необходимую для бухгалтера отчетность.

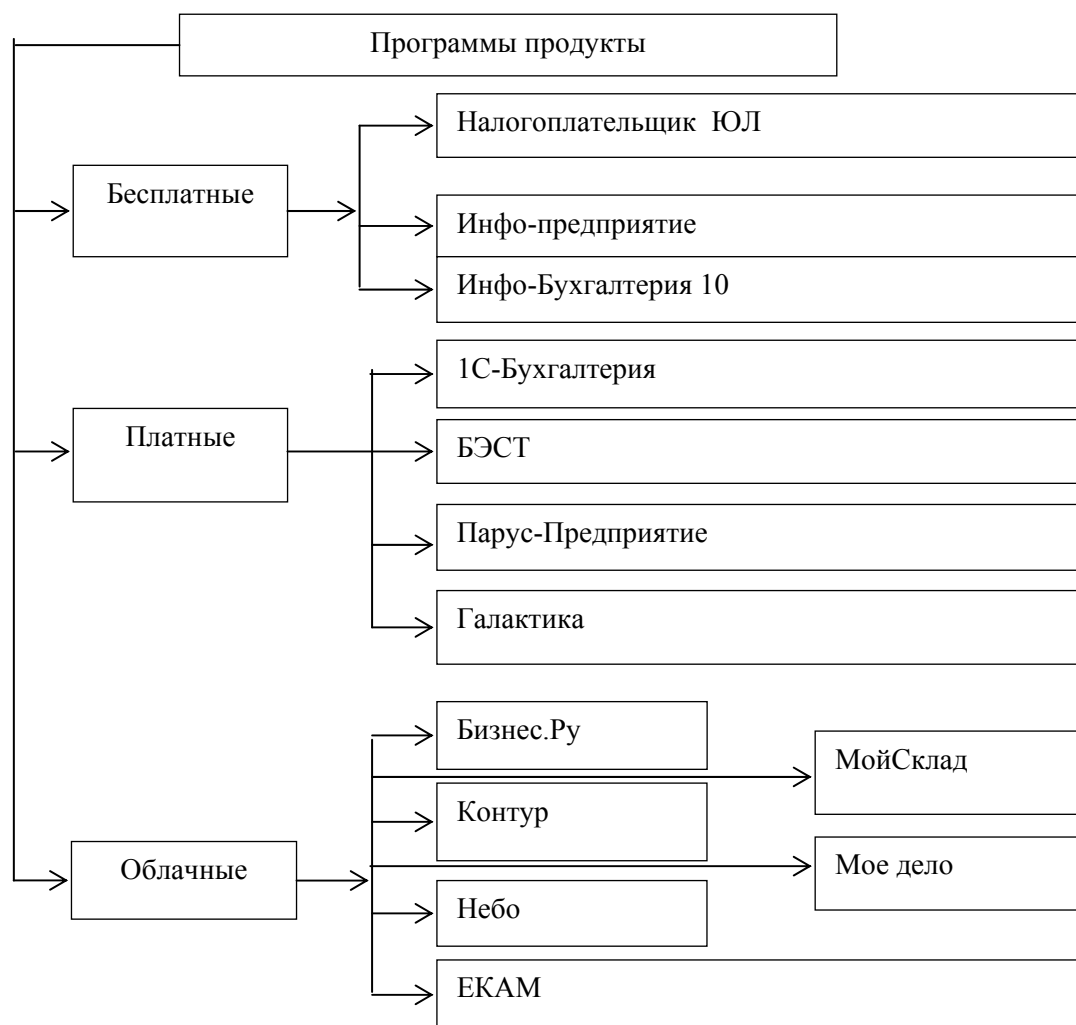
Комплексное решение 1С:Предприятие представляет собой систему программ, предназначенных для автоматизации различных областей экономической деятельности организации вне зависимости от их вида деятельности и формы собственности, с различным уровнем сложности учета. Являясь универсальным программным продуктом, 1С:Предприятие может использоваться для ведения бухгалтерского, кадрового, оперативного торгового, складского и производственного учета, а также для учета расчетов с персоналом по оплате труда, учета товарных и материальных средств, взаиморасчетов с контрагентами.

Программа БЭСТ-5 используется, в работе бухгалтерских служб начиная с 2001 года и представляет собой набор программных модулей, которые могут работать как независимо друг от друга, так и в составе комплекса.

БЭСТ-5 предназначена для использования малыми и средними организациями и обеспечивает ведение оперативного, бухгалтерского, налогового и управленческого

учета, планирования и контроля хозяйственной деятельности организаций различных видов деятельности и обеспечивает:

- ведение сплошного учета;
- непрерывность учета;
- организацию взаимосвязанного учета;
- осуществление многовалютного учета, многоуровневого разветвленного складского учета.



Виды программных продуктов

Система «ПАРУС-Предприятие», предназначенная для крупных, а также средних фирм, позволяет провести автоматизацию управления всеми сферами финансово-хозяйственной деятельности организации. Функциональные возможности системы позволяют охватить все аспекты деятельности, а именно: финансы, бухгалтерский учет, маркетинг и логистику, производственную деятельность, управление кадрами и расчет заработной платы. На базе системы «ПАРУС-Предприятие» строятся автоматизированные рабочие места менеджеров и сотрудников различных подразделений и служб: финансовых, плановых и экономических; маркетинга, снабжения, производства, складирования и сбыта; бухгалтерии и персонала; АСУ и ИТ.

«ПАРУС» является тиражируемой основой для построения корпоративной информационной системы организации. Данная система ориентирована на поддержку всех этапов жизненного цикла продукции организации [4].

Программное обеспечение автоматизации бухгалтерского учета: «Галактика ERP» ориентированно на сегмент крупного и очень крупного бизнеса, и позволяет осуществлять работы сразу с несколькими планами счетов, формировать бухгалтерскую отчетность как по российским, так и по международным стандартам. Система «Галактика ERP», обладая широкими функциональными возможностями, является основой единого информационного пространства организации [5].

Все большую популярность среди организаций малого и среднего бизнеса приобретают «облачные» сервисы по ведению бухгалтерского учета.

Одной из таких программ является «облачный» сервис Бизнес.Ру. Программа предназначена для учета движения товаров в организациях как оптовой, так и розничной торговли.

В рамках программы для организаций оптовой торговли решаются следующие задачи:

- сопровождение всего цикла оптовой торговли;
- сопровождение продаж любой сложности и специфики, от отгрузки штучного товара до реализаций услуг и товаров «под заказ»;
- ведение договоров;
- составление актов выполненных работ;
- возможность резервирования товара;
- составление обширного каталога товаров: группы товаров любой вложенности, галерея изображений, поддержка модификаций, перемещение неактуальных позиций «в архив»;
- подробная аналитика ассортимента, контроль продаж, оборотов, история движения товаров.

Управление взаимоотношениями с клиентами осуществляется с помощью CRM-системы, которая представляет собой специальный модуль, позволяющий формировать обширную базу клиентов, фиксировать звонки, заявки и обращения клиентов, контролировать работу сотрудников, отслеживать продуктивность их работы на каждом этапе продаж, определять, какие методы работы с контрагентами эффективнее, как повысить уровень обслуживания клиентов и т. д.

Онлайн-сервис Бизнес.Ру предоставляет следующие возможности:

- учет движения товаров;
- проведение инвентаризации, оприходование излишков и списание убытков;
- контроль за товарооборотом;
- системность работы с контрагентами;
- учет алкоголя через ЕГАИС;
- автоматизацию рабочего места кассира.

Использование программы автоматизации Бизнес.Ру позволяет провести оптимизацию товарного учёта торговой организации, обеспечивая повышение эффективности работы, развитие и увеличение прибыльности деятельности.

Сервис складского учета «МойСклад» представляет собой облачное приложение, включающее в себя функционал как потоварного учета, так и кассового программного обеспечения. К основным сегментам бизнеса, для которых предусматривается использование данного продукта, относятся интернет-торговля, оптовая и розничная продажа [6].

Функционал онлайн-сервиса «МойСклад» предусматривает внесение первичных документов, учет доходов и расходов, ведение кассовых операций, осуществление учета оптовых и розничных продаж, выписку счетов, актов, а также интеграцию с другими бухгалтерскими программами для формирования налоговой отчетности.

Облачный сервис «ЕКАМ» предназначен для обслуживания и ведения бухгалтерского учета предпринимателями в сфере розничной и интернет-торговли, без привлечения специалистов бухгалтерской службы [7].

Сервис «ЕКАМ» предоставляет возможность организации и ведения складского учета, ведения и контроля за системами продажи и закупки товаров, формирования управленческой отчетности, упрощает процесс создания программ лояльности и дисконтных программ, активно применяемых в торговле. Данная программа складского учета может интегрироваться с другими бухгалтерскими приложениями, упрощая процесс составления налоговой отчетности.

«Контур. Бухгалтерия» – это онлайн-сервис для ведения бухгалтерского учета для субъектов малого бизнеса, предоставляющий широкий спектр бухгалтерских услуг.

«Контур.Бухгалтерия» предоставляет следующие возможности:

- работа с разными системами налогообложения;
- бухгалтерский учет в организациях с разветвленной структурой;
- массовые отправки актов сверок;
- материальный учет на производстве;
- работа с закупками;
- направление регламентированной отчетности.

В определенных аспектах учета функционал рассматриваемых программных продуктов схож, однако каждая из них имеет ряд особенностей (см. таблицу).

Сравнение программных продуктов*

Название программы	Сфера применения	Преимущества	Недостатки
1С: Предприятие	Крупный и средний бизнес	– универсальность; – постоянное обновление; – возможность автоматизации различных аспектов учета	– высокая стоимость; – сложности с совмещением с другими сервисами; – сложность при обучении по работе с программой
БЭСТ	Малый и средний бизнес	– развитая функциональность; – всесторонний учет операций; – высокая адаптируемость; – наличие встроенной среды разработки ХВА (Xbase for Application)	– неоперативные обновления
Парус-предприятие	Средний и крупный бизнес	– широкий функционал; – высокая производительность; – работа как персонально, так и в единой локальной сети	– неоперативные обновления; – закрытость системы
Галактика	Крупный бизнес	– возможность работы одновременно с несколькими планами счетов; – ведение учета по МСФО; – оперативное обновление	– сложности интеграции с другими информационными системами; – отсутствие алгоритмов для решения проблем; – отсутствие возможности контроля выполнения определенных операций

Название программы	Сфера применения	Преимущества	Недостатки
Контур	Малый и средний бизнес	– рациональные пакетные тарифы; – глубокая интеграция с банками; – наличие продолжительного ознакомительного периода с программой – наличие СМС-уведомлений о сдаче отчетности	– высокая цена; – невозможность ведения крупного бизнеса
Мой склад	Малый бизнес	– широкие возможности; – большое количество интеграций; – поддержка онлайн-касс; – высокое быстродействие; – лояльная техподдержка	– маленький объём дискового пространства; – высокая стоимость для больших компаний; – недостатки в работе дополнительных модулей
Мое дело	Малый и средний бизнес	– собственная база нормативных актов, форм и бланков; – оперативные консультации; – возможность работы непосредственно с банками	– ежегодный рост стоимости услуг; – разнообразие пакетов услуг, усложняет процесс выбора наиболее оптимального варианта; – отсутствие оперативного уведомления о сдаче отчетности
Небо	Малый и средний бизнес	– наличие бесплатных и платных тарифов; – ограниченное количество тарифных планов; – возможность сдачи отчетности без электронной подписи; – наличие СМС-уведомлений о сдаче отчетности	– отсутствие товарно-учетной системы; – сложность интеграции сервиса с банками; – ограниченный набор функции

*Составлено авторами на основании [8; 9].

Вне зависимости от того, какой программный продукт организация будет использовать в своей деятельности в рамках ведения бухгалтерского и налогового учета, он должен в полной мере соответствовать таким требованиям, как аналитичность, системность, открытость, унификация, эффективность, и потребностям конкретной организации, иначе его эффективность, а следовательно, и эффективность бухгалтерской службы в целом будет крайне низкой. Поэтому при выборе программного продукта необходимо максимально учитывать специфику деятельности организации, что позволит организовать качественный контроль за всеми процессами, происходящими в организации.

Библиографические ссылки

1. Коржова О. В., Филимонов А. А. Цифровая экономика в бухгалтерском учете // Научное обозрение. 2019. №4. С. 53–55.
2. Зыкова Т. Б. Структура информационного обеспечения управленческой отчетности // Экономическая наука и хозяйственная практика: современные вызовы и возможности кооперации теоретико-методологических и прикладных исследований. Самара : Поволжская научная корпорация, 2018. С. 45–48.
3. Бурковская С. О., Скоробогатова В. В. Особенности автоматизированного учета поступления и реализации товаров в розничной торговле // Молодой ученый. 2019. № 40 (278). С. 48–50.
4. Официальный сайт компании «Парус» [Электронный ресурс]. URL: <https://parus.com/modules/parus-byudzhnet/buhgalterskij-uchet/> (дата обращения: 16.09.2021).
5. Официальный сайт компании «Галактика» [Электронный ресурс]. URL: <https://galaktika.ru/erp> (дата обращения: 10.10.2021).
6. Официальный сайт «МойСклад» [Электронный ресурс]. URL: <https://www.moysklad.ru> (дата обращения: 08.10.2021).
7. Официальный сайт компании «ЕКАМ» [Электронный ресурс]. URL: <http://ekam.ru> (дата обращения: 06.10.2021).
8. Кошлакова К. А. Анализ программных продуктов, используемых для автоматизации бухгалтерского учета // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. 2018. № 10-2. С. 69–71.
9. Дмитриева А. С. Онлайн-сервисы для ведения бухгалтерского учета как проявление цифровизации экономики: принципы, преимущества и недостатки // Экономика и бизнес. 2019. № 11-1 (57). С. 158–162.

© Яковлева О. А., Куприянова Т. А., 2021

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 предшествует 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;

заключение, 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., 2021

Формулы. Простые внутристрочные 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. 27. 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

¹Наименование организации

Адрес, включая название страны и индекс, город, например,
¹Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева

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

²Наименование 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, выравнивать 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

¹Наименование организации на английском языке

Адрес, включая название страны и индекс, например,

¹Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarskii rabochii prospekt, Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

²Наименование 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: 10.01.2013).

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 / Гулиа 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., 2021

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.

