

УЧЕТ

АНАЛИЗ

АУДИТ

ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ
И ПРАКТИКИ



ПРОБЛЕМЫ
ТЕОРИИ
И ПРАКТИКИ

КРАСНОЯРСК • 2017

19



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

Инженерно-экономический институт

УЧЕТ, АНАЛИЗ, АУДИТ: ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ

Сборник научных трудов

№ 19

Красноярск 2017

УЧЕТ, АНАЛИЗ, АУДИТ: ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ

Научное, производственно-практическое издание

Издается с 24 апреля 2009 года ♦ № 19. 2017

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

Периодичность издания – 2 раза в год.

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

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

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

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

Электронная версия сборника представлена на сайте СибГУ им. М. Ф. Решетнева (раздел «Наука и инновации», «Издательская деятельность», «Научные труды») <http://sibsau.ru/index.php/nauka-i-innovatsii/izdatelskaya-deyatelnost/nauchnye-trudy-sibgau>

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

Редактор *Т. А. Ермолаева.*Оригинал-макет и верстка *М. А. Светлаковой.*

Подписано в печать: 25.12.2017.

Дата выхода в свет: 28.03.2018.

Формат 70×108/8. Бумага офсетная.

Печать плоская. Усл. печ. л. 19,5. Уч.-изд. л. 22,0.

Тираж 100 экз. С 300/17. Заказ 2723.

Бесплатно.

Редакционно-издательский отдел

СибГУ им. М. Ф. Решетнева.

Отпечатано в редакционно-издательском центре

СибГУ им. М. Ф. Решетнева.

660037, г. Красноярск, проспект

имени газеты «Красноярский рабочий», 31

СОДЕРЖАНИЕ

Предисловие	7
Бантеева П. В., Филько И. В. Учет и контроль таможенных платежей на предприятиях алюминиевой промышленности	8
Бахмарева Н. В., Першакова К. К. Некоторые аспекты инвестиционной привлекательности организации	14
Весельская Д. В., Позднякова А. Л. Особенности учета заработной платы в сфере гражданской авиации	21
Горовая И. В., Макаренко Н. О. Бухгалтерский учет материально-производственных запасов на предприятиях алюминиевой отрасли	28
Денисенко Г. В., Киселева В. В. Влияние особенностей строительной отрасли на организацию бухгалтерского учета	33
Долгих А. С. Расходы торговых организаций	41
Дубцова Д. В. Анализ особенностей розничной торговли на современном этапе на примере города Красноярска	47
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	53
Золотарева Г. И., Сафронова Ю. А. Роль учета затрат и себестоимости в сфере образовательных услуг	60
Зыкова Т. Б. Разработка системы сбалансированных показателей в управленческой отчетности	69
Качаева А. В., Полубелова М. В. Влияние особенностей деятельности сельскохозяйственных организаций на бухгалтерский учет	77
Кублицкая Ю. В., Зыкова Т. Б. Сущность управленческого аудита	82
Кублицкая Ю. В., Ивакина И. И. Информационное поле стратегического управленческого учета	89
Кукушкина Ю. В., Позднякова А. Л. Проблемы оплаты труда в России	94
Кулешова Л. Ф., Луговская Н. Г., Ёлгина Е. А. Влияние учета расчетов с поставщиками и подрядчиками на финансовые результаты	100
Куприянова Т. А. Методологические аспекты аудита расчетов с персоналом по оплате труда	105
Назаренко Е. С. Особенности оплаты труда в железнодорожной отрасли	111
Павлов А. Д., Макаренко Н. О. Современное состояние бюджета Пенсионного фонда Российской Федерации: анализ доходов и расходов	116
Першина Н. А., Астраханцева И. А. Финансовая модель бюджетирования в стратегическом финансовом анализе	122
Полубелова М. В., Матвиенко Е. С. Определение понятия «внутренний контроль»	127
Попова Н. И. Проблемы формирования ассортиментной политики предприятия	132
Романова Ю. В., Федоренко И. В. Специфика построения системы информационно-аналитического обеспечения на предприятии в современных условиях	138
Селиванова Т. А. Вопросы оценки эффективности внутреннего контроля организации	143

Скопа М. П. Влияние профессионального суждения на принятие экономических решений	153
Смирнов Р. А. Особенности учета капитальных вложений предприятий золотодобывающей промышленности	161
Степановская А. М., Филько И. В. Формирование информационно-аналитического обеспечения учета материалов в дорожно-строительной отрасли	167
Сюляргина Е. В. Сущность, цель, задачи и инструменты управленческого учета	172
Томко С. А. Риски экономической безопасности при осуществлении деятельности предприятий нефтегазовой отрасли	176
Филько С. В, Филько И. В. Нормативное обеспечение управления информационными рисками	181
Хорошкова Н. А., Макаренко Н. О. Сущность и особенности логистического аудита	187
Чиркова Н. А., Григорьева А. А., Ёлгина Е. А. Влияние отличий Международных стандартов финансовой отчетности и Российских стандартов на показатели материально-производственных запасов, отраженных в финансовой отчетности	194
Яковлева С. А., Мигунова М. И. Сравнительный анализ подходов к определению необоснованной налоговой выгоды в связи с изменением законодательства	198

CONTENTS

Introduction	7
Banteeva P. V., Filko I. V. Customs payments accounting and control at aluminum enterprises	8
Bahmareva N. V., Pershakova K. K. Some investment attractiveness aspects of organization	14
Vesel'skaya D. V., Pozdnyakova A. L. Wages account features in civil aviation sphere	21
Gorovaya I. V., Makarenko N. O. Accounting of material and productive reserves at aluminum industry enterprises	28
Denisenko G. V., Kiseleva V. V. Influence of building industry peculiarities to organization accounting	33
Dolgikh A. S. Trade organizations expenditure	41
Dubtsova D. V. Analysis of retail trade modern peculiarities on example of Krasnoyarsk	47
Zolotareva G. I., Bogdanova A. Yu., Chernokhatova. E. S. Analysis of negative factors impact on economic security while moving inventories of forest enterprises	53
Zolotareva G. I., Safronova Y. A. Role of costs and cost price in the sphere of educational services	60
Zykova T. B. Development of balanced scorecard in management reporting	69
Kachaeva A. V., Polubelova M. V. Influence of agricultural organizations peculiarities on accounting	77
Kublitskaya Y. V., Zykova T. B. Management audit essence	82
Kublitskaya Y. V., Ivakina I. I. Information field of strategic management accounting	89
Kukushkina Yu. V., Pozdnyakova A. L. Payment problems in Russia	94
Kuleshova L. F., Lugovskaya N. G., Elgina E. A. Accounting influence of suppliers and contractors payments on financial results	100
Kupriyanova T. A. Audit methodological aspects of personnel on payment calculations	105
Nazarenko E. S. Payment features in railway industry	111
Pavlov A. D., Makarenko N. O. Current condition budget of Russian pension fund:analysis of income and expenses	116
Pershina N. A., Astrakhantseva I. A. Budget financial model at strategic financial analys is	122
Polubelova M. V., Matvienko E. S. Internal control definition	127
Popova N. I. Forming problems of enterprise assortment policies	132
Romanova Y. V., Fedorenko I. V. Construction specificity of information and analytical support at company in modern conditions	138
Selivanova T. A. Assesment issues of internal control effectiveness	143
Skopa M. P. Professional judgment influence to adoption of economic decisions	153
Smirnov R. A. Accounting features of capital investments at gold mining industry	161

Stepanovskaya A. M., Filko I. V. Formation of information and analytical materials support at road-building industry	167
Syulyargina E. V. Management account: essence, objectives, tasks and instruments	172
Tomko S. A. Economic safety risks of oil and gas enterprises	176
Filko S. V., Filko I. V. Regulatory support of risk management systems	181
Khoroshkova N. A., Makarenko N. O. Logistic audit essence and features	187
Chirkova N. A., Grigorieva A. A., Elgina E. A. Differences influence of IFRS and Russian standards on indicators of inventories reflected in financial statements	194
Yakovleva S. A., Migunova M. I. Comparative analysis of determination approaches of undesigned tax benefits in connection with legislation change	198

ПРЕДИСЛОВИЕ

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

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

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

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

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

УЧЕТ И КОНТРОЛЬ ТАМОЖЕННЫХ ПЛАТЕЖЕЙ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ АЛЮМИНИЕВОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ

П. В. Бантеева, И. В. Филько

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

Актуальность темы исследования определяется тем, что правильность построения и ведения системы учета внешнеэкономических операций оказывает значительное влияние на эффективность ведения внешнеэкономической деятельности предприятия. Рассмотрены методические аспекты учета и контроля таможенных платежей. Выявлена сущность таможенных платежей и их классификация. Определены основные направления раздельного учета затрат для предприятий, реализующих товары на экспорт и на внутреннем рынке. Выявлены особенности бухгалтерского учета экспортных операций. Рассмотрены схемы отражения в бухгалтерском учете экспортных операций. Выявлены основные направления контроля зачисления и уплаты таможенных платежей.

Ключевые слова: таможенные платежи, бухгалтерский учет, внешнеэкономическая деятельность, экспортные операции, налог на добавленную стоимость, предприятие алюминиевой промышленности.

CUSTOMS PAYMENTS ACCOUNTING AND CONTROL AT ALUMINUM ENTERPRISES

P. V. Banteeva, I. V. Filko

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

The relevance of the research topic is determined by the fact that the correctness of the construction and maintenance of the accounting system for foreign economic transactions has a significant impact on the efficiency of foreign economic activity of the enterprise. In the article are considered the methodical aspects of accounting and control of customs payments, revealed the essence of customs payments and their classification, determined the main directions of separate cost accounting for enterprises selling goods for export and on the domestic market, revealed features of export accounting operations, also considered the schemes of accounting for export transactions, identified the main directions of control over the enrollment and payment of customs payments.

Keywords: customs payments, accounting, foreign economic activity, export operations, value added tax, enterprise of aluminum industry.

В современном мире многие предприятия тесно работают с иностранными компаниями, совершают внешнеэкономические сделки, отражая их в бухгалтерском учете. Внешнеэкономическая деятельность является основой организации международных

торговых отношений и представляет собой совокупность отраслей, подотраслей, предприятий и организаций любых форм собственности, производящих и реализующих экспортные ресурсы различных видов, потребляющих импортные товары и услуги. Без грамотно выстроенной системы учета внешнеэкономических операций невозможно эффективное ведение внешнеэкономической деятельности на предприятиях.

Главным рычагом государства, оказывающим влияние на внешнеэкономическую деятельность, является таможенная политика, выполняющая три основные функции: защитную, фискальную и регулирующую. Таможенные органы контролируют перемещение товаров и транспортных средств через таможенную границу Таможенного союза для выполнения своих функций. Участнику внешнеэкономической деятельности необходимо уплатить таможенные платежи и сборы, чтобы товар, перемещаемый через таможенную границу Таможенного союза, был выпущен таможенным органом для пользования за пределами таможенной территории либо в ее пределах.

На таможенных и налоговых платежах основывается бюджет страны. Таможенные платежи представляют собой обязательные платежи, взимаемые таможенными органами в связи с перемещением товаров и транспортных средств через таможенную границу Таможенного союза, при торговых отношениях отечественного предприятия с иностранными компаниями. Основным условием внешнеэкономической деятельности является перечисление платежей в бюджет государства [3].

Таможенным кодексом (ст. 70) Таможенного союза установлены следующие виды таможенных платежей:

- 1) ввозная таможенная пошлина;
- 2) вывозная таможенная пошлина;
- 3) налог на добавленную стоимость (НДС), взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию таможенного союза;
- 4) акциз (акцизы), взимаемый (взимаемые) при ввозе товаров на таможенную территорию таможенного союза;
- 5) таможенные сборы [1].

Отношения с таможенными органами по уплате таможенных платежей представляют особый объект учета, возникающий только при внешнеэкономических операциях.

При учете экспортных операций основной задачей является правильное отражение выручки от продажи экспортных товаров, достоверность формирования финансового результата от экспортных сделок, своевременное и грамотное отражение в учете расчетов с бюджетом [2].

В учетной политике предприятия должен быть отражен порядок ведения раздельного учета затрат на производство продукции на экспорт и учета затрат на производство продукции для внутреннего рынка [4].

Можно рекомендовать предприятию, реализующему товары на экспорт и для внутреннего рынка, опираясь на налоговую базу, закрепить учет таким образом, чтобы была возможность четко определять сумму налога, приходящуюся на товары, использованные при производстве и реализации товаров на экспорт. Таким образом, методика раздельного учета затрат должна предусматривать следующие направления.

1. По месту реализации:
 - материальные ресурсы, использованные для производства товаров для внутреннего рынка;
 - материальные ресурсы, использованные для производства товаров на экспорт.
2. По факту подтверждения экспорта:
 - материальные ресурсы, использованные для производства товаров на экспорт, который подтвержден;

– материальные ресурсы, использованные для производства товаров на экспорт, который не подтвержден [8].

Предприятие, принимая к учету товары, учитывает общие суммы налога на счете 19 «Налог на добавленную стоимость» с субсчетом «Налог на добавленную стоимость по операциям, облагаемым по разным ставкам». Затем налог распределяется внутренней записью по счету на другие субсчета: «Налог на добавленную стоимость по операциям, облагаемым по ставке 18 %» и «Налог на добавленную стоимость по операциям, облагаемым по ставке 0 %» [6, с. 65].

Возможна ситуация, когда предприятие, приобретая материальные ресурсы, предназначенные для операций, облагаемых по ставке 18 %, использует их при производстве товаров на экспорт. Соблюдая все условия законодательства, сумма входного налога была поставлена к вычету. После обнаружения несоответствия, должна быть подана уточненная декларация за соответствующий период, восстановлена сумма налога, предъявленная к вычету, и перечислена в бюджет. В бухгалтерском учете восстановление налога будет произведено в том периоде, когда товары направлены на осуществление операций, облагаемых по ставке 0 %.

Восстановление суммы входного налога приведет к начислению пени за период с момента вычета до восстановления. При реализации товаров на экспорт и для внутреннего рынка предприятию не следует спешить с вычетами. Вычеты стоит применять после использования материальных ресурсов для производства товаров.

Раздельный учет налогов по экспортным операциям можно построить аналогично учету необлагаемых и облагаемых операций. Суть заключается в том, что до момента подтверждения экспорта отгруженного товара налог на добавленную стоимость будет отражаться на счете 19 с отдельным субсчетом, а не будет относиться на расходы, учитываемые при налогообложении прибыли.

Отгруженный на экспорт товар находится на балансе экспортера и учитывается участником внешнеэкономической деятельности на счете 45 «Товары отгруженные» до наступления момента перехода права собственности. Крайне важен момент перехода права собственности на товар от продавца к покупателю для правильного отражения в учете дохода от продажи экспортных товаров.

Для отражения в бухгалтерском учете операции по продаже товара, необходимо документальное подтверждение перехода права собственности на этот товар к покупателю. В качестве подтверждения выступают первичные документы, такие как товарные накладные, договор (контракт), акты приема-передачи и другие [5, с. 8].

Для определения экономического итога хозяйственной деятельности предприятия алюминиевой промышленности, а также для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с внешнеэкономической деятельностью данного предприятия, предназначен счет 90 «Продажи», субсчет 90.1 «Выручка». В соответствии с законодательством доход предприятия, полученный по экспортному договору, для целей бухгалтерского учета пересчитывается в рубли по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату перехода права собственности [9].

Задолженность покупателя за отгруженный товар пересчитывается в рубли по курсу Центрального банка РФ на каждую отчетную дату, а также на дату погашения задолженности [7].

В зависимости от условий поставки, предусмотренных договором (контрактом), у предприятия алюминиевой промышленности, экспортирующего товар, могут возникнуть расходы, связанные с перевозкой (транспортировкой) товара, в рублях и иностранной валюте как на территории Российской Федерации, так и за ее пределами. Такие расходы учитываются на счете 44 «Расходы на продажу» [10].

Учет таможенных пошлин по экспортным операциям ведется на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам», к нему открываются необходимые субсчета. Таможенные платежи уплачиваются от контрактной стоимости товара.

За таможенное оформление экспортер обязан уплатить таможенные сборы в составе таможенных платежей. Учет расчетов с таможенным органом по сборам осуществляется на счете 76 субсчета «Расчеты с таможенными органами».

Схематично учет экспортных операций можно представить следующим образом (см. таблицу).

Учет экспортных операций

Экспортные операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Приняты к учету экспортные товары	41.2.1 «Экспортные товары на складе»	60
Отгружены товары на экспорт	45 субсчет «Экспортные товары отгруженные»	41.2.1 «Экспортные товары на складе»
Оплачены расходы по доставке товара до таможенного органа	44 субсчет «Расходы на продажу по экспорту в рублях»	51
Перечислены денежные средства для оплаты таможенных платежей (в рублях)	76 субсчет «Расчеты с таможенными органами в рублях»	51
Перечислены денежные средства для оплаты таможенных платежей (в валюте)	76 субсчет «Расчеты с таможенными органами в валюте»	52
Оплачены таможенные платежи (в рублях)	44 субсчет «Расходы на продажу по экспорту в рублях»	76 субсчет «Расчеты с таможенными органами в рублях»
Оплачены таможенные платежи (в валюте)	44 субсчет «Расходы на продажу по экспорту в валюте»	76 субсчет «Расчеты с таможенными органами в валюте»
Оплачены возможные расходы по доставке товара до страны экспорта	44 субсчет «Расходы на продажу по экспорту в валюте»	52
Отражена выручка от продажи товара на экспорт	62 субсчет «Расчеты по экспортным договорам»	90 субсчет «Выручка»
Списана себестоимость товара на экспорт после продажи	90 субсчет «Себестоимость экспортных товаров»	45 субсчет «Экспортные товары отгруженные»
Списаны расходы по экспорту (в рублях)	90 субсчет «Расходы по экспортным товарам»	44 субсчет «Расходы на продажу по экспорту в рублях»
Списаны расходы по экспорту (в валюте)	90 субсчет «Расходы по экспортным товарам»	44 субсчет «Расходы на продажу по экспорту в валюте»
Списана возможная курсовая разница	44 субсчет «Расходы на продажу по экспорту в валюте»	91
Списана возможная курсовая разница	91	44 субсчет «Расходы на продажу по экспорту в валюте»

Экспортные операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Поступила на транзитный валютный счет выручка от иностранного покупателя	52 субсчет «Транзитный валютный счет»	62 субсчет «Расчеты по экспортным контрактам»
Списана возможная курсовая разница	62 субсчет «Расчеты по экспортным контрактам»	91
Списана возможная курсовая разница	91	62 субсчет «Расчеты по экспортным контрактам»
Перечислены денежные средства на оплату расходов по экспорту товара	52 субсчет «Текущий валютный счет»	52 субсчет «Транзитный валютный счет»
Зачислена валютная выручка	52 субсчет «Текущий валютный счет»	52 субсчет «Транзитный валютный счет»
Списана возможная курсовая разница	52 субсчет «Транзитный валютный счет»	91
Списана возможная курсовая разница	91	52 субсчет «Транзитный валютный счет»

Вариантов учета много, предприятие алюминиевой промышленности, имея свою специфику, может самостоятельно закреплять учетную политику и правильно систематизировать учет таможенных платежей в соответствии с нормативной базой.

С целью повышения качества контроля зачисления и уплаты таможенных платежей необходимо регулярно проводить проверку наличия задолженности по уплате таможенных платежей, процентов за использованную отсрочку или за рассрочку уплаты таможенных платежей по ранее произведенным поставкам, сумм штрафов при совершенных нарушениях таможенных правил, пени за просрочку уплаты таможенных платежей.

Итак, при ведении бухгалтерского учета и осуществлении контроля экспортных операций предприятию алюминиевой промышленности следует учитывать особенности заключения внешнеэкономической сделки, отраженные в контракте, вид валюты при оплате по контракту, условия поставки при перемещении экспортируемых товаров по территории Таможенного союза и за его пределами, объем оплаченных платежей.

Библиографические ссылки

1. Договор о Таможенном кодексе Таможенного союза [Электронный ресурс] : решение Межгосударственного Совета ЕврАзЭС от 27.11.2009 № 17. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 14.11.2017).

2. Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон : № 402-ФЗ от 21.12.2011. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 14.11.2017).

3. Российская Федерация. Законы. Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон № 164-ФЗ от 08.12.2003. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 14.11.2017).

4. Учетная политика организации ПБУ 1/2008 [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ № 106н от 06.10.2008. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 14.11.2017).

5. Бакаева О. Ю. Перспективы развития правового механизма косвенного налогообложения в области таможенного дела // *Налоги*. 2014. № 2. С. 7–10.

6. Барсукова А. А., Лебедева О. И. Налогообложение импортных операций на территории РФ и КНР // *Власть и управление на Востоке России*. 2014. № 4. С. 62–66.

7. Демишева Т. А. Учет экспортных операций, осуществляемых без участия посредников [Электронный ресурс]. URL: <https://school.kontur.ru/publications/105> (дата обращения: 14.11.2017).

8. Методика раздельного учета при экспортных операциях и ее отражение в учетной политике учета [Электронный ресурс]. URL: https://finances.social/buhgalterskiy-uchet_809/metodika-razdelnogo-ucheta-pri-eksportnyih-71727.html (дата обращения: 14.11.2017).

9. Признание курсовых разниц в бухгалтерском учете [Электронный ресурс]. URL: <https://www.audit-it.ru/articles/account/buhconcret/a63/43015.html> (дата обращения: 14.11.2017).

10. Учет экспорта товаров [Электронный ресурс]. URL: <http://www.klerk.ru/buh/articles/38827/> (дата обращения: 14.11.2017).

© Бантеева П. В., Филько И. В., 2017

НЕКОТОРЫЕ АСПЕКТЫ ИНВЕСТИЦИОННОЙ ПРИВЛЕКАТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ

Н. В. Бахмарева, К. К. Першакова

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

В настоящее время многие организации, в ходе осуществления инвестиционной деятельности, оказываются в сложном положении, теряя объемы инвестиционных ресурсов. В связи с этим особую значимость приобретает факт наличия у организации методического инструментария, способного выполнять многофункциональные задачи по оценке ее инвестиционной привлекательности, базирующегося на доступной информационно-аналитической платформе и позволяющего сделать инвесторам обоснованное заключение об уровне инвестиционной привлекательности организации и повысить их доверие к принимаемым управленческим решениям в организации. Для решения данной проблемы организациям предлагается применять финансовую отчетность, которая может и должна стать неотъемлемой частью информационно-аналитической системы организации, направленной на раскрытие необходимых данных, повышающих ее информативность для внутренних и внешних пользователей.

Ключевые слова: инвестиционная привлекательность, инвестиции, финансовая отчетность, инвесторы.

SOME INVESTMENT ATTRACTIVENESS ASPECTS OF ORGANIZATION

N. V. Bahmareva, K. K. Pershakova

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

Currently, many organizations, in the implementation of investment activities are in a difficult situation, losing the volume of investment resources. In this regard, the special importance is the fact that the organization has a methodological toolkit capable of performing multifunctional tasks in assessing its investment attractiveness based on an accessible information and analytical platform and allowing investors to make a valid conclusion about the level of the organization's investment attractiveness and increase their trust in the accepted management decisions in the organization. To solve this problem, organizations are encouraged to apply financial reporting that can and should become an integral part of the organization's information and analysis system aimed at disclosing the necessary data that increase its informative value for internal and external users.

Keywords: investment attractiveness, investments, financial reporting, investors.

Инвестиционный процесс является фундаментом инновационной жизнедеятельности любой организации, поэтому правильно сформулированный процесс инвестирования денежных средств в инновационную активность организации позволяет ей

акцентировать ракурс инвесторов на особо значимых ее проектах. Данные действия, несомненно, будут способствовать повышению инвестиционной привлекательности организации и росту ее отраслевого статуса, что на сегодняшний день является одной из первоочередных задач для менеджмента любой организации. Универсального единого решения этой задачи до настоящего времени не разработано, поэтому требуются новые компетенции в данном направлении.

Развитие инвестиционной активности, с одной стороны, в условиях ограничения и даже дефицита финансовых ресурсов, а, с другой стороны, необходимости инновации производства предъявляют повышенные требования к информационно-аналитическому обеспечению организации. В связи с этим особую значимость приобретает факт наличия у организации методического инструментария, способного выполнять многофункциональные задачи по оценке ее инвестиционной привлекательности, базирующегося на доступной информационно-аналитической платформе и позволяющего сделать инвесторам обоснованное заключение об уровне инвестиционной привлекательности организации и повысить их доверие к принимаемым управленческим решениям в организации.

Понятие «инвестиции» длительное время отождествлялось в отечественной экономической науке с понятием «капитальные вложения», которое рассматривалось как экономическая категория и как явление, связанное с движением ресурсов. На данном этапе развития экономики появились подходы к определению понятия «инвестиции» как способа размещения капитала, который должен, во-первых, обеспечить сохранность капитала; во-вторых, увеличить стоимость капитала и (или) достичь положительной величины дохода.

Логичным также является уточнение понятий «инвестиции» и «инвестирование». В действующем законодательстве под инвестициями понимают денежные средства, ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные и интеллектуальные права, иные права, имеющие денежную оценку, вкладываемые в объекты как предпринимательской, так и иной деятельности в целях получения высокой нормы прибыли на вложенный капитал и (или) достижения иного полезного эффекта.

Характеристика инвестиций как экономической категории заключается в следующем [1, с. 57–58]:

- это вложение капитала с целью получения прибыли или иного положительного эффекта в зависимости от сферы его приложения;
- это финансовые отношения, возникающие между участниками инвестиционного процесса при реализации инвестиционно-инновационных проектов.

При этом под инвестициями для целей оценки инвестиционной привлекательности организации авторами понимаются средства, вкладываемые в различные сферы деятельности организации с целью восстановления и/или получения дохода и/или другого позитивного результата. Немаловажное значение для усиления инвестиционной привлекательности может иметь уровень инновационной активности в рамках стратегического развития организации.

Процесс инвестирования зависит от многих внешних и внутренних факторов, оказывающих существенное воздействие на результат и эффективность инвестиционного процесса.

Инновационная деятельность, результатом которой являются инновации, наукоемкие высокотехнологичные продукты, тесно взаимосвязана с инвестиционной деятельностью. Без инвестиций нет новых технологий и инновационных продуктов, так как они являются неотъемлемой частью всех этапов инновационного процесса.

В инновационной сфере все виды интеллектуальных и имущественных ценностей выражают инвестиции. Они направляются в объекты инновационной деятельности наукоемких высокотехнологичных предприятий, в результате которых формируется

прибыль (инвестиционный доход) за счет коммерциализации продукта или достигается иной полезный эффект (в сфере инноваций это развитие инновационной деятельности в рамках страны, повышение ее конкурентоспособности на мировой арене) [2, с. 39].

Особое место в анализе привлекательности компании занимает такой аспект, как его инвестиционная привлекательность. Перед любым инвестором всегда существует альтернативность вложений в ту или иную среду экономической деятельности. При этом он не может руководствоваться результатами только технического и фундаментального анализа, прекрасно осознавая тот факт, что выбор привлекательности вложений в финансовые инструменты того или иного объекта мало зависит от данного анализа. Без получения инвестиционного дохода (эффекта) у инвесторов отсутствует мотивация. Вложение капитала осуществляется с целью роста его авансированной стоимости.

Вместе с тем важнейшей задачей как отечественного, так и зарубежного инвестора является выбор в качестве объектов инвестирования таких инвестиционных проектов, которые имеют наилучшие перспективы развития и могут обеспечить наиболее высокую эффективность инвестиций. Основой такого выбора является оценка и прогнозирование инвестиционной привлекательности отдельных потенциальных объектов инвестирования.

В этой связи инвестиционная, инновационная деятельность и оценка инвестиционной привлекательности организации представляют собой единение процессов среднесрочного и долгосрочного инвестирования на условиях его возмещения и получения доходов в будущем от коммерциализации инновационной продукции, достаточной для вознаграждения за высокий уровень риска вследствие специфики создания инновационной продукции и компенсации за временный отказ инвестора от использования этого капитала с одновременным увеличением инвестиционной привлекательности самой организации.

Уточненная классификация инвестиций достаточно подробно описана в научной литературе, посвященной данной тематике и сформирована на основании ее обзора. Так, инвестиции можно классифицировать по следующим признакам [3–5]:

- по объектам вложений инвестиции: реальные; финансовые; интеллектуальные;
- срокам вложений: краткосрочные; среднесрочные; долгосрочные;
- целям инвестирования: портфельные; прямые;
- сфере вложений: производственные; непроизводственные.
- формам собственности на инвестиционные ресурсы: частные; государственные; иностранные; смешанные;
- регионам: инвестиции внутри страны; инвестиции за рубежом;
- видам риска: агрессивные; умеренные; консервативные.

В практической деятельности целесообразность и возможность применения того или иного способа инвестирования или финансирования финансово-хозяйственной деятельности предприятий определяются прежде всего параметрами, источниками и характерными особенностями инновационных проектов [6, с. 123]. Также следует отметить, что понятие «вложение ресурсов в деятельность организаций» дает четкое понимание инвестиции как динамического процесса – процесса инвестирования его деятельности по созданию инновационной продукции.

Таким образом, проанализировав различные определения инвестирования, исследования известных ученых-экономистов, успешных инвесторов, на наш взгляд, можно выделить основные характеристики инвестиционной привлекательности организации:

- инвестиционная привлекательность должна формироваться с учетом стратегической направленности развития организации с учетом реализации эффективных инвестиционных проектов;
- инвестиционная привлекательность должна носить многофакторный характер результатов инвестиционной деятельности;

– инвестиционная привлекательность должна быть направлена на достижение определенной цели: на достижение заранее определенного результата, который может носить как экономический, так и неэкономический характер.

Немаловажное значение при оценке инвестиционной привлекательности экономического субъекта должно быть уделено и документальному обеспечению данной сферы деятельности. В этой связи основным источником информации не зависимо от вида инвестиционной привлекательности самого экономического субъекта выступает его бухгалтерская финансовая отчетность.

Необходимо иметь в виду, что информационная база для оценки инвестиционной привлекательности должна формироваться исходя из требований доступности, релевантности, достоверности и актуальности [7, с. 92].

Данными требованиями всецело обладает бухгалтерская финансовая отчетность экономического субъекта, т. е. является самым достоверным источником информации, поскольку проверка качества и достоверности отчетности проводится независимым аудиторскими фирмами и в установленные сроки она передается государственным органам. К тому же финансовая отчетность – один из самых доступных источников, так как ее публикация обязательна по истечению отчетного периода и предоставляется по запросу любого заинтересованного пользователя. При этом наиболее полному и тщательному изучению и анализу подвергаются формы отчетности «Бухгалтерский баланс» и «Отчет о финансовых результатах экономического субъекта».

Извлекая информацию из данных формы отчетности, можно сделать определенные выводы о финансовом состоянии экономического субъекта, а также получить информацию для анализа и оценки инвестиционной привлекательности конкретного экономического субъекта [8, с. 101].

Однако для этих целей особую ценность имеет отчетность с обширной аналитической запиской, основанной на методах рыночной и справедливой стоимости, охватывающей все значимые вопросы, связанные с деятельностью субъекта.

Финансовая отчетность как источник информации необходима коммерческим банкам и иным кредитным организациям с целью проведения анализа кредитоспособности экономического субъекта при выдаче инвестиционного кредита. Так, для оценки инвестиционной привлекательности экономического субъекта с точки зрения целесообразности венчурного инвестирования потенциальные инвесторы изучают возможности роста стоимости организации.

Одним из источников информации для анализа при этом является стратегический план, составляемый организациями и представляемый в составе инвестиционного предложения или пояснительной записки к финансовой отчетности. Стратегический план позволяет инвестору понять, каким образом менеджмент организации планирует использовать возможности его роста.

План должен включать описание конкретных действий, которые будут реализованы в процессе выполнения стратегического плана; описание ожидаемого эффекта от этих действий на маркетинг и сбыт, издержки, финансирование, человеческие ресурсы и производственные функции [9, с. 70].

Рассматривая привлекательность организации для долгосрочных вложений в ее ценные бумаги, необходимо анализировать возможности отрасли, в которой действует организация, оценивать тенденции изменений, которые могут повлиять на положение организации [10, с. 75]. При этом необходима информация, раскрывающая способность поставщиков и покупателей негативно для организации влиять на условия поставки и покупки продукции; информация о возможности возникновения продуктозаместителей, величине барьеров для входа новых конкурентов (игроков) на рынки, на которых действует организация; сведения об уровня конкуренции в отрасли.

Потенциальному инвестору также необходима информация о целевых рынках, сегментах и целевых группах потребителей с указанием тенденций важнейших факторов, определяющих изменение спроса на этих рынках и сегментах. Анализируется дивидендная политика организации. Эта информация обычно раскрывается в финансовой отчетности в составе аналитической записки. В случае если информация в данном источнике отсутствует, потенциальному инвестору необходимо самостоятельно собрать необходимые данные из аналитических обзоров рынка, средств массовой информации. При первичном размещении ценных бумаг источником информации для оценки инвестиционной привлекательности является проспект эмиссии, который содержит данные об эмитенте, его финансовом состоянии, а также сведения о предстоящем выпуске ценных бумаг.

При анализе инвестиционной привлекательности краткосрочных вложений в ценные бумаги используется технический и фундаментальный анализ. Технический анализ предполагает изучение внутренней информации фондовой биржи. Все необходимые факторы можно свести к объемам сделок на фондовой бирже и уровню курсов акции. Изучается статистическая информация, получаемая в результате анализа динамики рынка. Фундаментальный анализ предполагает использование таких методов, как прогнозирование «сверху вниз» и «снизу вверх», вероятностное прогнозирование, составление экономических моделей, анализ финансового отчета и др.

При анализе финансового отчета организации конечная цель фундаментального анализа состоит в том, чтобы определить текущую величину финансовых требований в отношении дохода организации (включая требования держателей облигаций и акций). Для этого прогнозируется доход организации, а затем возможное распределение дохода среди ее кредиторов с оценкой соответствующих вероятностей. Для составления прогнозов используется широкий круг индикаторов, рассчитываемых по данным финансовой отчетности, характеризующих прибыль на акцию, доходность собственного капитала, доходность активов, эффективность деятельности и др.

Так, для оценки обыкновенных акций используют соотношение величины доходов после выплаты налога и балансовой стоимости акций организации, находящихся в обращении [2, с. 134]. Таким образом, информационную базу анализа инвестиционной привлекательности краткосрочных вложений в ценные бумаги составляют статистические данные фондового рынка, информационно-аналитические обзоры и финансовые отчеты организаций, периодические издания.

При анализе привлекательности осуществления операций слияний и поглощений изучается финансовая отчетность поглощаемого экономического субъекта, что предполагает анализ информации о финансовых результатах работы организации в предыдущих отчетных периодах [11, с. 203]. Оцениваются активы субъекта и способность генерировать денежные потоки. Данная информация извлекается из бухгалтерской отчетности экономического субъекта за отчетный и предыдущий годы.

Рассматривая все перечисленные выше источники информации для анализа инвестиционной привлекательности коммерческой организации, исходя из требований доступности, релевантности, достоверности и актуальности, можно сделать выводы о том, что финансовая отчетность является одной из самых достоверных источников информации, поскольку проверка качества и достоверности отчетности проводится независимыми аудиторскими организациями, и в установленные сроки она передается государственным органам. Финансовая отчетность также является одним из самых доступных источников, так как ее публикация обязательна по истечении отчетного периода, и она предоставляется по запросу любого заинтересованного пользователя. При этом наиболее тщательному анализу подвержены формы «Бухгалтерский баланс» и «Отчет о фи-

нансовых результатах», позволяющие сделать определенные выводы о финансовом состоянии организации.

Так, на основании данных бухгалтерского баланса можно оценить имущественное положение, платежеспособность, структуру капитала организации и ее финансовую устойчивость [12, с. 285]. На основании данных отчета о финансовых результатах можно провести анализ структуры и динамики расходов и доходов хозяйствующего субъекта, анализ абсолютных показателей прибыли и их изменения, оценку рентабельности обычных видов деятельности. Кроме того, при одновременном использовании этих двух форм отчетности становится возможным оценить оборачиваемость и рентабельность активов и капитала. Используя данные, содержащиеся в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, можно провести анализ структуры и движения собственного капитала, анализ денежных потоков, анализ структуры, движения, изношенности и эффективности использования основного капитала, анализ структуры и динамики кредиторской и дебиторской задолженности, расходов по обычным видам деятельности и финансовых вложений.

Отрицательным моментом использования форм финансовой отчетности как источника информации для анализа инвестиционной привлекательности экономического субъекта является ее недостаточная актуальность [13, с. 193]. Это связано с тем, что в отчетности находит отражение информация о финансовом положении организации в определенный момент времени с периодичностью один раз в год, квартал, месяц. Кроме того, использование исторической стоимости при определении величины активов, капитала и обязательств существенно искажает реальную ситуацию. Следует отметить, что особую ценность имеет отчетность с обширной аналитической запиской, основанной на методах рыночной или справедливой стоимости, охватывающей все значимые вопросы, связанные с деятельностью организации.

Различные информационно-аналитические обзоры (предприятий, рынков, отраслей и пр.) не всегда являются достоверными, так как их качество зависит от организации, занимающейся их разработкой и представлением. Они не обладают значительной степенью релевантности и часто используются как дополнительные источники информации.

Подводя итоги, хотелось бы сказать, что существующее многообразие источников информации, используемых для анализа инвестиционной привлекательности организации, позволяет выделить наиболее релевантную из них – финансовую отчетность, способную осуществить консолидацию информационных потоков для оценки инвестиционной привлекательности организации с одновременной детализацией и визуализацией полученных расчетных данных.

Библиографические ссылки

1. Беломестнов В. Г. Управление инвестиционными процессами : монография. Улан-Удэ : Изд-во ВСГТУ, 2006. 172 с.
2. Фирсова А. А. Финансирование инновационных процессов в национальной экономике. Саратов : Изд-во Саратов. ин-та РГТЭУ, 2010. 160 с.
3. Пчелинцева И. Н. Современные подходы к формированию социальных инвестиций. Саратов : Научная книга, 2007. 168 с.
4. Сергеев И. В., Веретенникова И. И., Яновский В. В. Организация и финансирование инвестиций. М. : Финансы и статистика, 2002. 400 с.
5. Анисимов Ю. П., Журавлев Ю. В., Шапошникова С. В. Управление бизнес-процессами выпуска новой продукции : монография. Воронеж : Воронеж. гос. технол. акад., 2003. 456 с.

6. Плотников Д. А., Плотников А. Н. Инвестирование инновационной деятельности наукоемких высокотехнологичных предприятия : монография. М. : Инфра-М, 2017. 289 с.
7. Вилисов В. Я., Суков И. Е. Инструменты внутреннего контроля: монография. М. : РИОР : Инфра-М, 2017. 262 с.
8. Евдокимова А. В. Внутренний аудит и контроль финансово-хозяйственной деятельности организации. М. : Дашков и Ко, 2009. 208 с.
9. Сигидов Ю. И., Рябнцева М. С. Взаимосвязь контролинга и управленческого учета : монография. М. : Инфра-М, 2017. 169 с.
10. Аньшин В. М. Инвестиционный анализ : учеб. практ. пособие. 3-е изд. исправ., М. : Дело, 2004. 208 с.
11. Гиляровская Л. Т. Экономический анализ : учебник для вузов. М. : Юнити-Дана, 2004. 615 с.
12. Крейнина М. Н. Финансовый менеджмент. М. : Дело и Сервис, 2001. 400 с.
13. Крылов Э. И., Власова В. М. Анализ финансовых результатов предприятия : учеб. пособие / ГУАП. СПб., 2006. 256 с.

© Бахмарева Н. В., Першакова К. К. 2017

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ В СФЕРЕ ГРАЖДАНСКОЙ АВИАЦИИ

Д. В. Весельская, А. Л. Позднякова

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

Рассмотрены основные теоретические вопросы относительно учета заработной платы, основные подходы к определению понятия «заработная плата», а также формы и системы оплаты труда, их структура и различие. Представлены формы и системы оплаты труда, которые применяются на предприятиях, осуществляющих свою деятельность в сфере гражданской авиации. Представлены основные моменты формирования заработной платы по группам сотрудников авиапредприятий. Рассмотрена тарифная система оплаты труда сотрудников авиапредприятий исходя из разрядов по оплате труда и соответствующих им коэффициентов.

Ключевые слова: заработная плата, формы и системы оплаты труда, гражданская авиация, тарифная система оплаты труда.

WAGES ACCOUNT FEATURES IN CIVIL AVIATION SPHERE

D. V. Vesel'skaya, A. L. Pozdnyakova

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

This article deals with the main theoretical issues concerning the wages accounting, the main approaches to the “wages” definition, also the forms and systems of remuneration of labor, their structure and difference. Introduced the labor forms and systems, which are applied at enterprises that carry out their activities in the field of civil aviation, presented the main points of the wages formation to the groups of employees of aviation enterprises, considered the tariff system of labor remuneration for employees of aviation enterprises based on the categories for wages and their corresponding coefficients.

Keywords: wages, forms and systems of labor remuneration, civil aviation, tariff system of labor payment.

Заработная плата всегда была, есть и будет одной из статей затрат любой организации. Помимо постоянности стоит отметить и важность данной статьи затрат предприятия. Любой сотрудник вкладывает свои трудовые ресурсы и взамен получает вознаграждение за потраченные силы. Из этого можно сделать следующий вывод: заработная плата является основным стимулирующим фактором для сотрудников любого предприятия.

Изучение учета расчетов по оплате труда никогда не потеряет своей актуальности, поскольку данный раздел является одним из самых важных и контролируемых. Любое отклонение от фиксированных в нормативных актах норм приводит к довольно ощутимым санкциям в адрес организации.

Определение понятия «заработная плата» дается на различных уровнях: будь это нормативные акты, либо научные труды. Для более детального изучения данной темы рассмотрим несколько подходов к определению понятия «заработная плата». Они представлены в табл. 1.

Таблица 1

Основные подходы к определению заработной платы

Источник	Определение
Статья 129, ТК РФ [1]	Вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы
Адамчук В. В., Ромашов О. В., Сорокина М. Е. [3, с. 362]	Элемент дохода наемного работника, форма экономической реализации права собственности на принадлежащий ему ресурс труда
Шекшня С. В. [9, с. 237]	Денежное вознаграждение, периодически выплачиваемое организацией сотруднику за выполнение возложенных на него обязанностей

Исходя из вышеуказанных определений можно сделать общий вывод, что под заработной платой понимается определенная сумма денежных средств, которая выдается работнику за проделанную работу, оказанную услугу. Многие авторы в своих трудах берут за основу определение, взятое из Трудового кодекса РФ.

Стоит обратить внимание на то, что заработная плата всех сотрудников предприятия в сумме дает показатель фонда заработной платы, который занимает немалую долю в расходах предприятия. Фонд заработной платы – это общая сумма средств, выплачиваемых работникам предприятий, организаций, учреждений в соответствии с количеством, качеством и результатами их труда [7, с. 292–297].

В состав фонда заработной платы включаются:

- 1) начисленные предприятиями суммы оплаты труда в денежной и натуральной формах за отработанное и неотработанное время;
- 2) компенсационные выплаты, связанные с режимом работы и условиями труда;
- 3) стимулирующие доплаты и надбавки;
- 4) премии, единовременные поощрительные выплаты;
- 5) оплата питания, жилья, топлива, носящая систематический характер [4, с. 145].

В настоящее время заработная плата имеет различные виды и формы. В частности, в соответствии с нормативно-правовыми актами и положениями выделяют основную и дополнительную оплату труда.

Основная оплата труда – это сумма за фактически отработанное время, выполненные работы или оказанные услуги. В основе таковой оплаты лежит фиксированной оклад, который в обязательном порядке указывается в трудовом договоре между организацией и сотрудником. Также в качестве основной оплаты труда можно применить и повременный вариант – за фактически выполненные работы, оказанные услуги или объем произведенного продукта. По сути, сдельная оплата труда – это рыночный регулятор стимулирования работы сотрудника. В качестве дополнительной оплаты труда можно выделить суммы по больничному листу и суммы отпускных. То есть это оплата труда за фактически неотработанное время, но это время должно быть оплачено в соответствии с Трудовым кодексом РФ [8, с. 128].

В различных источниках приводятся следующие формы оплаты труда: повременная и сдельная.

При повременной форме оплата производится за определенное количество отработанного времени, независимо от количества выполненных работ. Повременная форма оплаты труда подразделяется на две подсистемы: простую повременную и повременно-премиальную.

Простая повременная система оплаты труда предусматривает выплату заработной платы в зависимости от количества отработанного времени и квалификации работника. [6, с. 165].

Повременно-премиальная система оплаты труда применяется с целью повышения материальной заинтересованности работников: в дополнение к ставке (окладу) выплачивается премия за своевременное и качественное выполнение работ.

Сдельная форма оплаты труда предусматривает оплату выполненных работ в соответствии с количеством и качеством изготовленной продукции по сдельным расценкам. Она подразделяется на следующие основные системы: прямая сдельная, сдельно-премиальная, сдельно-прогрессивная, косвенно-сдельная и аккордная.

При прямой сдельной системе оплата труда рабочих осуществляется в зависимости от количества выработанной продукции или выполненных работ, исходя из твердых сдельных расценок, установленных с учетом квалификации.

При сдельно-премиальной системе рабочему, кроме заработка по прямым сдельным расценкам, выплачивается премия за выполнение и перевыполнение установленных объемных и количественных показателей.

При сдельно-прогрессивной системе оплата труда рабочих в пределах установленной исходной базы (нормы) производится по прямым сдельным расценкам, а сверх этого – по повышенным [6, с. 260].

Косвенно-сдельная система служит для оплаты труда наладчиков технологического оборудования, слесарей-ремонтников, помощников мастеров и других вспомогательных рабочих. Такая оплата может быть организована по сдельным расценкам, увеличивающимся на процент выполнения норм выработки в среднем по обслуживаемому участку.

При аккордной системе величина оплаты устанавливается за весь объем работы, а не за каждое изделие или операцию. Эта система обычно сочетается с премированием за сокращение сроков выполнения аккордных заданий. Общая стоимость определяется на основе норм времени (выработки) и расценок.

Труд некоторых работников иногда оплачивается по смешанной форме, например, оплата труда руководителя небольшого коллектива (бригадир), который совмещает руководство коллективом (повременная оплата) с непосредственной производственной деятельностью, оплачиваемой по сдельным расценкам [6, с. 261].

Что касается бухгалтерского учета, то заработная плата отображается на счете 70 [6, с. 276].

По дебету счета показывают суммы выплаченной зарплаты, а также суммы удержаний (по налогам (счет 68), по исполнительным документам (счет 76), недостачам (счет 73) и порче ценностей (счет 94) и т. д.). Если работник своевременно не получил начисленную ему зарплату, то данная сумма отражается по дебету счета 70 в корреспонденции со счета 76.

По кредиту отображаются:

- 1) суммы начисленной зарплаты в корреспонденции со счетами, на которых собираются соответствующие затраты;
- 2) суммы начисленных отпускных в корреспонденции со счетом 96;
- 3) начисленные дивиденды сотрудникам фирмы в корреспонденции со счетом 84.

На предприятиях должен быть организован аналитический учет по счету 70 в отношении каждого работника.

Рассмотрев основные теоретические моменты относительно учета заработной платы, проанализируем более узкую направленность, а именно: начисление заработной платы на предприятиях гражданской авиации.

Все рабочие предприятий гражданской авиации в зависимости от выполняемых работ классифицируются по группам:

- 1) летно-подъемный состав (ЛПС);
- 2) инженерно-технические рабочие (ИТР);
- 3) служащие, младший обслуживающий персонал (МОП);
- 4) ученики.

Для оплаты труда состава ЛПС используется повременно-сдельно-премиальная форма оплаты.

Базой для установления повременной части заработной платы служит оклад. Размер оклада зависит:

- от должности работника;
- взлетного веса ВС;
- класса члена экипажа [5, с. 22].

Должностные оклады ЛПС дифференцируются в зависимости от типов летательных аппаратов, их полетной массы, занимаемой должности в экипаже. Сдельная часть заработной платы выплачивается за выполнение летной работы: за налеты километров (на транспортной работе), количество обработанных гектаров площади и пр.

Размер расчета сдельной составляющей заработной платы работников летного состава зависит:

- от занимаемой должности работника;
- типа ВС;
- сложности воздушной линии [5, с. 24].

Премирование за выполнение месячного плана по производительности полетов на транспортных работах осуществляется в размере до 20 % должностного оклада при условии выполнения установленного плана по налету часов.

Работа, которая выполняется летно-подъемным составом в ночное время, оплачивается в повышенном размере: членам экипажа сдельные расценки повышаются на 30 %, бортпроводникам – на 15 %. Оплата труда ЛПС по почасовым расчетным ставкам происходит при условии качественного выполнения работы. За нарушение правил выполнения полетов, нарушение расписания по вине экипажа размеры этой оплаты снижаются. В случаях аварии или поломки материальной части ЛА по вине экипажа, а также при нарушении экипажем правил и наставлений выплата километровой и погектарной оплаты за этот рейс (задание) не осуществляется.

Основной формой оплаты труда технического состава и рабочих является почасово-премиальная система. Оплата труда технического состава, непосредственно занятого техническим обслуживанием самолетов и вертолетов, происходит по шести разрядной тарифной сетке и временным тарифным ставкам. Оплата рабочих авиатехнических баз (АТБ) и аэропортов (слесарь, токарь, монтер, столяр и др.) осуществляется по тарифной сетке в зависимости от разряда и характера выполняемой работы (трудные, вредные условия и т. п.) [5, с. 27].

К числу основных нормативов, включаемых в тарифную систему и являющихся ее основными элементами, относятся тарифные сетки и ставки, тарифно-квалификационные справочники (ТКС). К нормативам могут также относиться схемы должностных окладов и нормы труда [5, с. 7].

Согласно тарифному соглашению минимальный размер оплаты труда в организации гражданской авиации устанавливается в размере не ниже уровня прожиточного минимума трудоспособного человека в субъекте РФ, где расположена данная организация [2]. Конкретный минимальный размер оплаты труда для авиапредприятий Красноярска равен 12163 рубля [10]. Данный показатель является основой для дифференциации тарифных ставок и должностных окладов работников гражданской авиации.

При определении тарифных ставок и должностных окладов работников рекомендуется применять сетку тарифных коэффициентов (табл. 2) [5, с. 20].

Таблица 2

Рекомендуемая тарифная сетка коэффициентов

Разряды по оплате труда	Коэффициенты	Разряды по оплате труда	Коэффициенты
I	1,0	X	3,99
II	1,3	XI	4,51
III	1,69	XII	5,1
IV	1,91	XIII	5,76
V	2,16	XIV	6,51
VI	2,44	XV	7,36
VII	2,76	XVI	8,17
VIII	3,12	XVII	9,07
IX	3,53	XVIII	10,07

Рассмотрим тарифную сетку разрядов специалистов. Квалификационные разряды технического составу присваиваются:

- 1) разряд 6 – авиационным техникам I класса;
- 2) разряд 5 – авиационным техникам II класса;
- 3) разряд 4 – авиационным техникам III класса и авиационным механикам I класса;
- 4) разряд 3 – авиационным механикам II класса и авиационным мотористам I класса;
- 5) разряд 2 – авиационным мотористам II класса и авиационным механикам по приборам, которые не имеют присвоенного класса.

Премирование из фонда заработной платы осуществляется в индивидуальном и коллективном порядке за выполнение следующих показателей:

- 1) безопасность полетов;
- 2) выполнение и перевыполнение личных планов, технически обоснованных норм выработки, месячных и сменных нормативных задач, усвоение новых прогрессивных норм выработки;
- 3) бездефектное выполнение планового объема работ и сдачу их с первого предъявления;
- 4) высокое качество обслуживания пассажиров, грузоотправителей (грузополучателей) и другой клиентуры; обеспечение сохранения багажа и грузов;
- 5) соблюдение установленных сроков выполнения работ и сокращение их против утвержденных норм;
- 6) высокое качество технического обслуживания ЛА, ремонта и обслуживание машин, механизмов и другого оборудования, гарантирующего их безаварийную работу;
- 7) экономию против плана или установленных нормативов расхода материалов, топливно-энергетических ресурсов, запасных частей, других материальных ценностей при обеспечении высокого качества выполняемых работ.

Работа, выполняемая руководящими, инженерно-техническими рабочими и служащими, трудно подвергается нормированию, поэтому применяется почасово-премиальная система оплаты труда. Организация оплаты их работы базируется на схемах должностных окладов и применяемых системах заработной платы. Схема должностных окладов представляет собой перечень должностей всех наименований и размеров их месячных окладов. Должностные оклады устанавливаются с учетом должности, которую занимает работник, и выполняемых обязанностей, сложности и объема работ, квалификации. Кроме того, должностные оклады зависят от группы, класса предприятия, подразделения. Руководящие, инженерно-технические рабочие премируются из фонда материального поощрения.

Показатели, условия премирования и размеры премий руководящим, инженерно-техническим рабочим и служащим подразделений, цехов, служб, участков и отделов предприятий устанавливаются руководителем предприятия по согласованию с соответствующим комитетом профсоюза исходя из объема, сложности плановых задач, достигнутого уровня использования производственных фондов [5, с. 30].

Таким образом, можно сделать следующий вывод: процесс начисления заработной платы довольно сложен и имеет множество нюансов. Формы и системы оплаты труда стоит выбирать в соответствии с деятельностью, которую осуществляет то или иное предприятие.

Из фонда материального поощрения руководящим инженерно-техническим рабочим и служащим выплачивается также годовое вознаграждение по итогам за год с учетом вклада каждого рабочего в общие результаты деятельности, продолжительности непрерывного стажа работы на данном предприятии. Для укрепления кадров на предприятиях гражданской авиации всем рабочим введена выплата за выслугу лет из фонда заработной платы в следующих размерах: при непрерывном стаже работы в ГА: 3–5 лет – 5 %; 5–10 лет – 10 %; 10–15 лет – 15 %; больше 15 лет – 20 % [5, с. 22].

При изучении информации, раскрывающей особенности начисления заработной платы, можно сказать, что в данной сфере довольно неплохо развита система премирования работников. Данный вид стимулирования оказывает очень большое положительное влияние на рост производительности труда. Также стоит отметить, что присутствуют и некоторые штрафные санкции, которые еще больше настраивают работников на совершенствование конечных результатов, ведь от их профессионализма и соблюдения принятых инструкций и правил зависит не только целостность и сохранность имущества компании, но их собственные жизни, жизни пассажиров.

Рассмотрев вышеуказанную теорию относительно начисления заработной платы на предприятиях гражданской авиации, следует отметить, что данный процесс имеет множество тонкостей и нюансов, а значит, требует большего внимания и профессионализма от работников бухгалтерии предприятия.

Также необходимо подчеркнуть, что процесс формирования заработной платы контролируется на различных уровнях, начиная от личного контроля самого сотрудника за суммой, причитающейся ему за работу, и заканчивая законодательным уровнем. Следовательно, ошибки в данном разделе учета недопустимы.

Библиографические ссылки

1. Российская Федерация. Законы. Трудовой кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 30.12.2001 № 197-ФЗ (ред. от 18.06.2017). URL: <http://www.consultant.ru/>. (дата обращения: 05.11.2017).
2. Отраслевое соглашение по авиационной промышленности Российской Федерации на 2014–2016 годы (Дополнительное соглашение о продлении срока действия Отраслевого соглашения по авиационной промышленности Российской Федерации с

учетом внесенных изменений на период 2017–2019 годы) [Электронный ресурс]. URL: <http://docs.cntd.ru/document/499083166> (дата обращения: 05.11.2017).

3. Адамчук В. В., Ромашов О. В., Сорокина М. Е. Экономика и социология труда : учебник для вузов. М. : ЮНИТИ, 2016. 407 с.

4. Денисова Н. Е. Теоретико-методические аспекты прогнозирования заработной платы на предприятии // Новые вызовы и перспективы. Тольятти, 2016. С. 144–146.

5. Захарова Е. Ю. Экономика воздушного транспорта : учеб. пособие. Ч. 2. М. : МГТУ ГА, 2006. 90 с.

6. Керимов, В. Э. Бухгалтерский учет : учебник. 7-е изд., изм. и доп. М. : Дашков и К, 2015. 480 с.

7. Сафонова Ю. Анализ социального развития коллектива // Контентус. 2016. № 6 (47). С. 292–297.

8. Тонких А. Р., Беляева Е. А. Заработная плата: современный взгляд учета и контроля // Молодой ученый. М., 2016. С. 123–127.

9. Шекшня С. В. Управление персоналом современной организации : учеб.-практ. пособие. 5-е изд. М., 2016. 368 с.

10. Электронный фонд правовой и нормативно-технической документации. [Электронный ресурс]. URL: <http://docs.cntd.ru/document/450264386/>. (дата обращения: 05.11.2017).

© Весельская Д. В., Позднякова А. Л., 2017

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ АЛЮМИНИЕВОЙ ОТРАСЛИ

И. В. Горовая, Н. О. Макаренко

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

В современных условиях ни одно российское предприятие не обходится без использования материально-производственных запасов в той или иной степени, поэтому бухгалтер любого предприятия сталкивается с необходимостью их учета. Правильное отражение материально-производственных запасов (далее – МПЗ) в документации позволяет избежать проблем в ходе деятельности предприятия.

Подробно рассмотрены нормативные документы по учету МПЗ, сущность и учет материально-производственных запасов. Также уделено внимание особенностям деятельности предприятий алюминиевого комплекса. Так как в последние несколько лет активно происходит переход предприятий с бумажных носителей на электронные документы, то нельзя было обойти этот факт стороной при написании статьи.

Ключевые слова: материально-производственные запасы, алюминиевая отрасль, документооборот.

ACCOUNTING OF MATERIAL AND PRODUCTIVE RESERVES AT ALUMINUM INDUSTRY ENTERPRISES

I. V. Gorovaya, N. O. Makarenko

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

In modern conditions, no Russian enterprise can do without the use of inventories in varying degrees, so the accountant of any enterprise faces the need to take them into account. Correct reflection of MPD in the documentation allows to avoid problems during the activity of the enterprise. In this article, the regulatory documents on the accounting of inventories, the nature and accounting of inventories are considered in detail. Attention is also paid to the peculiarities of the activities of the aluminum complex enterprises. Since in the last few years there has been an active transition of enterprises from paper to electronic documents, it was impossible to avoid this fact when writing an article.

Keywords: inventories, aluminum industry, document flow.

Ни одно российское предприятие не обходится без использования МПЗ. Одни предприятия используют запасы только для осуществления своей хозяйственной деятельности, другие же используют МПЗ для производства продукции, оказания услуг, выполнения работ [1, с. 8–10].

В качестве объекта исследовательской работы была выбрана металлургическая отрасль, в частности, алюминиевый комплекс России. В последнее время именно алюминиевый комплекс России является наиболее крупным участником мирового рынка, и так как материально-производственные запасы являются неотъемлемой частью производства в данном комплексе, то правильный учет МПЗ объясняет высокую актуальность исследования именно этой темы.

Любое промышленное предприятие приобретает (либо производит самостоятельно) сырье и материалы для производства продукции. Целью предприятия является создание бесперебойного процесса производства продукции, что позволит избежать непредвиденных расходов, убытков, а также предотвратить их нехватку, что может привести к остановке производства.

Материально-производственных запасы – это активы, которые используются в качестве сырья, материалов и т. д. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг), либо приобретаемые непосредственно для перепродаж, а также используемые для управленческих нужд организации [2, с. 96].

Состояние и эффективность использования МПЗ является одним из основных условий для успешной деятельности организации. Развитие рыночных отношений определяет новые условия для их организации. В свою очередь, кризисные явления вынуждают экономические субъекты изменять свою политику по отношению к МПЗ, искать новые источники для их пополнения, изучать проблему эффективности их использования [3, с. 2–19].

Бухгалтерский учет материально-производственных запасов является важнейшей частью политики любой организации, так как именно он преследует цель, которая состоит в бесперебойном процессе как производства продукции, так и ее реализации.

Поэтому на любом промышленном предприятии бухгалтер неизбежно сталкивается с необходимостью учета МПЗ, что включает в себя правильное принятие МПЗ к учету, движение МПЗ в организации и, в конечном счете, их списание в производство. Правильная организация бухгалтерского учета МПЗ на предприятии позволяет рассчитать верную величину себестоимости, налогов и, следовательно, получить наибольшую чистую прибыль. Таким образом, можно сделать вывод, что тема является актуальной [4, с. 247–249].

К особенностям предприятий металлургической отрасли и, в частности, алюминиевого комплекса России, относится в первую очередь то, что они обладают достаточно высокой материалоемкостью. Данный факт объясняется тем, что материалы являются практически самой главной составной частью имущества организации, необходимой для производства продукции и ее продажи, а также для решения сопутствующих задач в хозяйственной жизни предприятия.

Что касается потребления МПЗ в алюминиевой отрасли, то оно постоянно увеличивается. Данный факт обусловлен расширением производства и высоким удельным весом материальных затрат в себестоимости производимой продукции. Обычно удельный вес материальных затрат в себестоимости готовой продукции на предприятиях алюминиевой отрасли составляет порядка 50–60 %.

Учет материально-производственных запасов на предприятиях Российской Федерации осуществляется согласно следующим нормативным документам:

1) Гражданскому кодексу Российской Федерации (п. 2 ст. 317 ГК РФ). В том случае, если материально-производственные запасы приобретаются в иностранной валюте, то их стоимость должна быть пересчитана по официальному курсу на день платежа [5];

2) Налоговому кодексу Российской Федерации. В п. 2 ст. 170 НК РФ сказано, что организации, которые освобождены от уплаты НДС, учитывают его величину в стоимости полученных МПЗ, остальные же организации не учитывают в составе расходов на МПЗ сумму входящего НДС.

Материальные расходы в налоговом учете признаются расходами, связанными с производством и реализацией. Согласно п. 1 ст. 254 НК РФ к данному виду расходов относится стоимость любых использованных материальных ценностей, имеющих вещественную форму, за исключением основных средств. Также к материальным расходам относятся потери запасов в пределах норм естественной убыли, технологические потери при производстве и (или) транспортировке (п. 7 ст. 254 НК РФ) [6];

3) Федеральному закону «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 №402-ФЗ. В данном федеральном законе прописаны требования к проведению инвентаризации и к документальному оформлению ее результатов (ч. 4 ст. 11, ч. 3 ст. 11, ч. 4 ст. 9). В ч. ч. 1, 2, 4 ст. 9 закона № 402-ФЗ указаны первичные документы, которые являются основанием для отражений операций по выбытию товаров в результате порчи [7];

4) Положению по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99: утв. приказом Министерства финансов РФ от 06.07.1999 № 43н (ред. от 08.11.2010). Согласно п. 20 ПБУ 4/99 запасы учитываются в составе оборотных активов. В состав запасов включены сырье, материалы, затраты в незавершенном производстве, готовая продукция и т.п. [8];

5) Положению по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01: утв. приказом Министерства финансов РФ от 9.06.2001 №44н (с учетом последующих изменений и дополнений) [9];

6) Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов: утв. приказом Министерства финансов РФ от 28.12.2001 № 119н (ред. от 24.10.2016) [10].

На предприятиях алюминиевой отрасли для формирования строки «Запасы» в бухгалтерском балансе используются следующие счета:

1. Учет сырья, материалов и других аналогичных ценностей ведется на счетах 10 «Материалы», 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей». По данной строке баланса учитываются:

- 1.1. Бокситы;
- 1.2. Глинозем;
- 1.3. Аноды обожженные;
- 1.4. Кокс;
- 1.5. Взрывчатые вещества;
- 1.6. Металлоконструкции;
- 1.7. Электроды;
- 1.8. Строительные материалы;
- 1.9. Топливо;
- 1.10. ГСМ и т. п.

2. Учет затрат в незавершенном производстве ведется на счетах 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательное производство». По данной строке баланса учитываются:

2.1. Затраты на приобретение (заготовление) сырья, материалов, полуфабрикатов, израсходованных при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу, либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг);

- 2.2. Затраты на доставку и обработку давальческого сырья;
- 2.3. Затраты на электроэнергию на технологические цели;
- 2.4. Общепроизводственные расходы;
- 2.5. Иные затраты.

3. Учет готовой продукции и товаров для перепродажи ведется на счетах 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция». По данной строке баланса учитываются:

3.1. Огнеупоры;
3.2. Бокситы;
3.3. Сода;
3.4. Строительные материалы;
3.5. Известняк;
3.6. Алюминий первичный;
3.7. Лигатура и легитирующие материалы и т. п.
4. Учет товаров отгруженных ведется на счете 45 «Товары отгруженные». По данной строке баланса учитываются:

4.1. Алюминиевые сплавы (в слитках, мелкой и Т-образной чушке);
4.2. Алюминий высокой чистоты.
5. Учет расходов будущих периодов ведется на счете 97 «Расходы будущих периодов». По данной строке баланса учитываются:

5.1. Стоимость сырья и материалов, отпущенных в производство, но относящихся к будущим периодам.

Необходимо отметить, что издержки, не включаемые в себестоимость, учитываются на счете 41 «Товары». Также предметы, предназначенные для дополнительного оборудования транспортных средств в целях обеспечения сохранности отгруженной продукции учитываются на счете 10-1 «Сырье и материалы».

На предприятиях алюминиевой отрасли при организации учета материально-производственных запасов особое внимание уделяется отражению в бухгалтерском учете транспортно-заготовительных расходов (ТЗР). Отклонения в стоимости ТЗР рассчитываются на основе системы управления ресурсами предприятия SAP. Информация о сумме отклонений в стоимости сырья, материалов и товаров (ТЗР) формируется отдельно для каждой группы материально-производственных запасов.

Сырье, материалы и товары учитываются по учетным ценам (плановая себестоимость приобретения) с применением счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». При этом разница между стоимостью материалов (сырья) и товарами по этим ценам и фактической себестоимостью приобретения (заготовления) отражается на счете 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей».

Материально-производственные запасы, изготовленные собственными силами организации, оцениваются по фактической цеховой себестоимости с отражением в учете на счете 10 «Материалы».

Независимо от выбранного варианта суммы расходов, связанные с приобретением материально-производственных запасов, отражаются на счете 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» исходя из фактических расходов с последующим списанием по направлениям расходования МПЗ.

При этом суммы транспортных расходов по основным видам сырья отражаются на счете 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» исходя из планово-нормативной стоимости с последующей корректировкой.

Величину накопленных отклонений списывают в дебет счетов затрат на производство или по другим направлениям расходов пропорционально стоимости (количеству) отпущенного сырья, материалов и товаров.

Стремительное развитие тенденций экономики диктуют свои условия касательно документации и документального оформления поступления материалов в организацию. Сейчас организации не обязательно применять унифицированные формы первичной документации, в том числе и касающиеся учета и движения материалов. Но при этом помимо утвержденных первичных документов предприятие вправе разрабатывать собственные, с учетом специфики своей деятельности. Новые документы должны быть утверждены в учетной политике.

Развитие технологий и их повсеместное внедрение ведут к развитию документооборота. Если раньше в организациях преобладали бумажные документы, и их элек-

тронные варианты не пользовались спросом, то сейчас на смену бумажным документам приходят электронные, и бумажные документы постепенно «умирают» [11].

На предприятиях алюминиевой отрасли уже несколько лет применяется исключительно электронный документооборот, так как большой объем информации предпочтительней обрабатывать именно в электронном виде. Также в связи с тем, что бухгалтерия не всегда находится непосредственно на предприятии, пересылка необходимых документов осуществляется электронным способом, что удобнее, быстрее и надежнее.

Поскольку предприятия алюминиевой отрасли отличаются высокой материалоемкостью, то и ведению бухгалтерского учета в разделе учета материально-производственных запасов необходимо уделять большое внимание. На основании вышеизложенного материала можно сделать вывод, что учет материально-производственных запасов является весьма актуальной темой для исследования.

Исходя из последних экономических тенденций и развития сферы услуг можно предположить, что запасы будут использоваться все больше и больше, и, следовательно, их учет будет являться актуальным разделом бухгалтерского учета.

Библиографические ссылки

1. Андреева Е. О. Учет материально-производственных запасов при УСН // Инновационная наука. 2016. № 7. С. 8–10.
2. Никандрова Л. К., Акатьева М. Д. Бухгалтерский (финансовый) учет : учеб. пособие. М. : Инфра-М, 2015. 96 с.
3. Адаменко А. А., Заставенко И. В. Материально-производственные запасы как значимый объект учета и анализа // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. 2016. № 124 (10). С. 2–19.
4. Белоглазова И. А. Проблемы информационного обеспечения управления материально-производственными запасами и их жизненный цикл // Молодой ученый. 2016. № 5. С. 247–249.
5. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 29.07.2017). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс] от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 30.10.2017). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс]: федер. закон [№402-ФЗ от 21.12.2011]. URL: <http://www.consultant.ru/>. (дата обращения: 03.07.2017).
8. Бухгалтерская отчетность организации ПБУ 4/99 [Электронный ресурс] : утв. приказом Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
9. Учет материально-производственных запасов ПБУ 5/01 [Электронный ресурс] : утв. приказом Минфина РФ от 09.06.2001 № 44н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
10. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов [Электронный ресурс] : утв. приказом Министерства финансов РФ от 28.12.2001 № 119н (ред. от 24.10.2016) . Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
11. Документальное оформление движения материально-производственных запасов [Электронный ресурс]. URL: <https://www.audit.ru/articles/account/assets/a11/44031/html> (дата обращения: 03.07.2017).

ВЛИЯНИЕ ОСОБЕННОСТЕЙ СТРОИТЕЛЬНОЙ ОТРАСЛИ НА ОРГАНИЗАЦИЮ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Г. В. Денисенко, В. В. Киселева

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

Строительная отрасль является важной составляющей экономики России. Она обеспечивает развитие и повышение эффективности большого количества других отраслей и является одним из факторов решения социальных проблем. Как отрасль материального производства, строительство имеет ряд особенностей, которые отличают его от других отраслей и оказывают существенное влияние на ведение бухгалтерского учета в строительных организациях.

Проведен анализ деятельности строительной отрасли в России, рассмотрена ее структура и факторы, снижающие производственную деятельность в данной отрасли. Выявлены особенности, характерные строительной отрасли и рассмотрены основные признаки их влияния на организацию бухгалтерского учета.

Ключевые слова: строительная отрасль, бухгалтерский учет в строительстве.

INFLUENCE OF BUILDING INDUSTRY PECULIARITIES TO ORGANIZATION ACCOUNTING

G. V. Denisenko, V. V. Kiseleva

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

The construction industry is an important component of the Russian economy. It ensures the development and efficiency of a large number the industries and is one of the factors in solving social problems. As a branch of material production, construction has a number of features that distinguish it from other industries and have a significant impact on accounting in construction organizations.

In the article analyses the activity of the construction industry in Russia, considered its structure and factors that reduce the production activity in this industry, revealed the peculiarities characteristic of the construction industry and considered the main signs of their influence on the organization of accounting.

Keywords: construction industry, accounting in construction.

При всем многообразии видов отраслей экономики строительство является одной из ведущих. Оказывая влияние на развитие смежных отраслей (строительство обслуживается более чем 70 отраслями экономики), строительные организации выпускают

промышленные предприятия и цеха, жилые дома, общественные здания, транспортные сооружения и другие строительные объекты [1, с. 255].

Строительство представляет собой самостоятельную отрасль национальной экономики, предназначенную для ввода в действие новых, а также реконструкции, расширения, модернизации, технического перевооружения и капитального ремонта действующих объектов производственного и непроизводственного назначения [2, с. 94].

Уже сегодня строительная сфера в России развивается ускоренными темпами и является одним из важных направлений в экономике. В особенности увеличиваются размеры жилищного строительства.

Государственное регулирование строительной деятельности в России – это систематизированная управленческая деятельность уполномоченных государственных органов, занимающихся упорядочиванием экономических отношений в строительстве и защищающих интересы участников договорных отношений. Прежде всего к государственному регулированию относятся нормативно-правовое регулирование, градостроительное регулирование, техническое регулирование, государственный строительный контроль и надзор [3, с. 31].

Экономические реформы, проводимые в России, дали существенный толчок для развития и роста в строительной отрасли. В результате данных реформ произошли следующие изменения: несмотря на сложности для малого бизнеса при входе на строительный рынок, появляется все больше начинающих предприятий, доля которых растет; на строительном рынке увеличивается число лизинговых компаний. Все это свидетельствует о позитивных сдвигах строительной отрасли в России [4, с. 121].

Для отражения величины инвестиций, осуществляемых в строительную отрасль в России [5], представлен рис. 1.

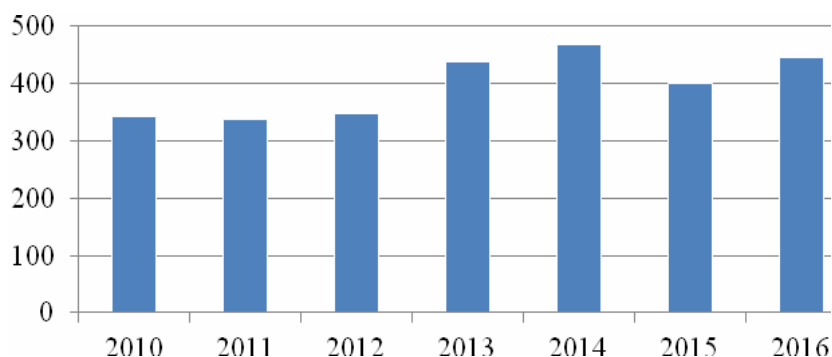


Рис. 1. Инвестиции в строительную отрасль в РФ, млрд руб.

Данные об инвестициях в строительную отрасль, приведенные на рис. 1, отразили их увеличение в период 2010–2014 г.г., что являлось положительным фактором для развития строительной отрасли в стране. В 2015 г., в сравнении с 2014 г., объем инвестиций сократился с 469,3 млрд руб. до 401,2 млрд руб. (что составило 15,52 %), однако, уже в 2016 г. по данному показателю произошло увеличение на 10,92 % (43,8 млрд руб.).

Влияние инвестиций в строительную отрасль, осуществляемых в России, на количество строительных организаций [5] представлено на рис. 2.

Здесь отражено происходящее в период 2013–2016 гг. увеличение количества строительных организаций в отрасли (несмотря на то, что в 2015 г. наблюдалось сокращение инвестиций в данную отрасль экономики), большую часть которых состав-

ляли частные организации. Меньшую долю в аналогичный период анализа занимали строительные организации, имеющие муниципальную и смешанную формы собственности. Самую маленькую долю (около 0,35 %) в числе действующих строительных организаций занимали государственные организации.

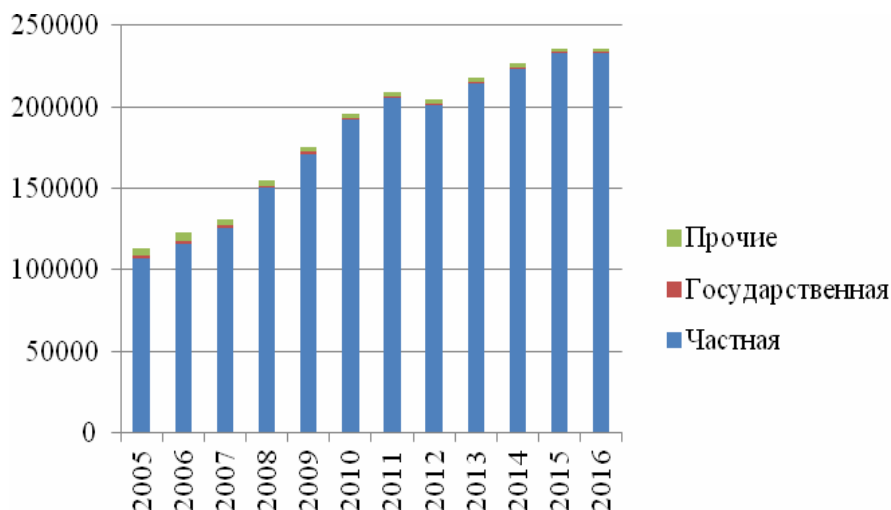


Рис. 2. Число действующих строительных организаций в РФ по формам собственности

Динамика объемов работ, выполняемых строительными организациями [5], представлена на рис. 3.

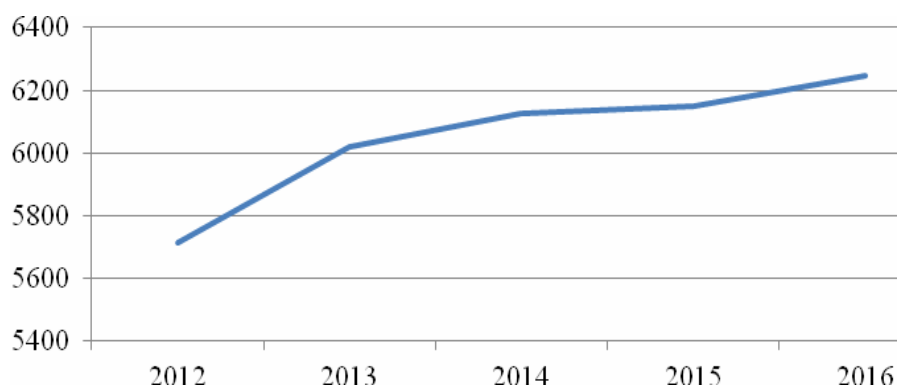


Рис. 3. Объем работ, выполненных по виду экономической деятельности «Строительство»

Прослеживалось увеличение объемов выполнения работ, связанных со строительной отраслью, произошедшее в 2013 г. в сравнении с предыдущим годом (на 11,17 %). В последующем периоде 2014–2016 г. данное увеличение было незначительным и составляло около 1–3 %. Сокращение объема работ, выполненных по виду экономической деятельности «Строительство», произошедшее после 2013 г., объясняется тем, что данная отрасль экономики одна из самых затратных, что являлось важным значением при таком неблагоприятном внешнем факторе, как экономический кризис, существовавший в России в данном периоде.

Однако можно выделить и иные факторы, которые ограничивают производственную деятельность строительных организаций: высокий уровень налогов; высокая стоимость материалов, конструкций, изделий; недостаток заказов на работы; неплатежеспособность заказчиков; недостаток финансирования; конкуренция со стороны других строительных организаций; высокий процент коммерческого кредита; погодные условия; недостаток квалифицированных рабочих; нехватка и изношенность машин и механизмов [6, с. 3–4].

Строительный комплекс России представляет совокупность подрядных организаций, предприятий, производящих строительные материалы, механизации, транспорта, проектных и научно-исследовательских институтов, лизинговых фирм, учебных заведений и других предприятий и организаций (рис. 4).



Рис. 4. Состав строительного комплекса в России

В настоящее время практически все строительные организации, производственные предприятия материально-технической базы строительства, транспортные и другие организации, обслуживающие отрасль, организационно не связаны, за исключением лишь определенных крупных корпораций [7, с. 268–269].

Помимо большого влияния на экономику России, строительная отрасль играет важную роль в социально-экономическом развитии страны. В частности, она обеспечивает достижение устойчивого развития страны, позволяющего за счет широкомасштабного повышения инвестиционной активности, роста капитальных вложений в строительство, обновления производственного потенциала и материально-технической базы строительного комплекса обеспечить выход России на уровень ведущих зарубежных стран; формируют и осуществляют государственную градостроительную политику, учитывающую систему социальных, экономических и экологических факторов, которые обеспечивают устойчивое развитие отдельных регионов и страны в целом [7, с. 269].

Изучая такую отрасль экономики, как строительство, необходимо отметить ее специфические особенности:

- индивидуальный, даже при серийном строительстве, характер строительного производства;

- длительность проектирования и строительства объекта;
- многообразие видов строительно-монтажных работ при строительстве каждого объекта;
- зависимость сроков и качества строительства от месторасположения объекта, природных условий и времени года;
- высокая материалоемкость продукции, что требует наличия мощной материальной базы и размещения ее в пределах регионального радиуса обслуживания [1, с. 257–258].

В связи с существованием данных особенностей, организация и порядок ведения бухгалтерского учета в строительстве ориентируются как на общие правила ведения бухгалтерского учета, так и на нормативные документы и инструктивные материалы, отражающие специфику отрасли.

Учет в строительных организациях ведется в соответствии с нормативными документами и учетной политикой. Так основным нормативным документом в строительной сфере выступает Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008) [8], а учетную политику в строительных организациях разрабатывают, принимая во внимание особенности данной отрасли.

Для строительных организаций важным элементом является ведение первичной документации в соответствии с нормативными требованиями. Перечень типовых форм, применяемых в этой отрасли, приведен в постановлении Госкомстата РФ от 11.11.1999 № 100 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ» [9]. К таким формам относят:

- КС-2 «Акт о приемке выполненных работ»;
- КС-3 «Справка о стоимости выполненных работ и затрат»;
- КС-6а «Журнал учета выполненных работ»;
- КС-8 «Акт о сдаче в эксплуатацию временного (нетитульного) сооружения»;
- КС-9 «Акт о разборке временных (нетитульных) сооружений»;
- КС-10 «Акт об оценке подлежащих сносу (переносу) зданий», строений, сооружений и насаждений;
- КС-17 «Акт о приостановлении строительства»;
- КС-18 «Акт о приостановлении проектно-изыскательских работ по неосуществленному строительству» и др. [9].

Однако помимо типовых документов, может потребоваться разработка собственных форм первичной документации, которая должна быть оформлена в виде приложения к учетной политике строительной организации.

Одной из основных особенностей данного вида экономической деятельности, которая имеет собственные характеристики с точки зрения бухгалтерского учета, является наличие нескольких субъектов, одновременно участвующих в строительстве одного объекта. Такими субъектами являются инвестор, заказчик, застройщик и подрядчик.

В Федеральном законе «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» [10] раскрываются положения, касающиеся таких субъектов строительной отрасли, как инвестор, заказчик, подрядчик. Так, инвестор – это физическое или юридическое лицо, осуществляющее капитальные вложения в строительство с использованием собственных или привлеченных средств. Заказчиками являются уполномоченные инвесторами физические или юридические лица, которые реализуют инвестиционные проекты. В свою очередь, заказчики заключают с подрядчиками договор подряда, по которому последние выполняют работы. Подрядные предприятия делятся на генеральных подрядчиков и субподрядчиков [10]. Организация является генеральным подрядчиком в том случае, если для выпол-

нения отдельных работ привлекаются другие организации, такие организации тогда становятся субподрядчиками [11, с. 4]. Понятие «застройщик» представлено в Градостроительном кодексе Российской Федерации [12]. В соответствии с ним, застройщиком является лицо, владеющее земельным участком и предоставляющее его под строительство.

Такое выделение субъектов строительства для бухгалтерского учета имеет некоторые особенности. В частности, каждому из перечисленных субъектов присущ свой порядок отражения расходов, осуществляемых в процессе выполнения строительных работ.

Руководствуясь требованиями ПБУ 2/2008, строительная организация в учетной политике должна определить порядок учета расходов [8]. Расходами по договору являются расходы, понесенные организацией за период с начала исполнения договора до его завершения. Если строительная организация сама выступает в качестве застройщика, то учет затрат осуществляется по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Строительная организация, которая является инвестором и планирует в дальнейшем реализовать построенный объект, учет расходов ведет на счете 20 «Основное производство». По окончании строительства стоимость объекта списывается на счет 43 «Готовая продукция». У подрядчиков учет расходов организовывается на счете 20 «Основное производство» в разрезе каждого заказчика и строительного объекта [1, с. 257].

Строительство может вестись как из материалов подрядчика, так и из материалов заказчика. Это является важным моментом во взаимоотношениях заказчик – подрядчик, так как порядок отражения в бухгалтерском учете существенно отличается.

Если подрядчик ведет строительство из своих материалов, то заказчик принимает стоимость материалов по форме КС-2 «Акт о приемке выполненных работ» в общей стоимости работ и оплачивает ему стоимость материалов в составе стоимости выполненных подрядных работ, когда рассчитывается с ним за принятые работы. Если же материалы на стройплощадку поставляет заказчик, то в договоре строительного подряда следует предусмотреть данное обстоятельство и определить, покупает подрядчик у заказчика материалы или заказчик передает их ему на давальческой основе [13, с. 161]. В последнем случае материалы у подрядчика учитываются забалансом в дебете счета 003 «Материалы, принятые в переработку», а их передача в переработку – по кредиту забалансового счета 003 «Материалы, принятые в переработку». Документом, подтверждающим отпуск давальческих материалов, может быть материальный отчет по форме М-19 [14, с. 166].

В Гражданском кодексе [15] предусмотрено, что подрядчик обязан использовать предоставленный заказчиком материал экономно, после окончания работы предоставить заказчику отчет о расходовании материала, а также возратить его остаток либо с согласия заказчика уменьшить цену работы с учетом стоимости остающегося у подрядчика неиспользованного материала.

Таким образом, стоимость материалов заказчика подлежит включению в сметную стоимость. При этом стоимость материалов, переданных на давальческой основе, указывается за итогом сметы в виде справочной информации и не учитывается при определении размера оплаты выполненных подрядчиком работ.

В целом, одним из основных документов, подтверждающих списание строительных материалов в организациях на себестоимость строительных работ, а также обеспечивающих сопоставление фактического расхода материалов на выполненные работы с расходом, определенным в соответствии с производственными нормами, является «Отчет о расходе материалов» по форме М-29 [14, с. 167].

В силу того, что зачастую строительные организации имеют строительные объекты в разных регионах, так как подрядчик не всегда может получить заказы по месту нахождения его офиса, возникают обособленные подразделения по месту нахождения строительных площадок. Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) [16] бухгалтерская отчетность должна включать показатели деятельности обособленных подразделений. При наличии отдельного баланса таких подразделений применяется счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты», к которому могут открываться субсчета [1, с. 257].

Такая особенность строительной отрасли, как длительность выполнения строительно-монтажных работ, обуславливает применение в бухгалтерском учете подрядчика счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам». Данный счет используется у подрядчика в случае отражения в договоре подряда поэтапной сдачи работ: в дебете счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» при отражении договорной стоимости принятого заказчиком этапа строительства объекта, а в кредите данного счета – при отражении заказчиком построенного объекта [11, с. 8].

Таким образом, выполнение строительных работ представляет собой совокупность взаимосвязанных основных, вспомогательных и обслуживающих технологических операций, осуществляемых на строительной площадке, в результате чего создается строительная продукция. Принятие во внимание особенностей, которые характерны строительной отрасли, в системе бухгалтерского учета имеет важное значение для формирования достоверной и своевременной учетной информации.

Библиографические ссылки

1. Овчинникова И. В., Генсирук, С. И. Особенности бухгалтерского учета в строительстве // Актуальные вопросы развития современного общества. 2014. С. 255–258.
2. Хаметова А. Р., Садыкова, Л. Э., Чильдинова, О. А. Особенности учета материалов строительной организации // Вестник магистратуры. 2016. № 11-2. С. 94–95.
3. Анахин Н. Ю. Государственное регулирование строительной отрасли // Символ науки : Междунар. науч. журнал 2017. № 04-2. С. 31–33.
4. Петришин А. С. Строительная отрасль России: состояние и проблемы // World science: problems and innovations. 2017. С. 121–122.
5. Федеральная служба государственной статистики [Электронный ресурс]. URL: <http://www.gks.ru/> (дата обращения: 13.11.2017).
6. Погодина Т. В. Строительная отрасль в России // Науковедение : интернет-журнал. 2014. № 2. С. 1–8.
7. Казаков Н. А. Строительная индустрия в народно-хозяйственном комплексе страны // Молодой ученый. 2015. № 2. С. 268–270.
8. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» ПБУ 2/2008 [Электронный ресурс] : приказ Минфина России № 116н от 24.10.2008 г. URL: <http://www.consultant.ru/>. (дата обращения: 13.11.2017).
9. Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ [Электронный ресурс] : постановление Госкомстата РФ от 11.11.1999 № 100. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 13.11.2017).
10. Российская Федерация. Законы. Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений [Электронный ресурс] : федер. закон [№ 39-ФЗ от 25.02.1999]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 13.11.2017).

11. Зырянова Т. В., Манакова Е. В. Особенности бухгалтерского учета у субъектов строительной деятельности // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 16. С. 2–9.
12. Российская Федерация. Законы. Градостроительный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон: принят Гос. Думой 22.12.04 г. : по состоянию на 30.09.2017 г. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 13.11.2017).
13. Динмухаметов И. Ф. Особенности учета материалов в строительном производстве // Science Time. 2014. № 12. С. 159–163.
14. Елисеева М. В. Особенности учета давальческих материалов в строительстве // Молодежь и научно-технический прогресс. 2014. № 2. С. 162–168.
15. Российская Федерация. Законы. Гражданский кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон : принят Гос. Думой 21.10.1994 г. : по состоянию на 13.11.17 г.]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 13.11.2017).
16. Бухгалтерская отчетность организации ПБУ 4/99 [Электронный ресурс] : приказ Минфина России № 43н от 06.07.2001 г. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 13.11.2017).

© Денисенко Г. В., Киселева В. В., 2017

РАСХОДЫ ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

А. С. Долгих

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

Рассматриваются актуальные вопросы формирования расходов торговых организаций. Для этого уточняется понятие «торговые организации» и значимость правильного формирования коммерческих расходов (расходов на продажу). Приводятся различные способы учета расходов на продажу на счетах бухгалтерского учета. Далее анализируется состав расходов на продажу и предлагается номенклатура статей затрат. Наиболее важной статьей расходов для торговли являются транспортные расходы. Рассматриваются различные способы их учета при различных вариантах организации транспортировки. Анализируется влияние каждого способа на финансовый результат и отдельные показатели бухгалтерской отчетности.

Ключевые слова: расходы на продажу, транспортные расходы, прямые и косвенные расходы.

TRADE ORGANIZATIONS EXPENDITURE

A. S. Dolgikh

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

This paper explores the question of trade organizations expenses, for this are specified the trade organizations determination and the importance of the proper formation the commercial costs (sales costs). There are various ways of selling costs accounting in the accounts of accounting, analyzed the sales costs composition and proposed the nomenclature of cost items. The most important item of expenditure for trade is transportation costs. Various methods for their consideration are considered in various variants of the transport organization, analyzed the influence of each method on the financial result and certain indicators of financial statements.

Keywords: cost of sales, transportation costs, direct and indirect costs.

Согласно Гражданскому кодексу [2] коммерческие организации – это такие организации, которые преследуют извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности (ссылка). Для получения прибыли такие организации могут заниматься любыми видами деятельности, не противоречащими законодательству – производством и продажей готовой продукции, перепродажей товаров без дополнительной обработки, выполнением работ, оказанием услуг. Несмотря на это, под коммерческими организа-

циями часто подразумеваются организации, занимающиеся только перепродажей товаров без дополнительной обработки. При этом под коммерческой деятельностью при этом понимается деятельность на товарном рынке без процесса изготовления товара. Однако правильнее такие организации называть просто торговыми.

Экономическое содержание деятельности торговой организации представляет одну из сложнейших проблем экономики. Торговля – это деятельность, связанная с осуществлением сделок по покупке и продаже, которая состоит из совокупности специфических процессов, состоящих из множества фактов хозяйственной жизни, формирующих процесс обмена [9].

Нормативными документами торговая деятельность идентифицируется как такая в случаях, когда это необходимо для каких-либо конкретных целей.

Так, например, правовое регулирование отношений в области торговой деятельности осуществляется Федеральным законом от 28 декабря 2009 г. № 381-ФЗ «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации». Однако сфера применения этого закона является ограниченной – он не применяется к отношениям, связанным с организацией и осуществлением:

- внешнеторговой деятельности;
- деятельности по проведению организованных торгов;
- деятельности по продаже товаров на розничных рынках;
- купли-продажи ценных бумаг, объектов недвижимости, продукции производственно-технического назначения, в том числе электрической энергии (мощности), тепловой энергии и мощности, а также иных видов энергетических ресурсов [10, с. 10–11].

Другой пример. Федеральным законом от 29.10.2014 № 382-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» с 1 января 2015 г. в НК РФ введена гл. 33 «Торговый сбор» [1]. В связи с этим возникла необходимость четкой формулировки понятия «торговля». При этом под торговлей понимается:

- 1) торговля через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов (за исключением объектов стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, являющихся автозаправочными станциями);
- 2) торговля через объекты нестационарной торговой сети;
- 3) торговля через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы;
- 4) торговля, осуществляемая путем отпуска товаров со склада;
- 5) деятельность по организации розничных рынков [6].

Однако это скорее не определение понятия «торговля», а перечень видов торговли для определения круга лиц, являющихся плательщиками торгового сбора.

Обособление торговли в отдельную отрасль связано с различными причинами:

- растущая роль торговли в распределении ресурсов между всеми участниками мировой экономики;
- растущая роль в доведении конечного продукта до конечного потребителя;
- привлечение все больших финансовых, технических и информационных средств для организации торгового процесса;
- возможность аккумулировать в единой среде разнообразные товары, а также товары разных производителей, расширяя тем самым ассортимент и делая эту среду привлекательной для потребителей ресурсов и конечных потребителей.

Главным показателем эффективности деятельности торговых организаций является финансовый результат. Как и у любой коммерческой организации, главной составляющей финансового результата является финансовый результат от основной деятельности.

Финансовый результат торговой организации определяется как выручка от продажи минус налог на добавленную стоимость, покупная стоимость проданных товаров, коммерческие и управленческие расходы.

Поэтому одной из задач бухгалтерского учета является правильное формирование расходов торговых организаций, так как они являются важным показателем, влияющим на уровень прибыльности предприятия, его рентабельности и эффективности деятельности [8, с. 41–48]. Кроме того, затраты представляют собой наибольшую информативность для целей управления деятельностью организации [11, с. 342–345].

Согласно ПБУ 10/99 расходы организации – это уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и/или возникновение обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества) [5]. Однако здесь речь идет о расходах, относящихся к отчетному периоду, то есть расходах, списываемых в конце отчетного периода для сравнения их с доходами для определения прибыли от продаж.

Расходы же текущие в торговой деятельности принято называть расходами на продажу, либо издержками обращения, либо коммерческими расходами. В настоящее время в учетной практике чаще всего их называют расходами на продажу.

Основными целями учета расходов на продажу являются контроль расходов и доходов, обеспечение экономии и эффективности работы, выработка учетной информации для анализа и управления предприятием, обеспечение полноты, своевременности и достоверности учетной информации, ее соответствия целям управления.

Для достижения этих целей порядок учета расходов на продажу должен обеспечивать:

- правильность документального отражения расходов и отнесения их на синтетические счета;
- правильное распределение расходов по отчетным периодам;
- разграничение расходов по видам затрат, номенклатуре статей, товарным группам и другим признакам, обеспечивающим информационные потребности экономического анализа и управления;
- своевременное представление информации о расходах для контроля, анализа и принятия управленческих решений.

Расходы на продажу учитываются на одноименном счете 44 [3]. Этот счет могут использовать и организации, занимающиеся производством, чтобы выделить в составе своих расходов отдельную статью затрат. Таким образом, в действующем плане счетов отдельного счета, предусмотренного исключительно для отражения расходов в торговых организациях, не предусмотрено.

Существует мнение о допустимости использования торговыми организациями счета 20 «Основное производство» как счета, который аккумулирует затраты основного вида деятельности организации и предназначен для обобщения информации о затратах производства, продукция (работы, услуги) которого явилась целью создания данной организации. По нашему мнению, это неверно, так как само название счета и его назначение согласно инструкции по его применению ясно указывают на то, что он предназначен для обобщения именно производственных затрат, а торговые организации производственную деятельность не осуществляют.

На практике же встречаются случаи учета всех своих расходов торговыми организациями на счете 26 «Общехозяйственные расходы». Он предназначен для обобщения информации о расходах для нужд управления, не связанных непосредственно с производственным процессом. Однако в составе расходов на продажу не все расходы даже в небольших организациях можно связать с нуждами управления организацией.

Для иллюстрации этого утверждения рассмотрим состав расходов на продажу. В составе расходов на продажу могут выделяться различные статьи, так как состав расходов на продажу может быть разнообразным, это зависит от вида деятельности, которым занимается организация, технологии торгового процесса, условий договоров и т. д. Их перечень зависит от конкретных особенностей каждой организации.

Но практически всегда выделяют транспортные расходы, расходы на оплату труда, страховые взносы. Все остальные расходы можно объединить в статью «Прочие расходы». Но исходя из уровня существенности, принятого в организации, нужно выделить расходы по однородным признакам и объединить их в отдельную статью. Это необходимо для анализа и прогнозирования хозяйственной деятельности.

Поэтому в торговых организациях могут выделяться, а могут и не выделяться следующие статьи:

- расходы на аренду;
- амортизация основных средств;
- расходы на санитарную и специальную одежду;
- расходы на хранение и упаковку товаров;
- расходы на рекламу;
- потери товаров и технологические отходы;
- расходы на тару и другие.

Наиболее интересной и сложной с точки зрения бухгалтерского учета является статья «Транспортные расходы». Речь может идти о расходах по доставке товара в организацию и расходах по доставке товаров покупателю.

Если в организации имеют место и те, и другие, то необходимо их разделять на две различные статьи. Связано это с требованием Налогового кодекса о разделении расходов на прямые и косвенные. Согласно Налоговому кодексу к прямым расходам относятся суммы расходов на доставку (транспортные расходы) покупных товаров до склада налогоплательщика – покупателя товаров – в случае, если эти расходы не включены в цену приобретения указанных товаров.

Все остальные расходы, осуществленные в текущем месяце, признаются косвенными расходами и уменьшают доходы от реализации текущего месяца [1].

Таким образом, транспортные расходы по доставке товаров в организацию списываются на расходы текущего периода с учетом информации об остатках непроданных товаров, в то время как транспортные расходы по доставке товара покупателям списываются полностью в текущем периоде. В целях сближения бухгалтерского и налогового учета в аналитическом учете к счету 44 «Расходы на продажу» необходимо предусмотреть возможность разделения транспортных расходов по приобретенным товарам (доставка на склад организации) и по реализуемым покупателю товарам.

Разделить транспортные расходы по этим двум видам на практике иногда бывает сложно. Если затраты на доставку производятся собственным транспортом, то транспортные расходы будут складываться из затрат на ГСМ, амортизацию автомобилей, зарплаты водителей, и страховых взносов. При этом транспортные средства в течение дня могут быть задействованы как для доставки товаров на склад, так и для доставки товаров покупателям. В этом случае для разделения прямых и косвенных расходов необходим тщательный первичный учет каждого рейса транспортного средства. Для разделения заработной платы нужно знать время работы водителя, для разделения затрат на ГСМ – его использованное количество, для разделения амортизации – пробег транспортного средства [7, с. 63–65].

Если доставка осуществляется с привлечением сторонних транспортных организаций, то отнести их к прямым или косвенным расходам, как правило, проще. Здесь затраты на каждый рейс известны сразу, они указаны в акте об оказанных услугах (или

расшифровке к нему), нужно только определиться, к какому виду транспортных расходов относится сам рейс.

Далее транспортные расходы по доставке товара на склад организации необходимо распределить следующим образом: расходы, приходящиеся на остаток товаров на складе, и расходы на реализованные товары.

Расчет транспортных расходов по доставке приобретенных товаров должен быть следующим:

1) складываются остатки транспортных расходов на начало месяца с накопленными за месяц;

2) складывается покупная стоимость товаров, реализованных в текущем месяце, и остаток нереализованных товаров на конец месяца;

3) определяется доля транспортных расходов путем деления п. 1 на п. 2, её можно выражать и в процентах;

4) умножаются доли на остаток нереализованных товаров, получается сумма прямых расходов, которая не подлежит списанию в отчетном периоде и будет являться остатком на конец месяца по счету 44 «Расходы на продажу».

Существует также мнение, что кроме этого необходимо распределение и на те товары, которые отгружены, но не реализованы.

Согласно Инструкции по применению плана счетов [2] товары отгруженные учитываются на счете 45 «Товары отгруженные» по стоимости, складывающейся из фактической производственной себестоимости и расходов по отгрузке продукции (товаров) (при их частичном списании). Если под расходами по отгрузке продукции понимать расходы на продажу, то это как раз те самые прямые расходы.

Тогда расчет будет следующим:

1) складываются остатки транспортных расходов на начало месяца с накопленными за месяц;

2) складывается покупная стоимость товаров, реализованных в текущем месяце, и остаток нереализованных товаров на конец месяца;

3) определяется доля транспортных расходов путем деления п. 1 на п. 2, её можно выражать и в процентах;

4) умножением доли на остаток отгруженных, но нереализованных товаров получаем сумму прямых расходов, которая приходится на эти товары.

Согласимся, что транспортные расходы, распределенные на стоимость отгруженных, но не реализованных товаров, учитываются в качестве расходов отчетного периода не в месяце распределения, а позже, когда товары будут реализованы, то есть произойдет переход права собственности. Но так ли необходимо их выделять отдельно? Как отразится это на составе показателей бухгалтерской и налоговой отчетности?

Если их не рассчитывать и не выделять отдельно, то списаны на расходы отчетного месяца они не будут и поэтому не уменьшат ни бухгалтерскую, ни налогооблагаемую прибыль. Остаток прямых расходов, не подлежащий списанию, будет учтен на счете 44, а в бухгалтерском балансе по строке «Запасы».

В то же время, если их рассчитать и выделить отдельно, то списаны на расходы отчетного месяца они не будут все равно и поэтому так же, как и в первом варианте, не уменьшат ни бухгалтерскую, ни налогооблагаемую прибыль. Остаток прямых расходов, не подлежащий списанию, будет учтен при этом на счете 45 «Товары отгруженные», но в бухгалтерском балансе остаток по этому счету будет также отражен по строке «Запасы» [4].

Таким образом, для обеспечения сопоставимости различных расходов на предприятии вырабатывается единая номенклатура статей расходов, используемая для внутреннего управления. Эта номенклатура позволяет охватить различные особенности

расходов и обеспечивает единство учета во всех подразделениях предприятия, а также позволяет использовать номенклатурные статьи при распределении расходов по классификационным группам.

Библиографические ссылки

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. [Электронный ресурс] : федер. закон: [№ 146-ФЗ от 31.07.1998]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/ (дата обращения: 07.11.2017).
2. Гражданский кодекс Российской Федерации. [Электронный ресурс] : федер. закон: [№ 51-ФЗ от 30.11.1994]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142/ (дата обращения: 07.11.2017).
3. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций. [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ : [№ 94н от 31.10.2000]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/fd05066bbb0a451cf5dc95b2af35808cbef2509e/ (дата обращения: 07.11.2017).
4. О формах бухгалтерской отчетности организации. [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ: [№ 66н от 02.07.2010]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103394/2ff7a8c72de3994f30496a0ccbb1ddafdaddf518/ (дата обращения: 07.11.2017).
5. Расходы организации. ПБУ 10/99. [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ : [№ 33н от 06.05.1999]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/0463b359311dddb34a4b799a3a5c57ed0e8098ec/ (дата обращения: 07.11.2017).
6. Галенко В. Ю. Учет в торговле // Экономико-правовой бюллетень. 2016. № 8. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=PBI&n=74108#0> (дата обращения: 07.11.2017).
7. Махмутова Э. М. Бухгалтерский финансовый учет расходов на продажу в производственных и торговых организациях // Проблемы современной экономики : материалы IV Междунар. науч. конф. (февраль 2015, г. Челябинск). Челябинск : Два комсомольца, 2015. С. 63–65.
8. Михалёнок Н. О. Анализ и управление затратами торгового предприятия // Вестник НГИЭИ. 2016. № 5 (60). С. 41–48.
9. Понятие и сущность торговой организации. Состав и характеристика затрат торговой организации [Электронный ресурс]. URL: <http://www.econrise.ru/riseecs-395-1.html> (дата обращения: 07.11.2017).
10. Семенихин В. В. Торговля: правовое регулирование, налоговый и бухгалтерский учет. М. : ГроссМедиа, 2015. С. 10–11.
11. Федорова И. Ю. Роль информации о логистических затратах в системе управления организацией // Логистические системы в глобальной экономике : материалы VII Междунар. науч.-практ. конф. Красноярск, 2017. С. 342–345.

АНАЛИЗ ОСОБЕННОСТЕЙ РОЗНИЧНОЙ ТОРГОВЛИ НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ НА ПРИМЕРЕ ГОРОДА КРАСНОЯРСКА

Д. В. Дубцова

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

Отражены особенности учета реализации товаров в организациях розничной торговли, приведены статистические данные по торговому обороту организаций г. Красноярска, качеству товаров, поступивших на рынок в 2015–2016 годах. Также были рассмотрены основные особенности розничной торговой деятельности, классификация розничной торговли по собственности, формам и методам, формирование торгового оборота товаров, автоматизированные системы учета данной информации. В наибольшей степени сложный материал представлен в виде таблиц, что значительно облегчает его восприятие. Сформулированы выводы об особенностях реализации товаров в розничной торговле.

Ключевые слова: розничная торговля, учет товаров, особенности учета в розничной торговле.

ANALYSIS OF RETAIL TRADE MODERN PECULIARITIES ON EXAMPLE OF KRASNOYARSK

D. V. Dubtsova

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

The article reflects the accounting peculiarities of goods in retail, the statistical data on trade turnover of the organizations of Krasnoyarsk, the quality of goods placed on the market in 2015–2016. Also discussed the main features of retail trade activities, classification of retailers by ownership, forms and methods, the formation of the goods trade turnover, automated accounting system of this information. To the greatest extent complicated material is presented in tabular form, which facilitates its perception, concluded the sale peculiarities of goods in retail trade.

Key words: retail trade, goods accounting, features of accounting in the retail trade.

Торговля, являясь важнейшей сферой жизнеобеспечения, способом улучшения качества жизни населения, занимает одну из лидирующих позиций среди других видов предпринимательской деятельности [2, с. 34].

В зависимости от того, какие стадии обращения проходит товар от изготовителя к потребителю торговля может быть оптовая и розничная. Основания для такой клас-

сификации содержатся в нормах гражданского и налогового законодательства. Отношения по договору розничной купли-продажи, не урегулированные Гражданским кодексом Российской Федерации, регламентируются Законом «О защите прав потребителей» и принятыми в соответствии с ним правовыми актами правительства Российской Федерации. Исходя из содержания ст. 492 и 506 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) следует, что основным критерием, позволяющим отличить розничную торговлю от оптовой торговли, является конечная цель использования приобретаемого покупателем товара [1]. В соответствии со ст. 492 ГК РФ под розничной торговлей понимается предпринимательская деятельность по продаже товаров в розницу, в ходе которой продавец передает покупателю товар для личного, семейного, домашнего или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью [1]. К розничной торговле относится продажа товаров физическим лицам (населению) для личного, домашнего или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью. По сути, такими покупателями являются физические лица – конечные потребители товара. Отношения между продавцом и покупателем при розничной торговле всегда носят характер договора купли-продажи [7, с. 29]. Розничная торговля классифицируется в зависимости от особенностей торгового обслуживания покупателей и наличия торгового помещения:

- розничная торговля через стационарную сеть;
- розничная торговля через передвижную торговую сеть;
- розничная торговля по почте, через Интернет-магазин (рассылка товаров по заказам) [8, с. 152].

Розничная торговля классифицируется по собственности, формам и методам торговли. По собственности различают независимого розничного торговца, совместные владения несколькими розничными точками, контрактные соглашения между производителями и торговцами, арендуемые отделы, кооперативы. По формам – это универмаги и универсамы, супермаркеты, специализированные и дежурные магазины, магазины сниженных цен, торговые базары, уличные разносчики, продажи с лотков [5, с. 87].

Каждый тип организации розничной торговли имеет свою сферу действия и четко сформулированный план наиболее эффективного охвата клиентов. Киоски, расположенные возле станций метрополитена, как правило, стараются удовлетворить текущие нужды людей, возвращающихся домой, и предлагают в основном продукты, имеющие многократное использование, т. е. постоянно потребляемые и имеющие обычно невысокую цену. А автомобили и меховые манто продаются в крупных магазинах или в отдельных местах, географически отделенных от прочих магазинов [4, с. 105].

Среди характерных особенностей розничной торговли необходимо отметить следующие:

- завершение цикла товарного производства, реализация товаров конечному потребителю (розничная торговля);
- результаты торговой деятельности обуславливают состояние денежного обращения в государстве;
- аккумулярование наличных денежных средств, необходимость организации строгого контроля соблюдения действующих норм и правил организации налично-денежного оборота;
- оказание дополнительных сопутствующих реализации товаров услуг в доведении товара до потребителя;
- высокая адаптивная способность хозяйствования;
- высокий уровень оборачиваемости капитала, зависимость результатов торговой деятельности от скорости оборота средств;
- отсутствие как такового производственного процесса обуславливает отсутствие в учете незавершенного производства;

– цена и ассортимент реализуемых товаров находятся в значительной зависимости от характера спроса, особенностей социально-экономического состава обслуживаемого населения;

– доходы от торговли подвержены сезонным колебаниям в зависимости от времени года, дней недели, часов суток, например, активизация спроса и на этом фоне рост цен в новогодние праздники;

– личная ответственность работников торговых организаций за сохранность материальных и финансовых ресурсов [6, с. 143].

Оборот товаров в розничной торговле формируется по данным сплошного статистического наблюдения за крупными и средними организациями, которое проводится с месячной периодичностью, а также ежеквартальных выборочных обследований малых организационных структур и вещевых, смешанных и продовольственных рынков, выборочных обследований индивидуальных предпринимателей в розничной торговле с распространением полученных данных на генеральную совокупность объектов наблюдения [3, с. 76]. Оборот розничной торговли, кроме того, включает продажу товаров индивидуальными предпринимателями и физическими лицами (в том числе и на вещевых, смешанных и продовольственных рынках).

Оборот розничной торговли в г. Красноярске только в 2016 г. составил 497,3 млрд руб., что в сопоставимых ценах соответствует оборотам в аналогичные периоды предыдущего года (табл. 1) [9].

Таблица 1

Динамика оборота розничной торговли города Красноярска 2016 года по месяцам

Месяц	Оборот розничной торговли млн руб.	В % к	
		соответствующему периоду 2015 года	предыдущему периоду
Январь	37783,71	93,81	79,51
Февраль	37404,81	94,41	98,11
Март	40267,31	95,51	107,11
Итого I квартал:	115455,81	94,41	89,51
Апрель	39970,61	98,91	99,01
Май	39825,81	95,61	99,51
Июнь	40865,31	97,61	102,51
Итого II квартал:	120661,71	97,41	103,41
Итого I полугодие:	236117,51	96,01	х
Июль	41963,81	99,81	102,31
Август	42544,41	99,81	101,41
Сентябрь	40744,71	99,61	95,61
Итого III квартал:	125252,81	99,41	103,21
Итого январь-сентябрь:	361370,31	97,31	Х
Октябрь	41933,1	100,8	102,2
Ноябрь	41966,2	100,7	99,4
Декабрь	51997,6	104,6	123,2
Итого IV квартал:	135896,9	102,2	106,9
Итого год:	497267,2	98,6	х

Данные табл. 1 показывают, что самый большой оборот розничной торговли приходится на 4 квартал (135896,9 млн руб.). Это можно объяснить сменой сезона, праздничными расходами и т. п. Самый малый объем потребления наблюдается в 1-м квартале (115455,8 млн руб.). В декабре 2016 г. спрос на розничные товары вырос

на 4,6 %, за весь год это максимальный прирост. Также розничное потребление населения г. Красноярск в 4-м квартале 2016 года увеличилось почти на 7 % относительно предыдущего периода (3-й квартал 2016 года).

Качество товаров, поступивших на потребительский рынок, не всегда удовлетворяет установленным требованиям. По данным Территориального управления Федеральной службы по надзору в сфере защиты прав потребителей и благополучия человека по Красноярскому краю при отборе образцов (проб) товаров по каждой товарной группе в ряде случаев были выявлены товары ненадлежащего качества. В большинстве своем это продовольственные товары с истекшим сроком годности (табл. 2) [10].

Таблица 2

**Качество товаров, поступивших на потребительский рынок г. Красноярск
(в % от количества отобранных товаров)**

Перечень товаров	Установлены ненадлежащее качество и (или) опасность товаров			
	отечественных		импортных	
	2016 г.	справочно 2015 г.	2016 г.	справочно 2015 г.
<i>Пищевые продукты, включая напитки, и табачные изделия</i>				
Мясо и птица	9,0	9,4	53,1	0,2
Изделия колбасные	29,0	5,7	1,0	–
Консервы мясные и мясорастительные	1,6	0,9	0,0	–
Продукция рыбная пищевая товарная	14,6	18,7	21,2	13,3
Консервы и пресервы рыбные и из морепродуктов консервы и пресервы рыбные и из морепродуктов	0,1	0,3	–	–
Масло животное	3,8	0,6	–	–
Масла растительные	0,2	3,8	–	–
Маргариновая и майонезная продукция	2,0	3,5	–	–
Яйцо птицы	1,3	88,2	–	–
Цельномолочная продукция	8,0	22,6	15,8	0,7
Кондитерские изделия	5,5	3,8	55,8	1,5
Сахар	2,3	0,3	–	–
Хлеб и хлебобулочные изделия	7,9	5,1	–	–
Сыры жирные	14,5	28,5	15,6	63,3
Консервы молочные	0,1	9,5	71,0	3,0
Изделия макаронные	4,1	1,4	–	–
Мука	0,5	1,5	–	–
Крупа	7,7	12,9	13,5	–
Консервы плодоовощные и ягодные	0,0	15,5	69,5	–
Водка и ликероводочные изделия	0,1	1,6	–	–
Коньяки, коньячные напитки и спирты коньячные	–	1,4	–	–
Пиво	9,9	4,4	–	–
<i>Непродовольственные товары</i>				
Синтетические моющие средства	0,0	0,3	0,0	–
Изделия швейные	–	–	–	0,2
Электроосветительная арматура и электрические лампы	–	–	–	11,4

При анализе табл. 2 видно, что наиболее часто проблемы возникали при реализации колбасных изделий (29 % из проверенных образцов были признаны не соответствующими установленным нормам качества), рыбной продукции (около 15 %), сыров жирных (14,5 %). Среди импортных товаров снижение качества продукции отмечалось у следующих категорий продовольственных товаров: мясо и птица – 53,1 %, продукция рыбная – 21,2 %, кондитерские изделия – 55,8 %, консервы молочные – 71 %, консервы плодовоовощные и ягодные – 69,5 %.

Отсутствие реализации, наличие неиспользуемых запасов замедляет оборачиваемость оборотных средств, отвлекает из оборота материальные ресурсы, снижает темпы воспроизводства и ведет к большим издержкам по содержанию самих запасов [11, с. 62].

По этой причине важно выполнять непрерывный контроль за наличием и движением товаров. Использование в работе учетно-аналитической системы контроля движения товаров позволит не только осуществлять мониторинг ситуации по наличию и реализации товаров, но и производить прогнозирование показателей при принятии управленческих решений [11, с. 62].

Большие возможности для этой цели торговым организациям предоставляют многочисленные бухгалтерские программы: 1С:Управление торговлей 8.3 (редакция 11.3) 1С:Предприятие 8. Управление торговлей и взаимоотношениями с клиентами (CRM) 2.0 (программы, позволяющие полностью автоматизировать процесс учета в розничной торговле), Subtotal (программа для учета товаров, продаж, финансов: доходов и расходов в розничной торговле), Бизнес.Ру Розница, Инфо-Предприятие Склад, WinSprut Pro и др.

Однако до недавнего времени применение таких систем в розничной торговле было затруднено из-за трудоемкости такого учета ввиду большой номенклатуры товаров и значительного товарооборота.

С появлением необходимости применения онлайн-касс требования к уровню автоматизации учета товаров в розничной торговле значительно повысились. Теперь использование специальных приспособлений, считывающих наименование реализованного товара (например, при помощи штрих-кодирования) является необходимой реальностью, позволяющей обеспечить ввод большого количества данных о товарах в бухгалтерскую программу и тем самым обеспечить контроль за их движением.

Таким образом, было рассмотрено определение розничной торговли, оборота в розничной торговле, приведены статистические данные по г. Красноярску, например, динамика оборота розничной торговли за 2016 год, товаров, поступивших на рынок в 2015–2016 годах. Сформулированы выводы об особенностях реализации товаров в розничной торговле.

Библиографические ссылки

1. Гражданский кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон № 230-ФЗ от 18 дек. 2006 г. URL: <http://www.grazdansky.kodeks.ru> (дата обращения: 25.09.2017).
2. Агафонова М. Розничная торговля. М. : Академия, 2013. 422 с.
3. Гуккаев В. Розничная торговля. Правила, учет и налогообложение. М. : Бертон, 2013. 368 с.
4. Колыхан А., Морозова Т. Особенности операционной деятельности розничной торговли в условиях кризиса. М. : Вильямс, 2016. 120 с.

5. Лесных О. Учет товарных операций в розничной торговле. Понятие розничного товарооборота. М. : Академия, 2015. 187 с.
6. Портер М. Конкуренция (перевод с англ.). М. : Вильямс, 2015. 608 с.
7. Хабибуллина А. Особенности розничной торговли в регионах Российской Федерации. Уфа : Инфинити, 2017. 45 с.
8. Юрченко Б., Посохина Е. Исследование особенностей розничной торговли потребительской кооперации. Белгород : Кооперативное образование, 2014. 454 с.
9. Ритейл 2016: точки роста [Электронный ресурс]. URL : http://www.kommersant.ru/conffiles/docs/227/riteil_report_3.pdf (дата обращения: 25.09.2017).
10. Социально-экономическое положение Красноярского края [Электронный ресурс]. URL: http://www.krasstat.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_ts/krasstat/ru/publications/pubKras/official_publications/ (дата обращения: 15.10.2017).
11. Золотарева Г. И., Александрова У. А. Роль учетно-аналитической системы в контроле товарных запасов организации, осуществляющей мелкооптовую торговлю продуктами питания // Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики : сб. науч. тр. Красноярск, 2015. Вып. 14. С. 61–65.

© Дубцова Д. В., 2017

**АНАЛИЗ ФАКТОРОВ, ОКАЗЫВАЮЩИХ НЕГАТИВНОЕ ВЛИЯНИЕ
НА ЭКОНОМИЧЕСКУЮ БЕЗОПАСНОСТЬ ПРИ ДВИЖЕНИИ
МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ ПРЕДПРИЯТИЙ
ЛЕСНОЙ ОТРАСЛИ**

Г. И. Золотарева, А. Ю. Богданова, Е. С. Чернохатова

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

Выявлены особенности деятельности предприятий лесной отрасли. На основе выявленных особенностей были выделены пять наиболее значимых групп материально-производственных запасов (МПЗ). Кроме этого, была разработана схема документооборота операций по движению МПЗ, на примере горюче-смазочных материалов (ГСМ). Данная схема, позволила определить факторы, которые несут угрозы для бесперебойной работы предприятия и оказывают негативное влияние на экономическую безопасность предприятия в целом. С помощью опроса выявленные факторы были проранжированы в порядке значимости угроз, которые могли бы принести негативные последствия для деятельности предприятия. Для устранения данных угроз были разработаны рекомендации по контролю экономической безопасности при движении МПЗ лесной отрасли, которые позволили бы предприятиям избежать появления выявленных угроз.

Ключевые слова: предприятия лесной отрасли, экономическая безопасность, движение МПЗ, факторы, угрозы.

**ANALYSIS OF NEGATIVE FACTORS IMPACT ON ECONOMIC SECURITY
WHILE MOVING INVENTORIES OF FOREST ENTERPRISES**

G. I. Zolotareva, A. Yu. Bogdanova, E. S. Chernokhatova

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

In this work are revealed the activity peculiarities of forest industry enterprises. On the basis of the identified features was divided into five most important inventory groups. In addition, there was developed the scheme document operations for the movement of inventories on the example of fuel. This scheme allowed us to determine the factors that threaten business continuity and have a negative impact on the economic security of the enterprise as a whole. The survey identified factors were ranked in order of importance the threats that could bring negative consequences for the enterprise activities. To mitigate these threats, recommendations were developed to control the economic security in the inventories movement of the forest industry that would allow companies to avoid the identified threats.

Keywords: enterprises of forest industry, economic security, movement of inventories, factors, threats.

Характерными чертами развития предприятий лесной отрасли является бурный рост автоматизации и информационной поддержки бизнеса, модернизация производственных мощностей, обеспечивающих внедрение новых технологий в производственный процесс.

Однако чрезмерно активные действия в этом направлении могут поставить под угрозу их экономическую безопасность, которая определяется совокупностью условий по наличию и использованию имеющихся в распоряжении предприятия ресурсов для обеспечения стабильного функционирования его деятельности.

Это обуславливает необходимость создания такой системы учета и контроля ресурсов предприятия, которая обеспечила бы мониторинг наиболее важных показателей, характеризующих состояние экономической безопасности, и возможность прогнозирования развития ситуации в будущем в результате принимаемых управленческих решений.

Проведенное исследование научной литературы и описаний практических разработок в этой области [1–4] показало, что большое значение в обеспечении точности учета ресурсов и своевременности контроля за их сохранностью и использованием имеют:

- данные об отраслевых особенностях деятельности предприятия;
- декомпозиция ресурсов на однотипные совокупности, обладающие общими признаками;
- схема бизнес-процессов, расположение и движение ресурсов в процессе производственной деятельности предприятия.

Анализ отраслевых особенностей деятельности предприятий лесной отрасли (подробно описанных авторами ранее [5; 6]) позволил выделить наиболее значимые для этого бизнеса черты:

- 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 горюче-смазочных материалов (ГСМ), запчастей, спецодежды непосредственно на производственные участки ввиду их удаленности и малой мобильности используемой там спецтехники.

В процессе производства потребляется большое количество разнообразных видов сырья и материалов. Учитывая особенности деятельности предприятий лесной отрасли, были выделены пять наиболее значимых групп, которые обладают определенными отличиями по процедуре их получения, хранения, движения и использования.

К этим группам относятся древесное сырье и продукты его переработки; ГСМ; запчасти к машинам и производственному оборудованию; инструменты и производственный инвентарь; спецодежда.

Например, древесное сырье начинает свое движение на производственном участке, затем транспортируется к местам переработки либо временного хранения с целью накопления крупной партии под загрузку баржи или железнодорожного состава, либо транспортируется малыми партиями (лесовоз) непосредственно потребителю. Продукты переработки древесного сырья также транспортируются либо на пункты дальнейшей переработки (мебельные участки, фабрики и т. п.), либо в места временного хранения перед их реализацией или дальнейшей транспортировкой, но более крупной партией.

Инструменты и производственный инвентарь; спецодежда; запчасти к машинам и производственному оборудованию, наоборот, поступают от поставщиков на основной склад, а затем, по мере необходимости, передаются на производственные участки.

ГСМ в перечне категорий материально-производственных запасов заслуживает особого внимания, так как потребляется в больших объемах, требует специальных условий для транспортировки и хранения. При этом учет, документооборот и контроль фактического наличия и использования ГСМ обладает определенными специфическими чертами по отношению к другим категориям МПЗ предприятий лесной отрасли.

Данное исследование было произведено в отношении группы ГСМ, в целях определения наиболее уязвимых мест для экономической безопасности предприятия при их движении, повышения точности и оперативности учета и контроля материально-производственных запасов. Для этого была разработана схема документооборота операций по движению МПЗ (рис. 1).

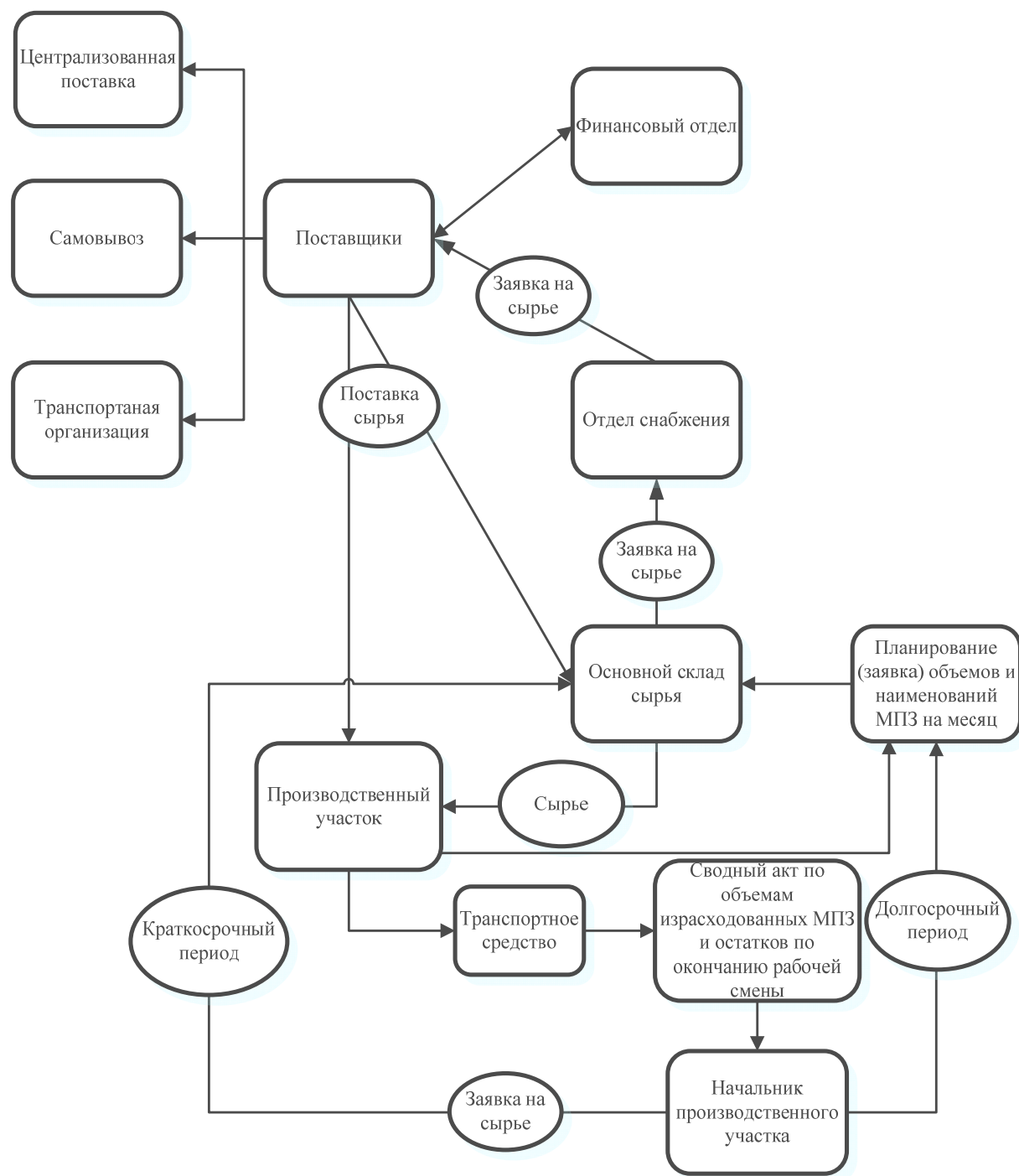


Рис. 1. Схема документооборота операций по движению МПЗ

В соответствии с данной схемой приобретение МПЗ, как правило, начинается с оформления заявки на приобретение в установленной на предприятии форме. Чаще всего инициатором такой заявки выступают производственные участки, которые сообщают на основной склад информацию о необходимом объеме МПЗ на предстоящий период деятельности.

Далее заявка передается в отдел снабжения. Данный отдел производит заключение договора купли-продажи с поставщиками и детализирует заявку по срокам, объемам, структуре и местам доставки МПЗ на предприятие (производственные участки или места стационарных заправочных пунктов).

После заключения договора и получения информации о сроках, объемах, структуре и местах доставки МПЗ поставщик выставляет счет на оплату, который в последствии поступает в финансовый отдел или непосредственно в бухгалтерию предприятия. Бухгалтерия в соответствии с указаниями финансового отдела и руководства предприятия формирует платежное поручение и производит оплату счета, что подтверждается выпиской банка.

На следующем этапе производится доставка МПЗ на предприятие. Это может осуществляться тремя способами: силами поставщика (централизованные поставки), силами самой организации (самовывоз); силами специализированных транспортных организаций.

Следует отметить, что ГСМ на предприятие может поступать как в отцепных цистернах, что позволяет спецтехнике производить заправку на временно оборудованных стационарных заправках непосредственно на производственных участках, так и в топливных бочках для заправки специальной техники. Кроме того, лесовозы могут заправляться также на стационарных официальных заправках (для контроля расхода ГСМ при движении лесовоза заполняется путевой лист).

Независимо от вида доставки поставщик обязан выдать организации-покупателю комплект всех необходимых документов: счета-фактуры, накладные, товарно-транспортные накладные и др. Причем к указанным документам должны прикладываться документы, которые подтверждают качество приобретенных МПЗ, например, сертификаты соответствия [5].

При централизованных поставках МПЗ приемка сырья и материалов осуществляется непосредственно на складе организации-покупателя. В том случае, если организация самостоятельно вывозит приобретаемые ценности, то приемка осуществляется на складе поставщика. В этом случае представитель организации-покупателя обязан предъявить поставщику доверенность (формы № М-2, № М-2а) и документ, удостоверяющий личность.

Доставка МПЗ может осуществляться как на производственный участок, так и на основной склад. Поступление МПЗ оформляется приходным ордером (форма № М-4).

В случае возникновения расхождений с данными сопроводительных документов, поступивших без документов, оформляется акт о приемке материалов (форма № М-7), а также пишется претензия в свободной форме.

В случае поступления МПЗ на основной склад (третий этап) его дальнейшее распределение производится на основании поданных производственными участками документов, например, лимитно-заборной карты (форма № М-8) или требования-накладной.

На производственном участке распределяются МПЗ по видам техники, что отражается в ведомости, установленной на предприятии формы.

По завершению производственного процесса и окончанию рабочей смены начальником производственного участка заполняется сводный акт по объемам израсходо-

ванных МПЗ и имеющихся остатков и формируется новая заявка о необходимых объемах на ближайшую перспективу. После чего цикл повторяется.

Выявленная схема документооборота операций по движению МПЗ позволила определить факторы, которые несут угрозы для бесперебойной работы предприятия и оказывают негативное влияние на экономическую безопасность предприятия в целом.

В общепринятом понимании, фактор – это причина, движущая сила какого-либо процесса, определяющая его характер или отдельные его черты [7].

Под «угрозой» понимается совокупность условий и факторов, которые могут стать причиной нарушения целостности, доступности, конфиденциальности [8].

Для того чтобы определить, какие из выявленных факторов наиболее часто способствуют появлению угроз, был проведен опрос руководителей и работников крупных предприятий лесопромышленного комплекса Кежемского района. Результаты этого опроса позволили проранжировать данные факторы по степени принесения наибольшего урона для производства (рис. 2).

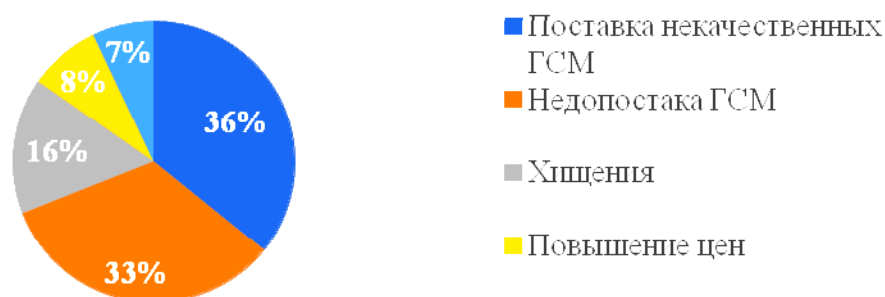


Рис. 2. Результаты проведенного опроса

На основе проведенного опроса, были сделаны следующие выводы:

- поставка некачественного ГСМ может повлиять на работоспособность производства, так как из-за некачественного вида ГСМ оборудование и спецтехника способна выйти из строя как на краткосрочный период, так и на долгосрочный;
- недопоставка ГСМ и запчастей может привести к простоям оборудования ввиду того, что на удаленные производственные участки данные виды МПЗ невозможно доставить в кратчайшие сроки, например, из-за отсутствия дорог;
- хищения, происходящие при перемещении ГСМ и запчастей между складами и производственными участками, могут привести к расхождениям между фактическим наличием данных МПЗ и данными складского учета;
- повышение цен также может привести к простоям оборудования, так как предприятие ищет аналогичный, но более дешевый вид ГСМ и запчастей.

Для предотвращения данных угроз необходимо придерживаться следующих мероприятий.

1. Для предотвращения угроз, связанных с поставкой некачественного ГСМ, следует:

- создать перечень показателей, которые позволят контролировать наличие (изменение) выявленных факторов;
- создать систему учетно-аналитического обеспечения, которая позволяла не только производить расчет выявленных показателей, но и прогнозировать развитие ситуации в результате выявленных угроз;
- проводить мониторинг рынка поставщиков, т. е. выбирать поставщиков, которые уверенно держатся на данном рынке и дорожат своей репутацией;

– при оформлении заявки особое внимание следует уделять заполнению технического задания.

2. При получении ГСМ, следует тщательно его проверять с помощью специализированных приборов. К таким приборам можно отнести ареометр.

3. Для предотвращения угрозы хищения ГСМ необходимо периодически проводить тарирование, также следует рассчитывать средний расход ГСМ в зависимости от сезонности и проводить систематические записи в путевом листе. Так, данные действия позволят контролировать расход ГСМ с наименьшей вероятностью хищений. Кроме этого, можно воспользоваться ГЛОНАСС/GPS-трекерами. В основе таких систем лежит высокоточный датчик количества топлива в баке, а также специализированный блок управления, отслеживающий параметры работы двигателя и определяющий реальный расход топлива (такие системы устанавливаются на различные виды машин и техники [8; 9].

4. Для устранения угрозы повышения цен на ГСМ и запчасти можно воспользоваться одним из способов: производить закупку ГСМ и запчастей с запасом на долгосрочный период, что поможет сократить затраты на кратковременный период либо снизить расход ГСМ, оптимизировать маршрут, вовремя производить техобслуживание.

Таким образом, придерживаясь данных рекомендаций, предприятию удастся избежать угроз, оказывающих негативное влияние на экономическую безопасность предприятия при движении МПЗ.

Библиографические ссылки

1. Гришаева А. И. Проблемы, связанные с учетом материально-производственных запасов // Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики : сб. науч. тр. Красноярск, 2015. № 14. С. 39–42.

2. Гурова Е. А. Факторы, влияющие на расход горюче-смазочных материалов на автотранспортных предприятиях // Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики : сб. науч. тр. Красноярск, 2015. № 15. С. 62–65.

3. Фокина О. В. Особенности учета материалов предприятий ракетно-космической промышленности // Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики : сб. науч. тр. Красноярск, 2015. № 15. С. 158–165.

4. Белоусов А. И., Шелухина Е. А. Организационно-аналитические аспекты ресурсосбережения на предприятиях нефтегазовой промышленности. – Экономический анализ: теория и практика. М. : Финансы и кредит. 2012. № 37. С. 50–59.

5. Золотарева Г. И., Гучинская Е. С., Богданова А. Ю., Федоренко И. В. Учет и контроль себестоимости продукции как элемент обеспечения экономической безопасности предприятий лесной отрасли // Лесной и химический комплексы – проблемы и решения. 2016. Том II. С. 190–196.

6. Золотарева Г. И., Богданова А. Ю., Гучинская Е. С. Рекомендации по формированию учетно-аналитической системы контроля материально-производственных запасов предприятий лесной отрасли // Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики : сб. науч. тр. Красноярск, 2016. № 18. С. 65–71.

7. Большая советская энциклопедия : [в 30 т.] / гл. ред. А. М. Прохоров. 3-е изд. М. : Советская энциклопедия, 1969–1978.

8. ГОСТ Р 53114–2008 Национальный стандарт Российской Федерации. «Защита информации. Обеспечение информационной безопасности в организации. Основные термины и определения» : утв. и введен в действие приказом Ростехрегулирования от 18.12.2008 № 532-ст. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 18.11.2017).

9. Российская Федерация. Законы. О безопасности [Электронный ресурс] : федер. закон: от 28.12.2010 г. № 390-ФЗ. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_108546/ (дата обращения: 18.11.2017).
10. Конценлидзе Н. А., Зиновьева И. С. Развитие лесной промышленности в России // Современные наукоемкие технологии. 2013. № 10. С. 291–292.
11. Мустафаева С. Р., Курбанова З. Б. Основные аспекты бухгалтерского учета материально-производственных запасов предприятия // Учетно-аналитическое обеспечение стратегии устойчивого развития предприятия. 2016. С. 115–118.
12. Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов [Электронный ресурс] : утв. приказом Минфина РФ от 28.12.2001 г. № 119н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_35543/ebcf03b742dbff96780a3378e9fd9ef685b61c0d/ (дата обращения: 19.11.2017).
13. Спешилова Н. В., Сладкова О. О. Проблемы учёта материально-производственных запасов и пути их решения // Новая наука: Современное состояние и пути развития. 2016. № 10-1. С. 171–178.
14. Жалсапова О. Б., Кораблева А. А. Понятие и сущность факторов и угроз финансовой безопасности региона // Потенциал российской экономики и инновационные пути его реализации. 2017. С. 43–47.
15. Таюрская Т. Н. Учет ГСМ: какой способ выбрать // Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита : материалы Междунар. науч.-практ. конф. / под ред. Е. М. Сорокиной ; Байкал. гос. ун-т. Иркутск, 2016. С. 351–356.

РОЛЬ УЧЕТА ЗАТРАТ И СЕБЕСТОИМОСТИ В СФЕРЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УСЛУГ

Г. И. Золотарева, Ю. А. Сафронова

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

Обоснована востребованность высшего образования в России, выполнен обзор статистических данных по студенческому контингенту обучающихся в российских высших учебных заведениях (далее – вузах). Авторами проведен анализ трансформации системы образования в России под влиянием Болонского процесса, выполнен обзор образовательных услуг, предлагаемых российскими вузами, с учетом рейтингов наиболее популярных направлений специальностей и стоимости образовательных услуг. Представлены результаты анализа применяемых в практике российских вузов методик расчета стоимости образовательных услуг, обоснована необходимость совершенствования учетного процесса в отношении структуры затрат на предоставление образовательной услуги и корректировки структурных элементов себестоимости образовательных услуг, описана роль учета затрат и себестоимости образовательных услуг.

Ключевые слова: высшее образование, образовательные услуги, методики расчета себестоимости.

ROLE OF COSTS AND COST PRICE IN THE SPHERE OF EDUCATIONAL SERVICES

G. I. Zolotareva, Y. A. Safronova

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

The article substantiates the relevance of higher education in Russia, reviews the statistical data on student contingent of students in Russian Universities. The authors analyze the transformation of the education system in Russia under the influence of the Bologna process, reviews the educational services offered by Russian Universities, with the ratings of the most popular areas of specializations and cost of educational services. The article presents the results of the analysis of calculating methods the cost of educational services used in the practice of Russian universities, substantiates the need to improve the accounting process in relation to the cost structure for providing educational services and the adjusting the structural elements of the cost of educational services, describes the role of cost accounting and the cost of educational services.

Keywords: higher education, educational services, methods of calculating the cost price.

В современном мире образование в целом, и высшее образование в частности, является важным условием созидательной деятельности человека. Специалист, который способен к поиску и освоению новых знаний и принятию нестандартных решений, является основной ценностью и капиталом современного общества. Образование в современном информационном обществе открывает новые возможности для самореализации и развития, получения новых компетенций и практических навыков. Образование варьируется от классического дошкольного, школьного, среднего профессионального и высшего образования до обширного спектра послевузовского и дополнительного образования.

Количество людей, получающих высшее образование в учебных заведениях Российской Федерации, по данным Министерства образования и науки РФ в 2016 году составило 4,7 млн человек. Дифференциация по формам обучения представлена в табл. 1 [1].

Таблица 1

**Расчетные показатели по численности студентов
образовательных организаций высшего образования РФ, 2016 г., человек**

Среднего- довая чис- ленность студентов	из них осваивающих образовательные программы:					
	бака- лав- риата	специа- литета	магист- ратуры	подготовки квалифици- рованных рабочих, служащих	подготовки специалис- тов сред- него звена	подготовки науч- но-педагогических кадров в аспиран- туре (адъюнктура), программы орди- натуры, програм- мы ассистентуры- стажировки
4716674	3140392	728690	364030	5658	376220	101683

Из общего числа получающих высшее образование, количество обучающихся в государственных (муниципальных) образовательных организациях представлено в табл. 2 [1].

Таблица 2

**Расчетные показатели по численности студентов РФ в 2016 г.
(государственные (муниципальные) образовательные организации)**

Средне- годовая числен- ность студен- тов	из них осваивающих образовательные программы:					
	бака- лав- риата	специа- литета	маги- стра- туры	подготовки квалифици- рованных рабочих, служащих	подго- товки специа- листов среднего звена	подготовки научно- педагогических кадров в аспирантуре (адъюнк- туре), программы орди- натуры, программы ас- систентуры-стажировки
4208343	2735382	692564	348388	4390	329222	98397

Статистические данные по количеству обучающихся в частных образовательных организациях представлены в табл. 3 [1].

Число российских образовательных организаций, оказывающих услуги высшего образования, в 2015–2016 гг. составило 896 (в том числе: государственных и муниципальных – 530, частных – 366) [1].

**Расчетные показатели по численности студентов РФ в 2016 г.
(частные образовательные организации)**

Среднего- довая чис- ленность студентов (сумма граф 3–8)	из них осваивающих образовательные программы:					
	бака- лав- риата	специа- литета	магистра- туры	подготовки квалифици- рованных рабочих, служащих	подготовки специалис- тов сред- него звена	подготовки научно-педаго- гических кадров в аспирантуре (адъюнктуре), программы орди- натуры, програм- мы ассистентуры- стажировки
508331	405011	36126	15642	1268	46998	3286

Каждое направление предоставления образовательных услуг обладает определенными особенностями, при этом сфера образовательных услуг постоянно изменяется и совершенствуется. Важное влияние на эти изменения оказало присоединение к Болонскому процессу. Взятое на себя обязательство по введению двухступенчатой системы образования (бакалавриат и магистратуру) Россия выполнила в полном объеме.

При этом сохранился и традиционный специалитет, как правило, это специальности на тех направлениях подготовки, где необходима профессиональная и углубленная специализация. Свою систему подготовки сохранили авиационные, медицинские, архитектурные, художественные и творческие вузы. Связано это с тем, что бакалавриат не подразумевает изучение профессиональных и специализированных дисциплин в достаточном объеме.

Благодаря Болонской системе образования российские студенты на первой ступени обучения могут получать знания европейского уровня, а также поступать в магистратуру и продолжать обучение в странах ЕС. Кроме того, появились возможности углубленного взаимодействия с международными вузами в научно-исследовательской деятельности [2, с. 16].

При выборе вуза абитуриенты в числе прочих факторов (наличие бюджетных мест, стоимость обучения, наличие общежития, качество аудиторного фонда) ориентируются также на рейтинг вузов, составляемый Министерством образования РФ или аккредитованными рейтинговыми агентствами.

Ежегодно обзорами и сбором статистики занимаются РОССТАТ, ФОМ, ВЦИОМ, журналы «Эксперт РА», маркетинговые центры и многие другие организации [3, с. 418].

В качестве критериев оценки выбираются показатели, характеризующие деятельность вузов, например, такие как:

- уровень профессорского преподавательского состава;
- аудиторный фонд;
- уровень информатизации;
- количество публикаций, защищаемых диссертаций;
- бюджетные ассигнования на научные исследования;
- техническое оснащение и использование передовых технологий и т. д. [3, с. 418].

Согласно списку «Эксперт-400» (рейтинг крупнейших российских компаний, опись первого эшелона) в правлении ведущих компаний больше всего выпускников МГУ, Финансового университета, РАНХиГС, а также РЭУ им. Плеханова (рис. 1) [4].

Среди 26 вузов Красноярска наилучший результат в рейтинге вузов России у СФУ – 42-ое место, с суммарным количеством баллов – 502,4. Сибирский государст-

венный университет науки и технологий имени М. Ф. Решетнева занимает 111-ое место (455,3 балла); Красноярский государственный аграрный университет занимает 209-ое место (433 балла); КГПУ – Красноярский государственный педагогический университет им. В.П. Астафьева занимает 219-ое место (419,4 балла) [5].

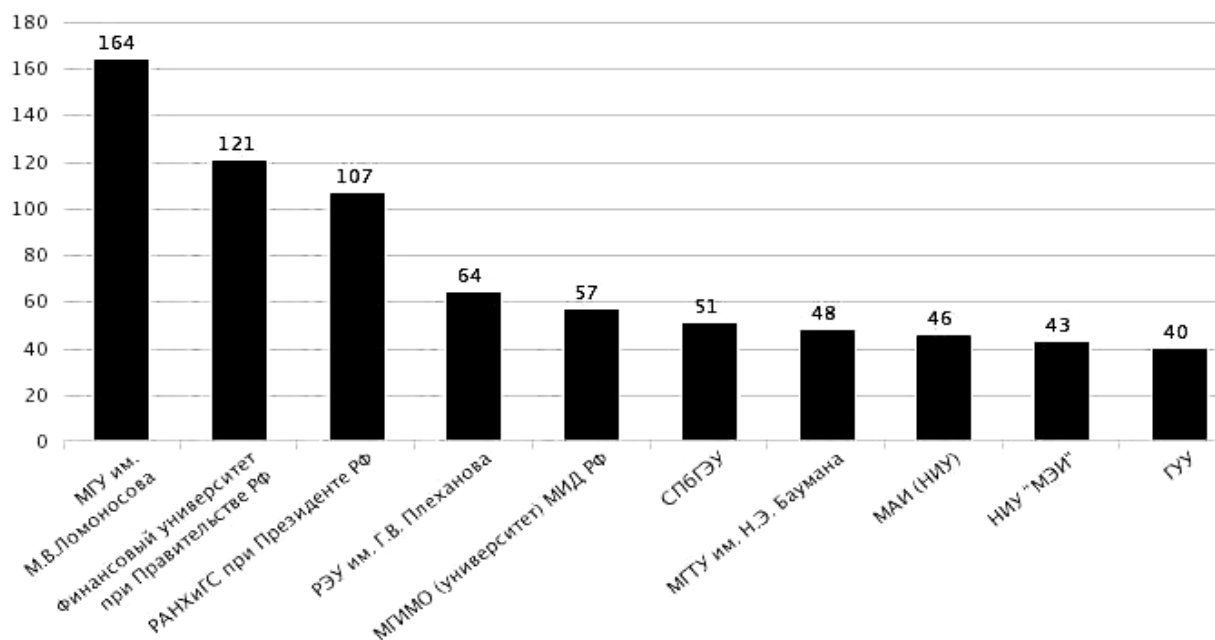


Рис. 1. Рейтинг вузов с наибольшим числом выпускников, занимающих руководящие должности в крупнейших компаниях России (2015–2016 гг.)

Анализ статистических данных по направлениям подготовки показал, что наиболее популярными среди абитуриентов остаются экономические, юридические и гуманитарные специальности. Отмечается рост интереса к специальностям в области IT-технологий, а также медицинским направлениям.

Несмотря на то, что количество бюджетных мест в вузах сократилось, число студентов постоянно растет. Данному обстоятельству способствует расширение рынка образовательных услуг на коммерческой основе, увеличение числа предоставляемых услуг. Однако в последнее время рост замедлился. Основной причиной послужило изменение демографической ситуации. Серьезным препятствием стал также рост стоимости образовательных услуг в 2017 г.

В 2015–2016 гг. стоимость обучения в российских вузах варьировалась от 18 тысяч до 420 тыс. рублей в год [6].

Среди вузов с самой высокой стоимостью обучения по программам бакалавриата и специалитета преобладают нетехнические вузы. Цены на обучение в ведущих столичных вузах, по сути, сравнялись со стоимостью учебы в ведущих восточноевропейских и азиатских университетах.

Самое дорогое обучение в МГИМО и НИУ ВШЭ. Рейтинг вузов с самой высокой стоимостью обучения можно увидеть на рис. 2 [4].

В 2017 году стоимость образования повысилась в среднем на 20–50 тысяч рублей. Ставки подняли все вузы, даже частные и региональные. Причиной послужило положение законодательства, согласно которому цены на образовательные услуги не могут опускаться ниже уровня, установленного Министерством образования и науки.

Получение вузами права на осуществление платной образовательной деятельности сделало их полноправными участниками рыночных отношений, выходящими

на рынок со своими образовательными услугами и зависящими в финансовом плане от спроса на предлагаемые ими услуги [7, с. 52].

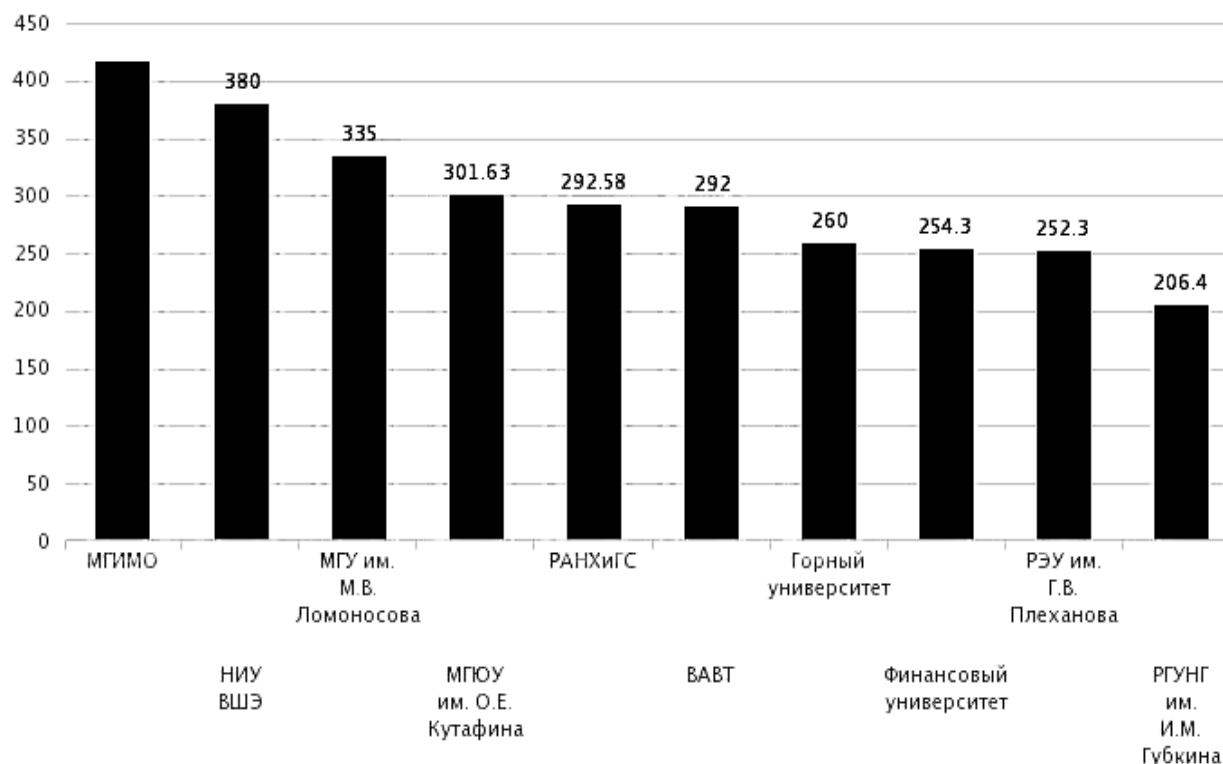


Рис. 2. Средняя стоимость обучения на первом курсе по очным программам бакалавриата в год, тыс. рублей (2016 г.).

Таким образом, рыночные отношения в образовании обусловили развитие конкуренции между вузами. Это побудило последних занимать активную рыночную позицию, повышать качество и расширять перечень оказываемых образовательных услуг [8, с. 134].

В настоящее время существуют несколько методов установления стоимости на образовательные услуги. По сути механизмы, лежащие в их основе, можно разделить на две группы. К первой группе относится рыночный механизм, ко второй – затратный [9, с. 77].

К группе, которая основана на рыночном механизме ценообразования, можно отнести метод «ощущаемой ценности». Это принципиально иной подход по сравнению с затратным способом. Базой для определения цены в этом случае является оценка полезности услуги, которая производится потенциальным потребителем. Ключевым фактором установления цены в этом случае является восприятие потребителем ценности услуги, а не издержек. Установление цены основывается на выявлении потребностей и проведении оценок соотношения между ценой и ценностью образовательного продукта, которая во многом определяется имиджем вуза, его местоположением и т. д. Преимуществом данного механизма является гибкость и адаптивность с учетом изменения рыночной ситуации. Недостатком является вероятность непокрытия себестоимости. Помимо обозначенных недостатков, у данных подходов есть еще один важный общий недостаток – несоответствие цены образовательных услуг, ее ценности для клиента и отсутствие связи рынка образовательных услуг и рынка труда [9, с. 78].

Методы, которые ориентированы на конкурентов, опираются на анализ цен других вузов по аналогичным образовательным программам. В данном случае вуз ориен-

тирует свои цены не на затраты и спрос, а на текущие цены конкурентов на рынке образовательных услуг. Возможность применять эту группу методов во многом зависит от степени дифференцирования образовательных продуктов, чувствительности потребителей услуг к цене, рыночной доли, принадлежащей данному субъекту рынка. В зависимости от конкурентной ситуации на рынке образовательных услуг вузы могут выбирать различные методы из этой группы:

- ориентация на средние рыночные цены;
- ориентация на ценового лидера;
- ценовой картель (соглашение конкурирующих субъектов рынка образовательных услуг об установлении единых цен).

Для новых образовательных учреждений России характерно использование рыночного механизма ценообразования, в рамках которого цены на образовательные услуги устанавливаются в соответствии с конъюнктурой рынка, с учетом цен конкурентов, а также уровнем спроса.

Эти вузы являются полностью частными и не получают государственной поддержки и финансирования. В таких учреждениях нет бюджетных мест. Рынок оказывает на них гораздо большее влияние, из-за чего увеличиваются риски.

Конкурентные методы привлекают многие вузы в основном своей простотой и оперативностью, возможностью учитывать рыночную ситуацию.

Но как показывает практика, автономное использование какого-либо одного метода ценообразования в итоге не является эффективным. Целесообразным считается формирование цены на основе комплексного сочетания методов, это позволяет учитывать:

- приемлемость уровня цен на образовательные услуги с точки зрения потенциальных потребителей;
- соответствие цены образовательной услуги расчету затрат;
- уровень цен конкурентов.

В итоге следует сказать, что чем плодотворнее и в конечном итоге незаменим образовательный продукт, тем выше будет его потребительная стоимость на рынке.

Суть затратного метода заключается в том, что образовательная организация определяет себестоимость образовательной услуги и цену за предоставление данной услуги, выставляя таким образом обеспеченность окупаемости всех затрат и получение плановой прибыли.

Для определения цены принимается во внимание расчетная величина себестоимости образовательной услуги, которая может ориентироваться:

- на фактические затраты, понесенные в прошлом периоде, скорректированные на величину инфляции;
- плановые затраты, также опирающиеся на данные о фактических затратах, понесенных в прошлом периоде, но содержащие кроме корректировки на величину инфляции дополнительные корректировочные коэффициенты, отражающие затраты на достижение поставленных стратегических целей;
- затраты, определяемые установленными контролирующими организациями нормами и нормативами.

В совокупности уровень цен на образовательные услуги вуза должен обеспечить окупаемость всех его затрат (за минусом получаемых бюджетных средств) и в итоге принести запланированную норму прибыли.

Преимуществом данного механизма является обеспечение безубыточности образовательного учреждения.

Недостатком является обособленность от рыночной ситуации.

Но имеются и другие недостатки. Одним из них является проблема выбора базы распределения. Как правило, большинство отечественных вузов при расчете себестоимости распределяют затраты на одного студента. Это оправдано тем, что конечной целью расчета себестоимости является стоимость образовательной услуги для конкретного обучающегося – получателя данной услуги. Но трудность заключается в том, что не все статьи затрат можно отнести на каждого студента в равной мере [10, с. 165].

Кроме того, особые трудности возникают в тех случаях, когда обучение на коммерческой основе происходит в тех же помещениях и с использованием того же оборудования, что и обучение бюджетного контингента, так как создается впечатление того, что все эти объекты эксплуатируются бесплатно. Поэтому возникает объективная необходимость проведения анализа состава затрат, разработки удобной для проведения дальнейших расчетов группировки, выбора базы для распределения непрямых затрат и разработки алгоритма [11].

Каждая образовательная услуга по-своему индивидуальна, и при расчете себестоимости обучения на каждой конкретной специальности может потребоваться разный подход. Кроме того, даже в рамках определения затрат на предоставление образовательной услуги одной конкретной специальности требуется дифференцированный подход к расчету стоимости на разных курсах обучения. Необходимость такой детализации делает затратный метод весьма громоздким и трудоемким. Но с развитием ИТ-технологий в бухгалтерском учете данный способ становится весьма привлекательным и обеспечивает финансовую устойчивость образовательному учреждению в краткосрочном и среднесрочном периоде.

Именно поэтому к структуре затрат образовательного учреждения, точности их учета предъявляются столь повышенные требования. При этом многие авторы сходятся во мнении, что классическая структура себестоимости образовательных услуг далека от совершенства. И даже предлагаемая Министерством образования и науки Российской Федерации структура нормативной себестоимости оказания одной образовательной услуги не обеспечивает необходимой точности в расчете стоимости оказанной услуги в целом за весь период обучения в силу того, что показатели, обозначенные в рамках государственного задания, ориентированы на укрупненную группу специальностей, не учитывают специфику подготовки по каждому конкретному направлению и особенности обучения в данном образовательном учреждении.

В то же время существует определенный парадокс в том, что, обеспечив необходимую и точную детализацию учета фактических затрат, утяжелив тем самым базу данных и увеличив трудозатраты на ввод необходимых данных, уровень достоверности информации о произведенных расходах при этом не повысится, а, отнюдь, наоборот, может снизиться в силу увеличения количества возможных ошибок при отражении данных в учете. Поэтому образовательным учреждениям следует, с одной стороны, избегать излишней детализации учета фактических затрат, с другой – обеспечить возможность использования получаемых в бухгалтерском учете данных для дальнейшего использования: расчета и контроля себестоимости образовательных услуг, цен на предоставление конкретных услуг и иных расчетов, необходимых для принятия управленческих решений.

Многие образовательные учреждения [12; 13, с. 48–49; 14], формируя и утверждая методику определения затрат на оказание платных образовательных услуг, берут за основу группировку затрат по так называемым «стоимостным группам специальностей и направлений подготовки». Это позволяет им укрупнить аналитику и избежать ее излишней детализации.

Таким образом, можно сделать вывод о необходимости применения в учетном процессе образовательных учреждений обоснованной детализации и группировки за-

трат, позволяющих произвести расчет себестоимости образовательных услуг и обеспечивающих информационную базу для принятия управленческих решений.

Необходимость применения подобных способов расчета себестоимости услуг в настоящее время диктуется особенностями деятельности образовательных учреждений на рынке образовательных услуг.

Информация о себестоимости специальностей и направлений подготовки с учетом их видов и форм имеет важное значение для осуществления эффективной политики вуза для определения достаточности размера установленной платы за обучение по каждой специальности.

Мировая и отечественная практика учета и контроля затрат свидетельствует о том, что системное внедрение инструментов управления затратами позволяет сэкономить до 20 % [15, с. 355].

В заключение необходимо добавить, что совершенствование порядка учета затрат и разработка методик калькулирования себестоимости образовательных услуг должны основываться только на правильных, научно обоснованных определениях объектов калькулирования и непременно учитывать специфику образовательной деятельности вуза. Ведь правильное определение затрат является одной из основных задач управленческого и бухгалтерского учета любой организации. Важность управления затратами обусловлена тем, что решение большинства управленческих задач связано с анализом доходов и расходов, а показатели эффективности работы организации во многом определяются величиной и механизмом формирования себестоимости.

Правильная учетная политика в этом вопросе позволит образовательному учреждению осуществлять безубыточную экономическую деятельность и поддерживать конкурентоспособность на современном динамично трансформирующемся рынке образовательных услуг.

Библиографические ссылки

1. Министерство образования и науки РФ [Электронный ресурс]. URL: минобрнауки.рф (дата обращения: 10.10.2017).
2. Булавенко О. Болонская декларация и структурная перестройка процесса обучения // Народное образование. 2005. № 7. С. 15–17.
3. Ребрикова Н. В., Колесникова О. В. Исследование рынка образовательных услуг: краткий обзор // Молодой ученый. 2017. № 14. С. 417–420.
4. Рейтинговое агентство «Эксперт РА»: [Электронный ресурс]. URL: <https://raexpert.ru> (дата обращения: 12.10.2017).
5. Вузы Красноярска – 2017 [Электронный ресурс]. URL: <http://vuzoteka.ru/%D0%B2%D1%83%D0%B7%D1%8B/%D0%9A%D1%80%D0%B0%D1%81%D0%BD%D0%BE%D1%8F%D1%80%D1%81%D0%BA> (дата обращения: 05.11.2017).
6. Федеральный портал «РОССИЙСКОЕ ОБРАЗОВАНИЕ»: [Электронный ресурс]. URL: <http://www.edu.ru/ratings/stoimost-obucheniya-v-vuzah-rossii-2016> (дата обращения: 12.10.2017).
7. Кельчевская Н. Р., Слукина С. А. Методические вопросы определения точки безубыточности для образовательной деятельности вуза и оптимизации уровня цены образовательных услуг // Университетское управление: практика и анализ. 2003. №2(25). С. 52–58.
8. Крылова А. Н. Особенности образовательной деятельности высших учебных заведений и их влияние на управленческий учет затрат // Проблемы и перспективы экономики и управления : материалы Междунар. науч. конф. СПб. : Реноме, 2012. С. 133–142.

9. Баранова И. В. Механизм ценообразования на рынке образовательных услуг: особенности и перспективы совершенствования // Известия Волгоградского государственного технического университета. 2015. № 9 (169). С. 76–81.
10. Астафьева Е. С. Проблемы расчета себестоимости и формирования стоимости платных образовательных услуг. Территория новых возможностей // Вестник Владивостокского государственного университета экономики и сервиса. 2012. № 1. С. 164–173.
11. Камакина О. В., Саксонова Е. Л., Трунова И. В. Методика расчета цены образовательной услуги учреждений профессионального образования. [Электронный ресурс]. URL: <http://management-rus.ru/economics/prof-obrazovanie.php> (дата обращения: 12.10.2017)
12. Методика определения затрат на оказание платных образовательных услуг [Электронный ресурс] // Научный МЭИ. 2015. С. 7. URL: https://mpei.ru/Education/StudyProcess/Documents/met_1.pdf (дата обращения: 12.10.2017).
13. Ястребова, О. К. Развитие нормативного бюджетного финансирования высшего образования // Финансовый журнал . 2015. №1. С. 41–541.
14. Повышение качества финансового менеджмента учреждений как инструмент обеспечения эффективности их деятельности: методические материалы Департамента финансов, организации бюджетного процесса, методологии и экономики образования и науки, Министерство образования и науки Российской Федерации [Электронный ресурс]. URL: http://www.cbias.ru/wp-content/uploads/2016/10/2016_10_10_Metod_rekom_po_kach_fin_mened_zhmenta.pdf (дата обращения: 12.11.2017).
15. Варкулевич Т. В., Кузьмичева И. А. Система управления затратами на образовательные услуги государственного образовательного учреждения в его финансовой политике // Проблемы современной экономики. 2014. № 2 (50). С. 353–355.

© Золотарева Г. И., Сафронова Ю. А., 2017

**РАЗРАБОТКА СИСТЕМЫ СБАЛАНСИРОВАННЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ
В УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

Т. Б. Зыкова

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

В современных условиях внутренняя отчетность организации является значимым источником информации для принятия управленческих решений как оперативных, так и стратегических. В этой связи все большую актуальность приобретает проблема интеграции системы сбалансированных показателей в систему управленческой отчетности. Введение сбалансированной системы показателей в систему отчетности приведет к повышению ее информативности для обеспечения эффективного управления организацией. Управленческая отчетность включает в себя прогнозную отчетность (о формировании стратегии организации) и отчетность о результатах. Система управленческой отчетности имеет иерархическую структуру в зависимости от структуры системы управления, соответственно, система сбалансированных показателей также должна формироваться по этому же принципу. Включение в состав управленческой отчетности сбалансированной системы показателей позволяет достичь определенных преимуществ, что в конечном итоге позволит достичь наилучших результатов функционирования организации.

Ключевые слова: система сбалансированных показателей, управленческая отчетность, стратегическое управление, стратегия.

**DEVELOPMENT OF BALANCED SCORECARD
IN MANAGEMENT REPORTING**

T. B. Zyкова

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

In modern conditions the internal reporting of company is an important source of information for making management decisions, both operational and strategic. In this regard, all the more urgent the problem of integrating the balanced scorecard into the management reporting system. The introduction of the balanced scorecard in the reporting system will lead to an increase in its information content to ensure effective management of the company. Management reporting includes forecast reporting (on the formation of the company strategy) and reporting on the results. The management reporting system has a hierarchical structure depending on the structure of the management system, accordingly the balanced scorecard should also be formed on the same principle. The inclusion of a balanced scorecard in management reporting allows to achieve certain advantages, which ultimately will achieve the best results of the functioning of the company.

Keywords: balanced scorecard, management accounting, strategic management, strategy.

В настоящее время коммерческие организации функционируют в быстро изменяющихся внешних и внутренних социально-экономических условиях. В этой связи им необходимо грамотно определять стратегические цели, которые требуют, в свою очередь, пересмотра в соответствии с требованиями быстро изменяющейся рыночной ситуации и внешней среды. Поэтому все большее значение приобретают разработка и реализация такой стратегии развития организации, которая направлена на укрепление конкурентных преимуществ, устойчивый экономический рост и высокие финансовые результаты деятельности.

По мнению О. С. Виханского, «стратегическое управление – это такое управление организацией, которое опирается на человеческий потенциал как на основу организации, ориентирует производственную деятельность на запросы потребителей, гибко реагирует и проводит своевременные изменения в организации, отвечающие вызову со стороны окружения и позволяющие добиться конкретных преимуществ, что в совокупности дает возможность организации выживать в долгосрочной перспективе, достигая при этом своих целей» [1, с. 13]. Целью стратегического управления является обеспечение эффективного функционирования, выживаемости предприятия на сравнительно длительную перспективу [9].

Перспективным инструментом стратегического управления является сбалансированная система показателей, основанная на причинно-следственных связях между стратегическими целями, отражающими их параметрами и факторами получения планируемых результатов. Концепция сбалансированной системы показателей (ССП) в качестве одного из важнейших инструментов стратегического управленческого учета, которым использовался стратегический менеджмент, была разработана американскими учеными Робертом Капланом и Дейвидом Нортон в начале 1990-х годов [13; 14]. В дальнейшем исследования в этой области осуществлялись многими авторами.

Сбалансированная система показателей представляет собой систему краткого описания и увязки многочисленных целей организации – среднесрочных и стратегических [12]. Сбалансированная система показателей представляет собой группировку взаимосвязанных показателей, выделенных в качестве ключевых в рамках корпоративной стратегии, достижение значений которых позволяет реализовать обозначенную стратегию [2, с. 45].

Сбалансированная система показателей – это инструмент стратегического управления, который позволяет связать операционную деятельность организации с ее стратегией, она отражает то равновесие, которое сохраняется между краткосрочными и долгосрочными целями, финансовыми и нефинансовыми показателями, основными и вспомогательными параметрами, а также внешними и внутренними факторами деятельности.

Правильное применение методологии позволяет решить задачи, показанные на рис. 1.

Применение системы сбалансированных показателей позволяет перевести стратегию функционирования организации на оперативный уровень деятельности. Это достигается:

- созданием системы управления организацией, позволяющей планомерно реализовывать стратегические планы, переводя их на язык операционного управления и контролируя реализацию стратегии посредством ключевых показателей эффективности;
- созданием показателей деятельности менеджеров более высокого уровня, включающих в интегрированном виде задачи и показатели управляющих более низкого уровня организационно-функциональной структуры;
- обеспечением реализации стратегии регулярной деятельностью всех подразделений, управляемой с помощью планирования, учета, контроля и анализа сбалансированных показателей, а также мотивации персонала на их достижение;

- устранением разрыва между целями организации и их операционной реализацией, а также оперативным реагированием на изменения;
- оценкой успешности любого затратного проекта;
- привязкой цели организации к деятельности персонала.

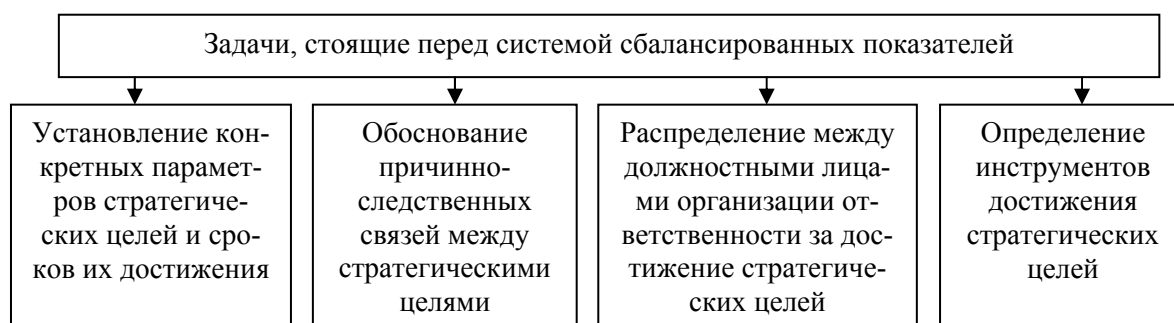


Рис. 1. Задачи, решаемые системой сбалансированных показателей

В этой связи представляется важным интегрировать сбалансированную систему показателей в систему внутренней (управленческой) отчетности в целях повышения ее информативности для обеспечения эффективного управления организацией в условиях современной рыночной экономики [8; 9].

Управленческая отчетность – это определенным образом сгруппированные данные, предназначенные для внутреннего пользования в управлении предприятием [4, с. 143]. Ее назначение в деятельности организаций можно определить по направлениям, показанным на рис. 2.

Поскольку в системе управления различают стратегический и оперативный уровни, то и в системе внутренней (управленческой) отчетности также подразделяют стратегическую отчетность и собственно управленческую отчетность, отражающую показатели бюджетирования, текущего функционирования организации и его контроля.

Стратегическая управленческая отчетность – это форма отражения стратегических задач и стратегических планов действий организации в конкретных показателях [5, с. 61]. Ее основной задачей является обеспечение условий для объективного анализа эффективности деятельности организации с целью принятия стратегических управленческих решений.

Система управленческой отчетности является важным элементом информационного обеспечения управления. Необходимо отметить, что в ходе наблюдений за системами информационного обеспечения в различных компаниях были выявлены некоторые существенные и общие для многих предприятий слабые стороны [3, с. 347]:

- с одной стороны, отчеты и информация, которые подаются руководству, слишком объемны, а с другой – отчеты не содержат информацию, которая необходима для управления соответствующим подразделением;
- отчеты ориентируются на агрегированную финансовую информацию (показатели для оперативного управления и для краткосрочной обратной связи как на уровне менеджмента, так и на уровне сотрудников в большинстве случаев отсутствуют или не имеют прямого отношения к целям предприятия);
- цифры и отчеты носят формальный характер, поскольку предоставляются без содержательной взаимосвязи с реальной жизнью предприятия, с проектами, целями и стратегией;
- цели, определенные в рамках стратегии, редко включаются в систему оперативного управления;
- составляемые отчеты не ориентированы на потребности пользователей-менеджеров, так как в них вместо анализа данных доминирует описание цифр.

Эти недостатки возможно снизить или устранить при помощи системы сбалансированных показателей, которая должна найти свое отражение в управленческой отчетности. Отчетность, составленная на основе сбалансированной системы показателей, может служить основой для периодического обсуждения итогов работы организации и оценки степени достижения стратегических целей. Такой формат отчетности в организации может существовать в дополнение к традиционной системе отчетов, информируя о состоянии оперативной деятельности [3, с. 349].

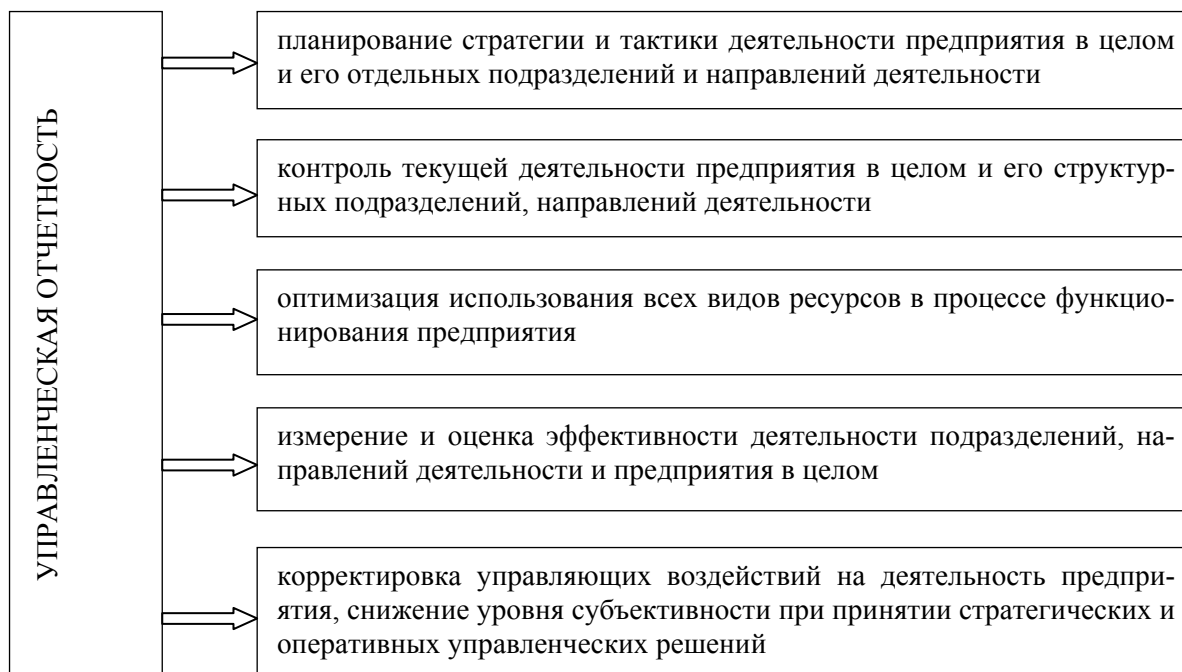


Рис. 2. Назначение внутренней (управленческой) отчетности

Включение сбалансированной системы показателей в управленческую отчетность позволит повысить эффективность системы стратегического и оперативного управления организацией на основе измерения и оценки ее эффективности с помощью набора оптимально подобранных показателей, отражающих все аспекты деятельности организации: финансовые, производственные, маркетинговые, инновационные, инвестиционные, управленческие и т. д.

Система сбалансированных показателей рассматривает цели и стратегию организации в разрезе масштабной системы оценки ее деятельности, обеспечивая определенной методикой для создания системы стратегических критериев и системы управления. Эта система оценивает деятельность организации на основе четырех сбалансированных параметров: финансы, взаимоотношения с клиентами, внутренние бизнес-процессы, обучение и повышение квалификации персонала.

Для эффективного выполнения стратегических задач, поставленных менеджментом перед организацией, а также соответствия высокому уровню корпоративной социальной ответственности организации вводят в повседневную деятельность систему сбалансированных показателей, которая на уровне бизнес-процессов реализуется через исполнение ключевых показателей эффективности. Ключевые показатели эффективности представляют собой стоимостные, натуральные или относительные показатели, которые оценивают степень достижения поставленных целей и служат инструментом выявления областей совершенствования деятельности. Они, в свою очередь, могут раскрываться в корпоративной отчетности [7].

Ключевые показатели эффективности сферы «Финансы» являются одними из ключевых составляющих сбалансированной системы показателей, так как финансовые результаты являются основными в оценке текущей деятельности организации. Высокая эффективность текущей деятельности, в свою очередь, предоставляет организации возможность выйти на качественно новый уровень – уровень социально ответственной компании. К показателям этой группы, которые должны быть представлены в управленческой отчетности, можно отнести показатель размера чистой прибыли, рентабельность собственного капитала, отношение операционных расходов к операционным доходам, остаток наличности на счетах; рентабельность продукции и др. Все эти показатели показывают уровень эффективности ведения текущей деятельности организации и ее финансовую способность к осуществлению деятельности.

Ключевые показатели эффективности, связанные с внешним окружением организации и ее отношениями с клиентами определяют ожидания стейкхолдеров в отношении интеграции ожиданий с целями организации, а также способности компании к высокой эффективности развития бизнеса. В связи с этим в управленческую отчетность целесообразно включить такие показатели, как объем реализации товаров (услуг), характеризующий уровень развития клиенто-ориентированности; уровень удовлетворенности клиентов; уровень потребления ресурсов; показатели, связанные с защитой окружающей среды; качество взаимоотношений с клиентами; приобретение новых клиентов; доля рынка в целевых сегментах и т. д. Данная группа показателей эффективности наиболее адекватно может отражать способность организации к ответственному ведению бизнеса.

Ключевые показатели эффективности, отражающие внутренние процессы предприятия, определяют основные процессы, которые организации необходимо усовершенствовать для укрепления конкурентных преимуществ и для обеспечения лояльности стейкхолдеров. Показатели данной группы основываются на процессах, осуществляющих основной вклад в достижение намеченных финансовых результатов, и удовлетворении покупателей. В управленческой отчетности для этих целей следует отражать такие показатели (в зависимости от специфики деятельности организации), как качество производимой продукции; уровень производительности труда; время производства продукции или оказания услуги при сохранении надлежащего качества; количество забракованной продукции; количество инновационных разработок; качество и время разработки продукта; качество послепродажного обслуживания; количество и частота сбоев производственного процесса.

Ключевые показатели эффективности, отражающие способность предприятия к обучению и росту, подлежащие отражению в управленческой отчетности: численность персонала; уровень производственного травматизма; доля сотрудников компании, прошедших обучение; уровень профессиональных заболеваний; коэффициент потерянного рабочего времени; текучесть кадров в разбивке по возрастной группе, полу и региону; существующие программы корпоративного образования и консультирования; доля сотрудников, для которых проводятся периодические оценки результативности и развития карьеры; генерация инициатив и удовлетворенность сотрудников; индекса удовлетворенности персонала трудом.

На основе включения в управленческую отчетность системы сбалансированных показателей можно сформировать два типа отчетов (две части отчетности):

- 1) документирование стратегии подразделения;
- 2) отчетность о состоянии реализации стратегии [8].

Эта система управленческой отчетности представлена на рис. 3.

В рамках системы управленческой отчетности имеется своя иерархическая структура, что должно найти свое отражение и в системе сбалансированных показателей.

Разработка сбалансированной системы показателей и ее перенос на нижние уровни иерархии организации должно осуществляться в соответствии с управленческой философией, стилем руководства, а также требованиями бизнеса. В этом случае необходимо придерживаться следующих принципов:

- разработка сбалансированных частичных целей для нижестоящих подразделений;
- отражение вклада отдельных подразделений в реализацию стратегии;
- делегирование задач и ответственности;
- понимание, согласие сотрудников с целями организации;
- поощрение самостоятельной ответственной деятельности сотрудников в отношении реализуемой стратегии;
- фокусирование внутренних процессов на стратегически важных целях;
- ориентация на действия за счет стратегического управления ресурсами.

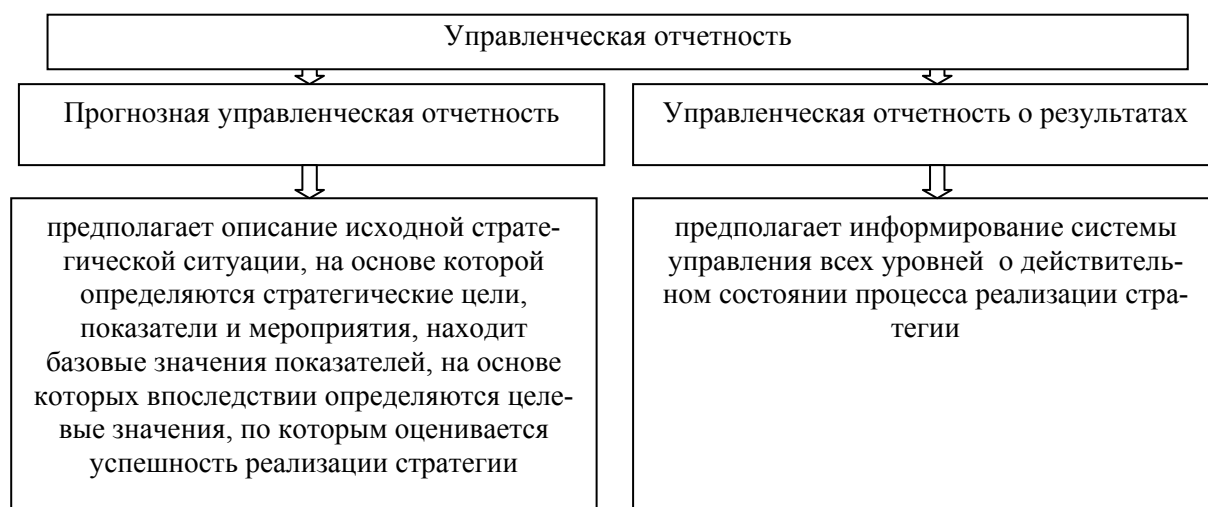


Рис. 3. Система управленческой отчетности на основе сбалансированной системы показателей

Процесс формирования системы сбалансированных показателей в управленческой отчетности осуществляется в следующем порядке:

- 1) определение стратегических целей деятельности организации;
- 2) построение стратегической карты – документа, отражающего причинно-следственные связи между отдельными стратегическими целями деятельности организации;
- 3) выбор показателей, необходимых для четкого и однозначного выражения содержания стратегических целей, а также для определения степени их достижения;
- 4) определение целевых значений показателей, которые должны быть достижимыми;
- 5) разработка стратегических мероприятий, позволяющих конкретизировать стратегические цели, связать стратегию с операционными задачами сотрудников отдельных подразделений организации и тем самым перевести ее стратегию в конкретные действия;
- 6) сбор необходимых данных и цифровых значений для отражения в управленческой отчетности;
- 7) подготовка и обработка собранных данных, фактические значения показателей сравниваются с плановыми значениями и делается вывод о степени достижения целей;
- 8) определение текущего состояния реализации мероприятий;
- 9) анализ состояния реализации стратегии.

Однако в любом случае при внедрении системы управленческой отчетности на основе сбалансированной системы показателей необходимо опираться на следующие основные рекомендации [6, с. 199; 10, с. 280; 11, с. 240]:

1) отчетность на основе сбалансированной системы показателей должна быть интегрирована в существующую систему отчетности, что позволит избежать составления многочисленных дополнительных отчетов и информационной перегрузки руководителей, принимающих управленческие решения;

2) менеджеры должны добровольно использовать сбалансированную систему показателей и принимать участие в реализации стратегии, что выражается в понятности и удобности показателей отчетности для восприятия и интерпретации пользователями;

3) отчеты должны ориентироваться на существующую систему управления в организации;

4) в отчетах не должно содержаться слишком много информации;

5) сбор и обработка информации могут поддерживаться современными информационными технологиями;

6) базовые и целевые значения отдельных показателей должны быть представлены в динамике (за несколько периодов), а степень достижения стратегических целей должна быть представлена в прозрачном виде;

7) ответственность за составление отчетов, основанных на сбалансированной системе показателей, а также сбор и обработку исходной информации следует четко регламентировать, что позволяет обеспечить возможность быстрого получения исходной информации и ее анализ.

Включение в состав управленческой отчетности сбалансированной системы показателей позволяет достичь определенных преимуществ:

1) адаптации системы управленческой отчетности к стратегии развития организации;

2) отказа от излишней детализации – концентрации на ключевых аспектах для стратегической управленческой отчетности;

3) подчеркнутую направленность управленческой отчетности на цели деятельности организации;

4) взаимосвязь показателей и мероприятий;

5) равновесие показателей управленческой отчетности на разных уровнях иерархии;

6) предоставление руководству организации полной картины бизнеса;

7) возможность упреждения возникновения критических ситуаций;

8) улучшений взаимодействия на всех организационных уровнях и понимания стратегических целей всеми участниками производственного процесса;

9) обеспечения стратегической обратной связи и обучения;

10) помощи в преобразовании огромного объема данных, получаемых из множества информационных систем организации в информацию, доступную для понимания.

Таким образом, управленческая отчетность, включающая в себя сбалансированную систему показателей, дает возможность руководству связать стратегию организации с набором показателей, индивидуально разработанных для различных уровней управления и связанных между собой. Основное назначение такой отчетности заключается в усилении стратегии бизнеса, ее формализации, проведении и донесении до каждого сотрудника компании, обеспечении мониторинга и обратной связи с целью отслеживания и генерации организационных инициатив внутри структурных подразделений.

Библиографические ссылки

1. Виханский О. С. Стратегическое управление : учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Гардарики, 1998. 296 с.

2. Влажина И. Ю. Сбалансированная система показателей как инструмент стратегического управленческого учета на предприятиях внутреннего водного транспорта // Управленческий учет. 2013. № 4. С. 45–53.
3. Внедрение сбалансированной системы показателей. М. : Альпина Бизнес Букс, 2006. 478 с.
4. Зыкова Т. Б. Вопросы формирования управленческой отчетности // Вузовская наука – региону : материалы XV Всерос. науч. конф. с междунар. участием / М-во обр. и науки РФ, Вологод. гос. ун-т ; Правительство Вологод. обл. Вологда : ВоГУ, 2017. С. 143–146
5. Зыкова Т. Б. Формирование стратегической управленческой отчетности // Экономика и управление народным хозяйством : сб. ст. VIII Междунар. науч.-практ. конф. Пенза : ПДЗ, 2016. С. 60–64.
6. Каплан Р. С., Нортон Д. П. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию. М. : Олимп-Бизнес, 2006. 320 с.
7. Краснова М. В. Система сбалансированных показателей как инструмент подготовки корпоративной социальной отчетности [Электронный ресурс] // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 38. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 01.11.2017).
8. Крылов С. И. Сбалансированная система показателей: интеграция в систему отчетности [Электронный ресурс] // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 42. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 01.11.2017).
9. Крылов С. И. Сбалансированная система показателей: процесс формирования [Электронный ресурс] // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 11. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 01.11.2017).
10. Ольве Н.-Г., Рой Ж., Ветер М. Сбалансированная система показателей. Практическое руководство по использованию. М. : Вильямс, 2006. 304 с.
11. Хервиг Р. Фридаг, Шмидт В. Сбалансированная система показателей: руководство по внедрению. М. : Омега-Л, 2006. 267 с.
12. Храмова Е. А., Колесник Н. Ф. Формирование системы сбалансированных показателей развития сегментов агрохолдинга [Электронный ресурс] // Международный бухгалтерский учет. 2016. № 17. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 01.11.2017).
13. Kaplan R. S., Norton D. P. Putting the Balanced Scorecard to work [Электронный ресурс] // Harvard business review. 1993. № 5. P. 134–142. URL: <http://maaw.info/ArticleSummaries/ArtSumKaplanNorton93.htm> (дата обращения: 07.11.2017).
14. Kaplan R. S., Norton D. P. The Balanced Scorecard: measures that drive performance [Электронный ресурс] // Harvard business review. 1992. № 1. P. 71–79. URL: https://docviewer.yandex.ru/view/0/?*=wKQagco5hBZDC1ztXu1Rj%2FkIF3F7InVybCI6Imh0dHBzOi8vYnJhaW5tYXNzLmNvbS9maWxlZlE1NTAyNDUvQkFMQU5DRUQlMjBTQ09SRUNBUkQucGRmIiwidG10bGUiOiJCQUxBTkNFRCBTQ09SRUNBUkQucGRmIiwidWlkIjoiMCIslInl1IjoiMjgzNDg1ODE1MTQ4NjgxOTE5OSIsIm5vaWZyYW11Ijp0cnVILCJ0cyI6MTUxMDM4MzA0NTI4MH0%3D&page=1&lang=en (дата обращения: 07.11.2017).

ВЛИЯНИЕ ОСОБЕННОСТЕЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ НА БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

А. В. Качаева, М. В. Полубелова

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

Рассматриваются особенности деятельности сельскохозяйственных организаций, а также описывается их влияние на бухгалтерский учет. Проанализированы особенности учета затрат на ремонт основных средств. Приведены счета для учета затрат на производство и выход продукции в сельскохозяйственных организациях, а также приведен пример аналитического учета затрат по видам культур и по видам животноводства. Описан порядок бухгалтерского учета субсидий, получаемых сельскохозяйственными организациями, а также особенности налогообложения субсидий. Рассмотрены системы налогообложения для сельскохозяйственных организаций: общая система налогообложения, система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН), система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

Ключевые слова: сельскохозяйственные организации, бухгалтерский учет, субсидии, налогообложение.

INFLUENCE OF AGRICULTURAL ORGANIZATIONS PECULIARITIES ON ACCOUNTING

A. V. Kachaeva, M. V. Polubelova

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

The article considers the features of the agricultural organizations and describes their influence on accounting. Analyzes the account of expenses features on repair of fixed assets. Gives the accounts for accounting of production costs and yield in agricultural organizations, and an example the analytical accounting of costs by types of crops and types of livestock. Describes the accounting treatment of subsidies received by agricultural organizations, also the taxation peculiarities of subsidies. Considers the system of taxation for agricultural organizations: General taxation system, the taxation system for agricultural producers (UAT), system of taxation as a single tax on imputed income for certain types of activities.

Keywords: agricultural organization, accounting, subsidies, and taxation.

Организация, занимающаяся сельским хозяйством, как любой экономический субъект обязана вести бухгалтерский учет. Деятельность сельскохозяйственных организаций разнообразна и характеризуется наличием специфических аспектов. Поэтому

для рациональной организации и ведения бухгалтерского учета необходимо учитывать особенности деятельности сельскохозяйственных предприятий.

Исследованием влияния на организацию и ведение бухгалтерского учета особенностей деятельности сельскохозяйственных организаций занимались такие ученые, как Быстрова Н. Ю. [1, с. 212–216], Кочеткова Е. В. [3, с. 82–85], Кузвесова В. А., Лялина Т. М. [4], Кулиш Н. В., Рагузина Н. И. [5], Папова Л. В., Миронов О. А. [7, с. 18–23], Попова Е. Л. [9, с. 6], Яценко И. А. [10].

В результате анализа трудов вышеперечисленных авторов были выделены основные особенности сельскохозяйственных организаций (см. таблицу).

**Особенности сельскохозяйственных организаций,
влияющие на бухгалтерский учет**

Особенности деятельности	Влияние на бухгалтерский учет
Длительность производства сельскохозяйственной продукции	Необходимо учитывать затраты по производственным циклам
Деятельность сельскохозяйственных предприятий характеризуется использованием большого количества различных видов основных средств	Необходимо вести обособленный учет основных средств и затрат на их ремонт
Сезонность производства	В периоды основных сельскохозяйственных работ и уборки урожая объем учетных работ возрастает, а в период сезонного снижения работ и затрат – сокращается
Получение от одной культуры или вида животных несколько видов продукции	Разграничение затрат в бухгалтерском учете и исчисления себестоимости выхода основной, сопряженной и побочной продукции
Часть продукции собственного производства поступает на внутрихозяйственное потребление (внутренний оборот)	Четкое отражение движения продукции на всех этапах внутрихозяйственного оборота
Возможность вести разные виды деятельности	Организация обособленного учета по видам деятельности
Начисление заработной платы рабочих имеет отраслевые особенности	Необходимо учитывать особенности при начислении и учете заработной платы
Пространственное рассредоточение производства и ведение его на больших площадях	Необходим учет затрат и доходов не только по культурам и видам животных, но и по самостоятельным подразделениям (отделениям, фермам, цехам, бригадам и пр.).
Получение субсидий от государства	Отражение в учете полученных субсидий в соответствии с их целевым назначением
Возможность совмещения режимов налогообложения	Раздельный учет доходов и расходов, полученных от видов деятельности, находящихся на разных режимах налогообложения

Зависимость процесса производства от погодных условий, естественных и биологических факторов является причиной неравномерности осуществления затрат производства и труда в течение года, поэтому объем учетных работ изменяется в зависимости от деловой активности сельскохозяйственного предприятия. Это необходимо принимать в расчет при организации бухгалтерского учета.

Деятельность сельскохозяйственных предприятий характеризуется высокой фондоемкостью, данные предприятия не могут осуществлять свою деятельность без использования большого количества различных зданий, сооружений, сельскохозяйственной техники и т. д. Все эти основные средства в процессе эксплуатации требуют ремонта.

Учет ремонта основных средств на сельскохозяйственных предприятиях имеет особенности, которые связаны с использованием основных средств в отрасли, в том числе с сезонностью сельскохозяйственного производства. Поэтому, как правило, и ремонт осуществляется сезонно.

Основными целями ремонта являются устранение неисправностей, замена изношенных элементов на новые, что не влечет за собой изменений технико-экономических показателей объекта.

Сельскохозяйственная техника (посадочные машины, сеялки, комбайны, машинно-тракторная техника и др.) может ремонтироваться хозяйственным или подрядным способом. Более подробно отражение в учете затрат на ремонт основных средств рассмотрено в источнике [8, с. 238–242].

Деятельность сельскохозяйственных организаций неоднородна по своей структуре. Она представлена растениеводством, животноводством, промышленными производствами и т. д.

Учет затрат на производство и выход продукции ведется на счете 20 с применением различных субсчетов, например таких, как:

- субсчет 1 «Растениеводство»;
- субсчет 2 «Животноводство»;
- субсчет 3 «Промышленные производства» и т. д.

Аналитический учет затрат осуществляют не только по видам деятельности, но и по видам культур, а также по видам животноводства, например:

- 20.1.1 – озимая пшеница;
- 20.1.2 – рожь;
- 20.2.1 – скотоводство;
- 20.2.2 – коневодство и т. д.

В сельском хозяйстве производственный процесс носит длительный характер, переходит с одного календарного года на следующий, на конец года имеются значительные остатки незавершенного производства. В растениеводстве их составляют затраты на посев озимых зерновых культур, многолетних трав (отчетного года и прошлых лет), подъем зяби, заготовку органических удобрений. В связи с этим производственные затраты учитывают не только по отдельным объектам (культурам, группам культур, видам работ, хозрасчетным подразделениям) в разрезе калькуляционных статей, но и подразделяют:

- на затраты прошлых лет под урожай текущего года;
- затраты отчетного года под урожай этого же года;
- затраты отчетного года под урожай будущих лет.

Сельскохозяйственные организации в процессе своей деятельности, получают помощь от государства в виде выделения средств из бюджета (субсидий). Эти средства предоставляются на безвозмездной основе, но с соблюдением условий целевого использования.

Принятие бюджетных средств к бухгалтерскому учету может осуществляться в двух вариантах.

При первом они отражаются как возникновение целевого финансирования и задолженности по этим средствам:

Дт сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсч. 9 «Расчеты по прочим операциям» Кт сч. 86 «Целевое финансирование».

Фактическое получение средств уменьшает задолженность и увеличивает счета учета денежных средств, вложений во внеоборотные активы и т. п. Производятся следующие записи:

Дт счет 50, 51, 52, 55, 60, 07, 08, 10 и др. Кт сч. 76, субсчет 9 «Расчеты по прочим операциям».

При втором варианте бюджетные средства признаются в бухгалтерском учете по мере фактического получения ресурсов, т. е. с возникновением целевого финансирования увеличиваются счета учета денежных средств, вложений во внеоборотные активы и т. п. При этом в бухгалтерском учете данные операции отражаются записью:

Д-т счет 51, 52, 55, 60, 07, 08, 10 и др. К-т счет 86 «Целевое финансирование» [2, с. 11].

Субсидии, выделенные коммерческим организациям, не являются необлагаемыми доходами, а включаются в состав внереализационных доходов, учитываемых при расчете налога. В то же время субсидии, полученные сельскохозяйственным товаропроизводителем на возмещение части затрат, сопряженных с производством и (или) реализацией сельскохозяйственной продукции, связаны с деятельностью по реализации произведенной сельскохозяйственной продукции, произведенной и переработанной собственной сельскохозяйственной продукции, по которой установлена нулевая ставка налога на прибыль. В этом случае они облагаются по нулевой ставке и фактически не увеличивают налоговые обязательства.

В случае, если сельскохозяйственная организация является плательщиком ЕСХН, то денежные средства, полученные в целях возмещения затрат на производство молока, субсидии на оказание поддержки, не связанной с прямой деятельностью сельскохозяйственного товаропроизводителя в области растениеводства, должны учитываться при определении базы по единому сельскохозяйственному налогу [6].

Для сельхозпроизводителей введен специальный налоговый режим, предусматривающий уплату единого сельскохозяйственного налога взамен налога на прибыль и НДС, для того, чтобы воспользоваться преимуществами режима, нужно выполнить ряд условий, и главным из них является не менее чем 70%-я доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства.

Если главное условие для уплаты ЕСХН не выполняется, сельхозпроизводителю придется платить налоги по общей системе налогообложения. Но он может получить льготы и при общем режиме налогообложения.

При данном режиме налогообложения ставка налога на прибыль организаций по деятельности, связанной с реализацией произведенной ими сельскохозяйственной продукции, а также с реализацией произведенной и переработанной данными налогоплательщиками собственной сельскохозяйственной продукции, устанавливается в размере 0 %.

При формировании базы по налогу на прибыль организаций по деятельности, связанной с реализацией произведенной сельскохозяйственной продукции, произведенной и переработанной собственной сельскохозяйственной продукции, по которой ставка налога на прибыль равна 0 %, сельскохозяйственные товаропроизводители учитывают доходы, связанные только с этой деятельностью. Доходы сельхозпроизводителей от иных видов деятельности подлежат учету в целях налогообложения прибыли в общеустановленном порядке по ставке 20 %.

Для применения льготной ставки налога на прибыль организациям нужно вести раздельный учет доходов и расходов от деятельности, связанной с реализацией произведенной сельскохозяйственной продукции, произведенной и переработанной собственной сельскохозяйственной продукции [6].

Сельхозпроизводители могут самостоятельно выбирать для своей деятельности налоговый режим – общий режим, систему налогообложения для сельскохозяйственных производителей (единый сельскохозяйственный налог), систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

Таким образом, в деятельности сельскохозяйственных организаций были выявлены особенности, которые оказывают влияние на различные аспекты бухгалтерского учета. Для того чтобы обеспечить эффективное функционирование системы бухгалтерского учета, необходимо учитывать указанные особенности деятельности сельскохозяйственных организаций. Это позволит обеспечить руководство информацией, которая необходима для принятия управленческих решений, и соответствие бухгалтерского учета организации требованиям законодательства.

Библиографические ссылки

1. Быстрова Н. Ю. Особенности деятельности сельскохозяйственных предприятий и их влияние на организацию бухгалтерского учета // Проблемы современной экономики. Новосибирск, 2013. № 13. С. 212–216.
2. Козменкова С. В., Прынцев, М. Н. Особенности бухгалтерского учета государственной помощи в сельскохозяйственных предприятиях // Все для бухгалтера. 2013. № 6. С. 9–14.
3. Кочеткова Е. В. Особенности ведения бухгалтерского учета на сельскохозяйственных предприятиях // Инновационная наука. 2016. № 11-1. С. 82–85.
4. Кузвесова В. А., Лялина Т. М. Особенности сельского хозяйства и бухгалтерского учета деятельности сельскохозяйственных организаций [Электронный ресурс] // Молодежь и наука. 2016. № 5. URL: <http://min.usaca.ru/uploads/article/attachment/1182/Кузвесова.pdf> (дата обращения: 06.11.2017).
5. Кулиш Н. В., Рагузина Н. И. Особенности организации бухгалтерского учета в сельскохозяйственных предприятиях // Актуальные вопросы развития современного общества : сб. ст. 4-й Междунар. науч.-практ. конф. : в 4 т. Курск, 2014. С. 437–440.
6. Малинина О. В. Сельскохозяйственным производителям-совместителям [Электронный ресурс] // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. 2016. № 11. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 06.11.2017).
7. Папова Л. В., Миронов О. А. Особенности ведения бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях // Информационное обеспечение эффективного управления деятельностью экономических субъектов : материалы VI Междунар. научной конф. Краснодар. 2016. С. 18–23.
8. Полубелова М. В., Качаева А. В. Отражение в учете организаций АПК ремонта основных средств // Экономика и управление в современных условиях : материалы Междунар. (заочной) науч.-практ. конф. Красноярск, 2016. С. 238–242.
9. Попова Е. Л. Особенности ведения бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях // Дневник науки. 2017. № 1. С. 6.
10. Яценко И. А. Специфика бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях: сложности в учете непроизводительных затрат [Электронный ресурс] // Концепт. 2014. Спецвыпуск № 28. URL: <http://e-koncept.ru/2014/14836.htm> (дата обращения: 06.11.2017).

СУЩНОСТЬ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО АУДИТА

Ю. В. Кублицкая, Т. Б. Зыкова

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31
E-mail: julia_k3110@mail.ru, tanaru@mail.ru

Управленческий аудит выступает неотъемлемой частью системы управленческого контроля в организации, поэтому для его проведения создается аудиторская служба, которая должна иметь квалифицированный персонал. Основной задачей службы управленческого аудита является обеспечение удовлетворения информационных потребностей пользователей в части предоставления информации по различным аспектам функционирования организации. Рассмотрены основные задачи, методы и направления управленческого аудита. Выявлена роль и необходимость проведения управленческого аудита, результаты которого позволят найти недостатки управленческого учета и разработать рекомендации по его улучшению.

Ключевые слова: управленческий аудит, управленческий учет, управленческая отчетность, управление организацией, управленческие решения.

MANAGEMENT AUDIT ESSENCE

Y. V. Kublitskaya, T. B. Zyкова

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation
E-mail: julia_k3110@mail.ru, tanaru@mail.ru

Management audit is an integral part of management control system in the organization, so for it creates an audit service which shall have qualified personnel. The main task of the service management audit is to ensure the satisfaction of information needs the users in providing information on various aspects of the organization functioning. The paper discusses the main objectives, methods and areas of management audit, the role and need for management audit, the results of which will allow you to find the disadvantages of management accounting and to develop recommendations for improvement.

Keywords: management audit, management accounting, management reporting, organization management, management solutions.

В настоящее время собственниками и руководством организаций востребован такой аудит, который нацелен на принятие рациональных управленческих решений, способствует росту стоимости коммерческих организаций. В широком понимании управленческий аудит тождествен аудиту бизнеса. Аудит бизнеса трактуется профессорами

Р. П. Булыга и М. В. Мельник как «процесс, посредством которого компетентное независимое лицо накапливает и оценивает свидетельства об информации, поддающейся количественной оценке и относящейся к соответствующей бизнес-системе, чтобы определить и выразить в своем заключении или ином публичном сообщении степень ответственности этой информации общепринятым критериям» [5, с. 73]. Таким образом, аудит бизнеса органично включает в себя как традиционный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности, финансовой консолидированной отчетности, так и аудит части бухгалтерской (финансовой) отчетности, специальной отчетности, оказание сопутствующих аудиту услуг.

Необходимо отметить неоднозначность толкования сущности рассматриваемого понятия – «управленческий аудит». В настоящее время исследователями используется широкий спектр терминов, близких по своему значению к термину «управленческий аудит», таких как «операционный аудит», «аудит хозяйственной деятельности», «управленческий консалтинг», «консалтинг», «аудит бизнеса», «производственный аудит», «аудит эффективности».

Обзор используемых трактовок понятия позволил выделить следующие подходы к рассмотрению понятия «управленческий аудит» (рис. 1).

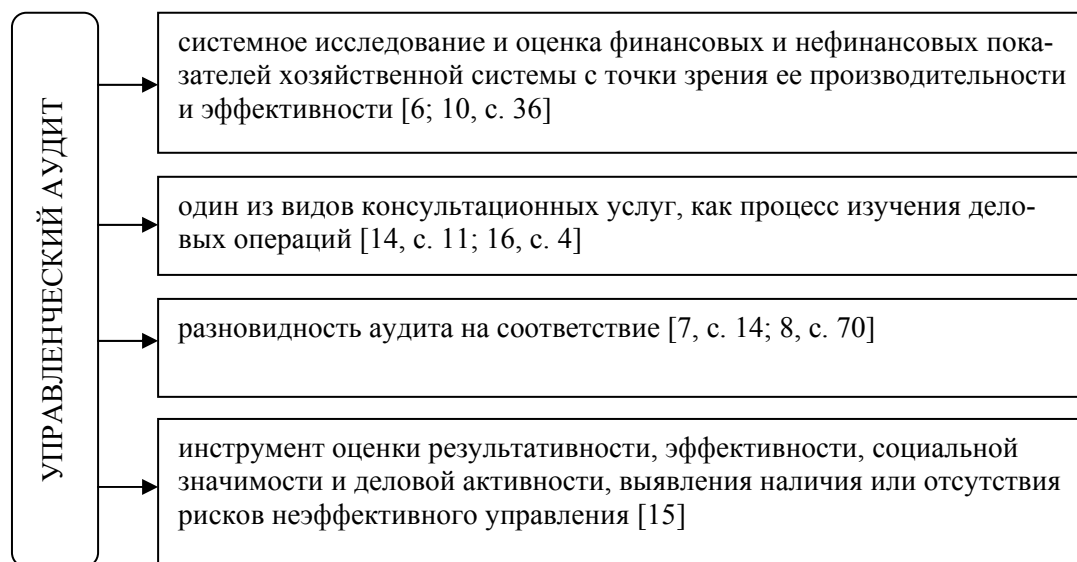


Рис. 1. Подходы к трактовке понятия «управленческий аудит»

С нашей точки зрения, управленческий аудит представляет собой систематизированную всеобщую проверку организационной структуры, приемов и методов управления. Результатом аудита являются рекомендации руководителю организации в части повышения рентабельности всего производства. Его отличием от других видов аудита является направленность проверки именно на управленческую составляющую организации и ее влияние на функционирование других сфер организации [9, с. 148]. В настоящее время в России направление управленческого аудита является сравнительно новым и только начинает развиваться, что обуславливает актуальность данной темы.

Цель управленческого аудита состоит в системной проверке эффективности функционирования системы управления и ее элементов, таких как снабжение, сбыт, ценообразование, учетно-аналитическая подсистема [12, с. 39]. Управленческий аудит имеет направленность на осуществление оптимизации или формирование управленче-

ских технологий, направленных на повышение эффективности деятельности организации в целом.

По результатам управленческого аудита можно:

- сделать обоснованные выводы и внести предложения по устранению выявленных ошибок в системе управленческого и финансового учета, системе управления организацией, в функционировании бизнес-процессов и всей деятельности организации;
- рекомендовать руководству организации внедрение более прогрессивных методов учета, контроля и анализа, которые бы способствовали улучшению информационного обеспечения принятия управленческих решений.

Информационная база управленческого аудита включает данные управленческого учета, а также финансового и налогового учета. Полученные по результатам проверки сведения полезны для работников системы управления, а также необходимы для рационализации работы.

На основании поставленной цели, при проведении управленческого аудита решается ряд задач, которые представлены на рис. 2 [1, с. 53].

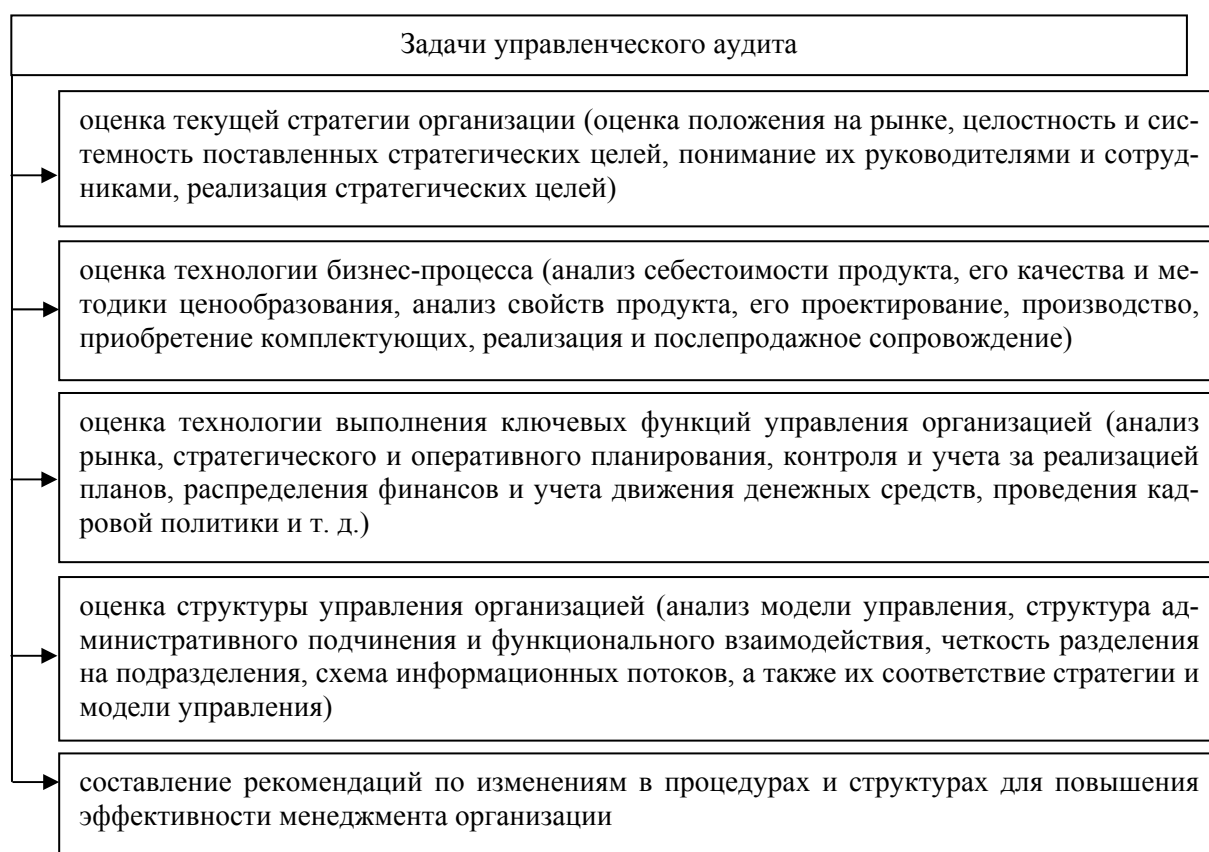


Рис. 2. Задачи управленческого аудита

Управленческому аудиту присущи некоторые характерные черты:

- 1) использование в ходе управленческого аудита как финансовой, так и нефинансовой информации при изучении деловых операций;
- 2) его нацеленность на оценку результативности, эффективности, социальной значимости и деловой активности, выявление наличия или отсутствия рисков неэффективного управления;
- 3) широкое применение при его проведении на соответствие, а в ряде случаев и его самостоятельное использование;

4) тесную взаимосвязь с управленческим консультированием (как правило, результаты управленческого аудита в узком его понимании служат основой для выработки рекомендаций по совершенствованию системы управления и проведения консультаций) [4].

Характеристика основных элементов управленческого аудита приведена на рис. 3.



Рис. 3. Характеристика элементов управленческого аудита

По мнению Балашовой Н. Н., важным организационным и методологическим аспектом функционирования управленческого аудита является выбор объектов контроля. Принципы, положенные в основу такого выбора, должны основываться на задачах и целях, которые поставлены перед службой управленческого аудита [3, с. 20]. Исходя из выбранного объекта контроля происходит выбор таких методов управленческого аудита, которые наиболее полно раскроют всю информацию об объекте контроля.

В своих трудах Ивашкевич И.Б. рассматривает методы управленческого аудита, к которым можно отнести [11, с. 6, 7]:

- интервью с ответственными лицами, анализ документов, сбор первичных данных, описание действующих процедур, моделирование бизнес-процессов и ключевых функций;
- анализ структуры внеоборотных активов, анализ оборачиваемости управляемой дебиторской задолженности, анализ основных фондов;
- анализ структуры собственного капитала, его рентабельности, оборачиваемости, оценка коэффициента финансовой независимости, финансового рычага;
- оценка операционных и финансовых результатов, оценка деловой активности, финансовой устойчивости, ликвидности и платежеспособности организации, анализ денежных потоков.

В целом, в зависимости от целей и задач, стоящих перед управленческим аудитом, возможно применять методы, предусмотренные в профессиональных стандартах аудита, так и методы оценки бизнеса, математическое моделирование, прогнозирование, управленческий анализ и т. д.

В зависимости от видов деятельности исследуемого объекта управленческий аудит может разделить на три вида: оперативный, финансовый, инвестиционный. Краткая характеристика каждого направления управленческого аудита представлена в таблице.

Направления управленческого аудита

Элементы характеристики	Направления управленческого аудита		
	Оперативный аудит	Инвестиционный аудит	Финансовый аудит
Объект проверки	Снабжение, продажа, выполнение работ производство продукции	Операции по инвестированию свободных денежных средств во внеоборотные активы	Операции по привлечению средств в организацию
Проверяемые формы отчетности	Отчеты о затратах, выпуске готовой продукции, отчет о реализации, о закупках, запасах и использовании материальных ресурсов. Формы отчетности в разрезе операционной деятельности	Отчет о закупке и движении основных средств, отчет об эффективности инвестиций. Формы отчетности в разрезе инвестиционной деятельности	Отчеты о контроле и регулировании финансовых ресурсов, о контроле поступления и использования денежных средств. Формы отчетности в разрезе финансовой деятельности
Методы аудита	Анализ рентабельности, продаж, анализ запасов, доходов, расходов, дебиторской задолженности, анализ оборачиваемости	Анализ структуры внеоборотных активов, анализ рентабельности финансовых вложений, основных средств, анализ оборачиваемости дебиторской задолженности	Анализ структуры собственного капитала, его рентабельности, оборачиваемости, оценка коэффициента финансовой независимости, финансового рычага
Пользователи результатов	Руководитель отдела снабжения, коммерческого отдела, планового отдела, бухгалтерия, собственники компании	Руководитель инвестиционного отдела, планового отдела, бухгалтерия, собственники компании	Руководители центра финансирования, планового отдела, собственники компании

Для достижения целей и задач управленческого аудита в системе управления экономическим субъектом необходимо создать аудиторскую службу. Предполагается, что данная служба будет отвечать за достоверность исчисления затрат, исполнение смет расходов, сохранность имущества, а также в обязанности службы будет входить разработка предложений по совершенствованию методов организации производства [13; 17]. Проведение управленческого аудита достаточно важно, так как результаты такой проверки можно использовать для повышения эффективности управления организацией в целом, поскольку управленческий аудит, в отличие от традиционного аудита, который рассматривает только прошлую деятельность организации, нацелен на будущее ее развитие [9, с. 148]. Решение о том, необходим ли организации управленческий аудит, принимают учредители и совет директоров. Такое решение должно основываться на

многих факторах, таких как размеры и структурная разветвлённость экономического субъекта, функциональные особенности управления бизнесом, географическое расположение, наличие филиалов, а также уровень рисков, присущих деятельности организации.

Баксаева Т. С. в своих трудах отмечает, что управленческий аудит не только проводит оценку, но и разрабатывает меры по устранению выявленных нарушений и повышению эффективности всей управленческой деятельности экономического субъекта. При этом на оценку эффективности управления и принимаемых управленческих решений оказывает влияние оперативность и полнота данных управленческого учета и отчетности, а также большое влияние оказывает профессионализм специалистов, которые проводят такой аудит [2, с. 7].

Таким образом, в заключении хотелось бы отметить, что управленческий аудит направлен на выявление факторов роста текущей и долгосрочной эффективности организации за счет максимизации объемов и рентабельности продаж и минимизации затрат. Внедрение управленческого аудита способствует построению эффективной системы, предоставляющей руководителю организации полную и достоверную информацию. На основании полученных данных возможна разработка рекомендаций по оптимизации ведения управленческого учета, методологии составления управленческой отчетности и доработке учетной политики, предложений по оптимизации деятельности организации для достижения ею поставленных целей, для планирования, контроля над исполнением, организации и оптимизации бизнес-процессов, в том числе возможного изменения структуры, мотивации исполнителей.

Библиографические ссылки

1. Багдасарян И. В. Сущность управленческого аудита // Актуальные научные исследования в современном мире. 2016. № 11-2 (19). С. 52–54.
2. Баксаева Т. С. Необходимость внутреннего управленческого аудита в деятельности предприятий со сложной организационной структурой // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики : сб. науч. тр. Красноярск, 2013. № 11. С. 4–8.
3. Балашова Н. Н. Организация управленческого аудита в сложно структурированных экономических субъектах аграрной сферы // Бизнес. Образование. Право. 2015. № 4. С. 19–22
4. Богатая И. Н., Кизилев А. Н. Управленческий аудит в системе аудиторско-консалтинговых услуг [Электронный ресурс] // Аудиторские ведомости. 2015. № 7. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 30.10.2017).
5. Булыга Р. П., М. В. Мельник. Аудит бизнеса. Практика и проблемы развития : монография / под ред. Р. П. Булыги. М. : ЮНИТИ-Дана, 2013. 263 с.
6. Бурцев В. В. Методология управленческого аудита [Электронный ресурс] // Аудиторские ведомости. 2003. № 10. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 30.10.2017)
7. Бычкова С. М. Аудиторская деятельность: теория и практика. СПб. : Лань, 2000.
8. Ерофеева В. А., Пискунов В. А., Битюкова Т. А. Аудит. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Юрайт : Высшее образование, 2010. 638 с.
9. Иванкова О. Г. Управленческий аудит // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. 2014. № 2-1. С. 148–151.
10. Аудит эффективности в рыночной экономике : учеб. пособие / Е. И. Иванова [и др.] ; под ред. С. И. Гайдаржи. М. : КноРус, 2007.
11. Ивашкевич В. Б. Проблемы теории управленческого учета и контроллинга // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 7 (349). С. 2–14.

12. Ильченко И. Ю., Васильева Т. А. Управленческий аудит как метод повышения эффективности деятельности предприятия // Проблемы и перспективы развития экономического контроля и аудита в России : сб. ст. по материалам VIII Всерос. науч.-практ. конф. молодых ученых. Краснодар : Кубанский государственный аграрный университет им. И. Т. Трубилина, 2017. С. 38–43.

13. Ковалёва А. М. Внутренний управленческий аудит как составная часть системы управленческого контроля строительной организации [Электронный ресурс] // Фундаментальные исследования. 2013. № 8-1. С. 143–147. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=19405142&> (дата обращения: 07.11.2017).

14. Миронова О. А. Аудит: теория и методология : учеб. пособие. 3-е изд., испр. и доп. М. : Омега-Л, 2007. 248 с.

15. Редченко К. Управленческий контроль и аудит [Электронный ресурс]. URL: www.cfin/ias/uprcontrol.shtml (дата обращения: 30.11.2017).

16. Робертсон Дж. К. Аудит. М. : KPMG : Контакт, 1993. 496 с.

17. Шухман М. Э. Организация службы внутреннего аудита в корпорациях [Электронный ресурс] // Мир науки и образования. 2015. № 3. URL: https://docviewer.yandex.ru/view/0/?*=VKO5zpSnkB67ti2FZWNGMX0rb5p7InVybcI6Imh0dHA6Ly93d3cubWdpdm0ucnUvV29ybGRfb2Zfc2NpZW5jZV9hbmRfZWRR1Y2F0aW9uLzIwMTUvMy9TaHVraG1hbi5wZGYiLCJ0aXRzZSI6IlNodWtobWFuLnBkZiIsInVpZCI6IjAiLCJ5dSI6IjI4MzQ4NTgxNTE0ODY4MTkxOTkiLCJub2lmcmFtZSI6dHJlZSwidHMiOiE1MTAzNzk4NTQ3Mjd9&page=1&lang=ru (дата обращения: 30.10.2017).

© Кублицкая Ю. В., Зыкова Т. Б., 2017

ИНФОРМАЦИОННОЕ ПОЛЕ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Ю. В. Кублицкая, И. И. Ивакина

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31
E-mail: julia_k3110@mail.ru

Стратегический управленческий учёт осуществляет не только анализ финансово-хозяйственной деятельности организации, но и предполагает исследование внешней бизнес-среды. В его сферу входят вопросы, связанные с экономикой, политикой, управлением, планированием, анализом и контролем деятельности организаций.

Рассмотрено информационное поле стратегического управленческого учета, которое представляет собой совокупность внешних и внутренних факторов, оказывающих влияние на хозяйствующие субъекты. Дана характеристика внутренним и внешним факторам, а также обозначена необходимость анализа таких факторов для принятия стратегических управленческих решений.

Ключевые слова: внутреннее информационное поле, внешнее информационное поле, информация, стратегический управленческий учет.

INFORMATION FIELD OF STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING

Y. V. Kublitskaya, I. I. Ivakina

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation
E-mail: julia_k3110@mail.ru

Strategic management accounting analyzes not just financial and economic activities of an organization, but also involves the study of the external business environment. Its sphere includes issues related to economy, politics, management, planning, analysis and control of organizations' activities. The article considers the information field of strategic management accounting, which is a combination of external and internal factors that influence business entities. Given the characteristics of internal and external factors, identified the necessity of analyzing such factors for making strategic management decisions.

Keywords: internal information field, external information field, information, strategic management accounting.

Стратегический управленческий учет представляет собой информационную модель, которая в рамках единой системы сочетает финансовый и управленческий учет и обеспечивает специалистов организации производственной информацией для приня-

тия эффективных решений, а также обеспечивает инвесторов информацией для оценки деятельности организации.

Основным отличием стратегического управленческого учёта от традиционного является то, что помимо выявления и анализа внутренних факторов, стратегический учет предполагает необходимость учета, анализа и обсуждения внешних факторов. Такое сочетание позволяет построить соответствующее информационное поле, что в своей основе будет иметь направленность на информационное обеспечение разработки и реализации стратегий [1, с. 64].

По мнению Романовой С. В., информационное обеспечение является важнейшим компонентом для принятия стратегических решений, и для его реализации требуется определить, какая информация нужна, чтобы создать систему сбора информации, соответствующим образом ее сгруппировать и структурировать [9, с. 148].

Важнейшим направлением диагностики деятельности экономического субъекта является не только анализ его финансового состояния, но и анализ информационного потока, который обеспечивает связи между структурными подразделениями и ее контакты с внешней средой. Актуальность данной темы обуславливается тем, что обеспечение рациональных связей между источниками и приемниками информации является одним из условий эффективного функционирования системы управления [7, с. 36].

Формирование информационной базы для принятия стратегических решений в системе управления организацией необходимо начать с анализа двух взаимодействующих составляющих – внешнего и внутреннего информационного поля экономического субъекта.

Внешние факторы, оказывающие влияние на хозяйственную деятельность организации представлены в табл. 1 [2; 3; 4; 6; 11, с. 260–261].

Таблица 1

Внешнее информационное поле стратегического управленческого учета

Фактор	Характеристика
Информация о внешних лицах, имеющих отношение к организации	Информация об органах государственной власти, представителях общественных организаций, конкурентах, кредиторах, поставщиках, покупателях, инвесторах, спонсорах
Информация о рынке, на котором работает организация, и на рынке альтернативных вариантов товаров, работ, услуг	Информация об обслуживаемом сегменте, доле рынка, спросе, предложении, особенностях рынка, потребителях, ценовой политике и др.
Информация о политических и экономических факторах	К политическим факторам можно отнести, например, глобальный политический климат, внешне- и внутривнутриполитическую обстановку в государстве и др. К экономическим факторам можно отнести ставку процента, обмен валют и его курс, экономические условия в других государствах, экономический рост и его темп, инфляцию, изменение спроса, ставки налогов, уровень производительности труда и др.
Информация о социальных факторах	Например, демографические изменения, коэффициент средней продолжительности жизни, располагаемый доход, отношение к правительству, социальная ответственность, покупательские привычки, отношение к труду, стиль жизни, изменение социальных ценностей, социальное благосостояние, отношение к отдыху и др.
Информация об экологических факторах	Пренебрежение экологическими аспектами производства продукции в современной рыночной экономике может оказать отрицательное воздействие на организацию в виде штрафных санкций

Фактор	Характеристика
Информация о технологических факторах	Информация о новых технологиях, например, таких как компьютерная и лазерная техника, робототехника, спутниковая связь, биотехнологии и т. д. Этот фактор определяет возможность повышать эффективность производства, а, следовательно, эффективность способов удовлетворения потребителей

Для формирования структуры информационной системы современной организации необходимо проводить анализ не только внешней информации, но и внутренней. Внутренняя информационная среда организации характеризуется информационными процессами, под которыми понимаются процессы сбора, накопления, хранения, актуализации, обработки, поиска, распространения и приема информации, также предполагается их материальное, организационное, кадровое и финансовое обеспечение (табл. 2) [2; 3; 10; 11, с. 260–261].

Таблица 2

Внутреннее информационное поле

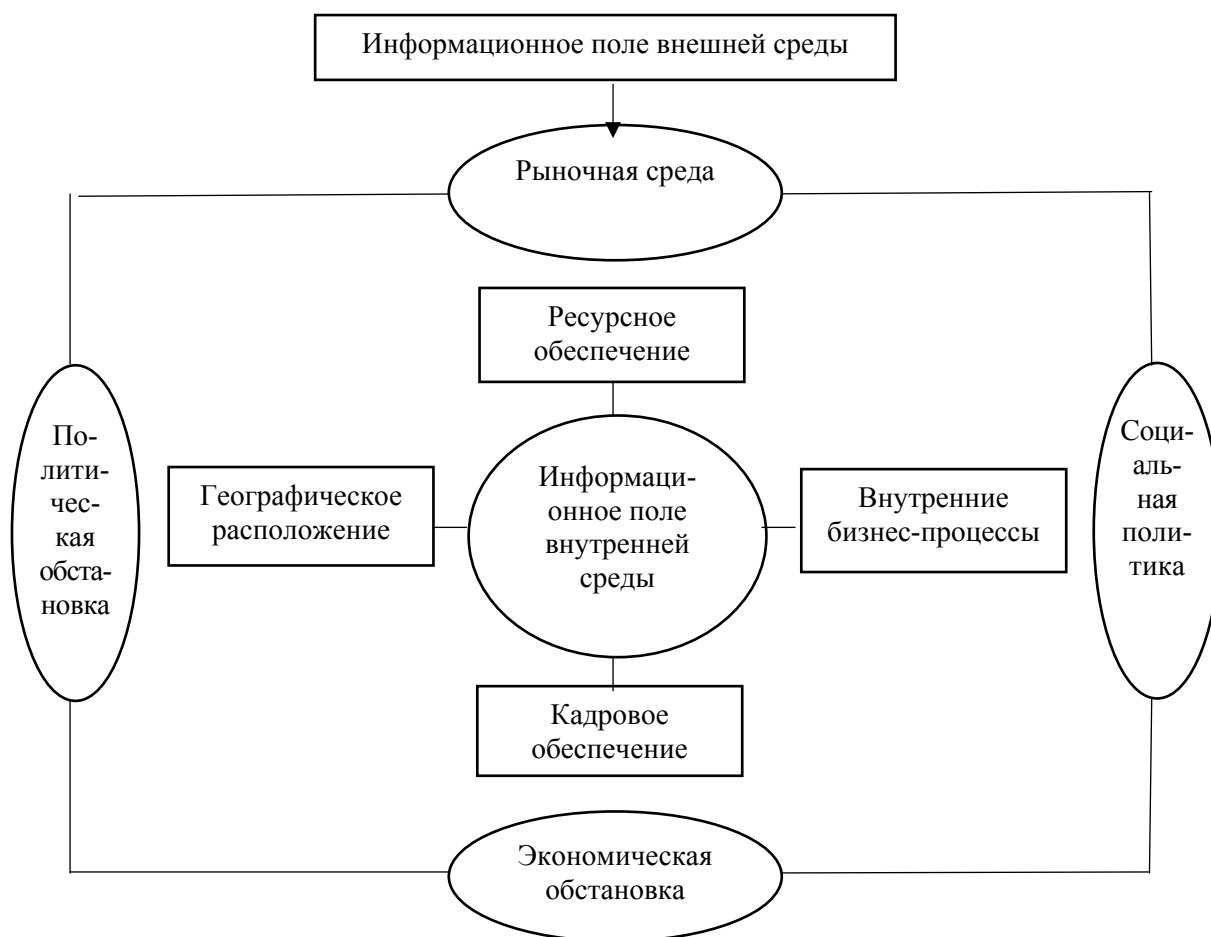
Фактор	Характеристика
Информация о внутренних лицах, имеющих отношение к организации	Информация о персонале, собственниках, акционерах. Здесь необходимо рассмотреть актуальную для менеджеров информацию о каждом из них, такую как требования, доходы, цели, предложения
Ресурсы организации	Информация об обеспеченности организации материальными ресурсами: сырьем, материалами, топливом, энергией, полуфабрикатами и т. д.
Качество продукции	Информация о параметрических, эксплуатационных, потребительских, технологических, дизайнерских свойствах продукции, надежности и долговечности
Географическое расположение производственных и иных подразделений	Информация об участке, на котором будет располагаться подразделение, такой участок должен быть удобным во всех отношениях как для самой организации, так и для окружающей среды
Внутренние бизнес-процессы	Информация о бизнес-процессах, включающая анализ всей доступной информации по процессам измерения их показателей, сравнительном анализе
Структура организации	Информация о функциональных полномочиях, обязанностях и взаимоотношений между подразделениями
Качество процессов обучения и развитие персонала	Информация о навыках, опыте рабочей силы и руководителей, о затратах на рабочую силу и их динамике, уровне овладения несколькими профессиями, уровне квалификации и т. д.

Качество внутреннего информационного поля хозяйствующего субъекта зависит от четкости организационной структуры управления, рациональности распределения функциональных обязанностей, надежности учета, достаточной эффективности схемы документооборота. Внутреннее информационное поле формируется за счет собственных источников информации, которые можно проверить на полноту и достоверность.

Модель взаимосвязи информационной базы внешней и внутренней среды организации представлена на рисунке [10, с. 30]

В деятельности крупных фирм передача информации является неперенным и первостепенным фактором нормального функционирования фирмы. При этом особое

значение приобретает обеспечение оперативности и достоверности сведений. В своих трудах Потапова И. И. отмечает, что информация нужна всем: управляющим структурам, коллективу организации, общественным организациям. Информация выступает как один из первостепенных ресурсов, значение которого не меньше, чем значение материальных, сырьевых и других ресурсов. Здесь очень важно иметь ввиду то, что процесс передачи информации проходит через множество посредников, а это значит, что во время передачи информации может задерживаться и искажаться [8, с. 257].



Модель взаимосвязи информационной базы внешней и внутренней среды

Грамотная разработка эффективных организационных систем, прогноза и выбора приоритетов, разработка конкретных целей и программ невозможна без анализа внешних и внутренних факторов, влияющих на организацию, поэтому формирование и поддержание информационного поля организации задача непростая. Информационное поле невозможно создать за короткое время, так как процесс накопления информации требует времени, знаний, необходимых технических средств и квалифицированного персонала [5; 12].

Таким образом, к основным требованиям, соблюдение которых обязательно при подготовке информации, относятся объективность, достоверность, оперативность, единство, рациональность, качество, соответствие целям и задачам и др. Кроме того, должны соблюдаться принципы комплексности и системности, поскольку информационные потоки исходят как из внешней бизнес-среды, так и из внутренней.

В заключении хотелось бы отметить, что информация служит основой для подготовки соответствующих докладов, отчетов, предложений для выработки и принятия управленческих решений, так как информация, получаемая в системе стратегического управленческого учета, отражает все особенности работы экономического субъекта, раскрывает экономические, технические и технологические возможности производства, а также внутривыпускные отношения.

Библиографические ссылки

1. Асатурова Ю. М. Стратегический управленческий учет на российских предприятиях // Наука и общество в эпоху перемен. 2016. № 1 (2). С. 64–67.
2. Булгакова С. В. Аналитические инструменты стратегического управленческого учета // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 37 (379). С. 33–50.
3. Влажина И. Ю. Место стратегического управленческого учета в информационном пространстве управления предприятиями внутреннего водного транспорта // Управленческий учет. 2013. № 11. С. 3–11.
4. Есипенко К. В. Использование PEST-анализа в строительстве // Сборник научных статей факультета экономики, управления и бизнеса / КубГТУ. Краснодар, 2015. С. 23–24.
5. Коптева И. П. Информационное обеспечение стоимостно-ориентированной финансовой политики предприятия // Финансы и кредит. 2014. № 11. С. 98–113.
6. Кугубаева И. Э. PEST-анализ окружающей среды и SWOT-анализ компании // Молодежь и наука. 2016. № 7. С. 91.
7. Озрокова А. О. Ардаев М. Ф. Информационная составляющая стратегического управления деятельностью предприятия // Terra Economicus. 2011. Т. 9, № 4. С. 35–38.
8. Потапова И. И. Никулина Т. П. Проблемы информационного обеспечения управления предприятием // Актуальные вопросы экономических наук. 2010. № 17-2. С. 254–259.
9. Романова С. В. Теория информационного обеспечения процессов стратегического управления строительной организацией // Проблемы современной экономики. Новосибирск, 2014. № 18. С. 148–153.
10. Саранцева Е. Г. Давыдова В. В. Информационная база поддержки стратегических управленческих решений // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 2. С. 27–34.
11. Федорова И. Ю. Постановка системы стратегического управленческого учета в организациях внутреннего водного транспорта // Аудит и финансовый анализ. 2014. № 5. С. 256–263.
12. Якушев А. А. Хомячкова О. В. Современная система стратегического управления бизнесом // Международный журнал экспериментального образования. 2013. № 11-3. С. 232–234.

ПРОБЛЕМЫ ОПЛАТЫ ТРУДА В РОССИИ

Ю. В. Кукушкина, А. Л. Позднякова

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

Заработная плата является не только актуальным вопросом учета для работодателя, и основным источником дохода работника, но она также является индикатором будущего пенсионного благосостояния работника. Будущая пенсия напрямую зависит от сегодняшнего заработка. Поэтому вопрос оплаты труда становится наиболее актуальным для трудоспособного населения. В свою очередь, для работодателя необходимо привлечение более квалифицированных работников, что заставляет его разрабатывать инструменты мотивации сотрудников. Часть данных инструментов определена Трудовым кодексом Российской Федерации, но в то же время существуют и определенные проблемы. Целью данной статьи является стремление показать проблемы, возникающие в системе оплаты труда, а также возможные способы их решения.

Ключевые слова: оплата труда, заработная плата, стимулирующие выплаты, доплаты и надбавки, метод Хэя.

PAYMENT PROBLEMS IN RUSSIA

Yu. V. Kukushkina, A. L. Pozdnyakova

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

Wages are not only an urgent matter of accounting for the employer, and the main source of income for the employee, but it is also an indicator of the future retirement welfare of the employee. The future pension directly depends on today's earnings. Therefore, the issue of pay becomes the most relevant for the able-bodied population. In turn, it is necessary for the employer to attract more qualified employees, which forces him to develop tools to motivate employees. Part of these instruments is defined by the Labor Code of the Russian Federation, but at the same time there are certain problems. The purpose of this article is the desire to show the problems that arise in the wage system and also possible ways to solve them.

Keywords: wages, salaries, incentive payments, surcharges and allowances, Hay's method.

На сегодняшний день вопросы, связанные с оплатой труда, интересуют большую часть населения России. Зачастую именно заработная плата является основным источником доходов. Поэтому главной задачей для коммерческих и бюджетных организа-

ций, а также для государства в целом, является поиск путей решения проблем, связанных с оплатой труда.

Существуют два основных понятия «заработная плата» и «оплата труда», которые очень часто используются как синонимы. В бухгалтерском учете они имеют огромные отличия.

Основным документом, регулирующим отношения, связанные с оплатой труда в России, является Трудовой кодекс (ТК). В данном документе отражены понятия «заработная плата», а также представлены общие положения по оплате и нормированию труда.

Согласно данному ТК оплата труда представляет собой систему отношений, связанных с обеспечением установления и осуществления работодателем выплат работникам за их труд. В ТК представлены различные системы оплаты труда, а также определены условия оплаты различным категориям работников в зависимости от условий работы, квалификации и занимаемой должности.

В статье 129 ТК РФ дано определение понятия «заработная плата». Согласно данному определению заработная плата есть вознаграждение за труд с учетом квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также она включает компенсационные и стимулирующие выплаты [1].

Системы оплаты труда устанавливаются коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами в соответствии с трудовым законодательством. В то время как заработная плата работнику определяется трудовым договором в соответствии с действующими у данного работодателя системами оплаты труда.

Исходя из определения заработной платы, установленного статьей 129 ТК РФ, можно сделать вывод, что заработная плата состоит из таких частей, как:

- 1) вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы – т. е. ее основная составляющая;
- 2) доплата и надбавки компенсационного характера;
- 3) стимулирующие выплаты.

Заработная плата устанавливается по соглашению сторон трудовым договором (ст. 135 ТК РФ), но с учетом действующих у данного работодателя систем оплаты труда и не ниже гарантированного государством минимального размера оплаты труда. Основная часть заработной платы выплачивается работнику за его фактическую трудовую функцию, т. е. за выполненную им работу. При этом используется одна из систем оплаты труда: тарифная или бестарифная.

Тарифная представляет собой совокупность нормативов, с помощью которых осуществляется дифференциация заработной платы работников различных категорий. Эта система включает в себя тарифные ставки (оклады), тарифную сетку и т. д. [7, с. 392].

При бестарифной оплате труда размер заработной платы отдельных работников определяется в зависимости от результатов работы всего коллектива [7, с. 393].

Доплаты, надбавки и стимулирующие выплаты относятся к дополнительной оплате труда работника и являются переменной частью заработной платы, которая зависит от установленных государством гарантий и условий оплаты труда, установленных у данного работодателя.

Основным нормативным документом, регулирующим установление работнику доплат и надбавок компенсационного характера является ТК РФ. В частности:

1. В разделе VI ТК РФ «Оплата и нормирование труда» в главе 21 «Заработная плата» приведены условия оплаты труда и соответствующие им оплаты [1].

2. В разделе VII ТК РФ «Гарантии и компенсации» приведено понятие, согласно которого компенсации – денежные выплаты, установленные в целях возмещения ра-

ботникам затрат, связанных с исполнением ими трудовых или иных обязанностей, предусмотренных ТК и другими федеральными законами [1]. А также определены случаи предоставления гарантий и компенсаций.

3. В разделе XII ТК РФ «Особенности регулирования труда отдельных категорий работников» в главе 50 «Особенности регулирования труда лиц, работающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях» определены надбавки к заработной плате в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях [1].

Симулирующие выплаты – это составная часть заработной платы, дополнительно установленная к тарифной ставке, гарантийным и компенсационным выплатам, осуществляемая в денежной и неденежной формах на основе сочетания государственного и договорного, локального регулирования труда в целях повышения производительности и качества труда, увеличения заинтересованности работников [6].

Стимулирующие выплаты являются переменной частью заработной платы, они могут зависеть от полученной прибыли, от вклада работника в результат хозяйственной деятельности и т. д.

Основными документами, регламентирующими данный вид выплат, являются внутренние локальные акты предприятия. К ним относятся приказы и положения о премировании и прочие, в которых отражаются критерии, размеры, сроки и условия премирования, установленные у конкретного работодателя. Данные нормативные акты отражаются в коллективном договоре.

Согласно Российскому законодательству выплата заработной платы производится в денежной форме и в валюте Российской Федерации на основании первичных учетных документов, отражающих учет рабочего времени, ее начисление и выплату [1; 2; 3].

Уровень заработной платы во многом зависит от значимости отрасли промышленности в народном хозяйстве, условий труда, географического местоположения организаций и т. д. Согласно статье Л. М. Рубаевой и Ю. Р. Исаковой ситуация в области оплаты труда в современной России характеризуется увеличением разрывов в уровне заработной платы между предприятиями, отраслями и регионами. В отраслях топливно-энергетического комплекса, в цветной и черной металлургии, в машиностроении уровень заработной платы гораздо выше, чем в отраслях легкой и пищевой промышленности, а также в сельском хозяйстве [9].

Данная ситуация объясняется тем, что на данных предприятиях установлены более высокие тарифные ставки для работающих на тяжелых и ответственных участках, во вредных и особо вредных условиях, по сравнению с отраслями легкой, пищевой промышленности и сельского хозяйства.

Кроме того, существуют значительные различия в заработной плате в разных регионах России. Наиболее высокая заработная плата в Москве, Санкт-Петербурге, на Урале, в Сибири, а также на Дальнем Востоке. Наиболее низкий уровень заработной платы наблюдается в Центрально-Черноземном, Волго-Вятском и Северо-Кавказском регионах. Низкий уровень заработной платы можно объяснить тем, что, во-первых, в данных регионах более развит аграрный сектор, чем промышленность, а во-вторых, на величину заработной платы также оказывает влияние районный и северный коэффициент.

Решение данной проблемы авторы видят в достижении справедливой оплаты труда, разработав и скорректировав воздействие заработной платы с учетом необходимости данной должности на конечный результат деятельности компании. Постоянная часть заработной платы будет выше, если должность сотрудника ценнее. Чтобы определить ценность должности, необходимо провести экспертную оценку рабочих мест с помощью метода Хэя [9].

Суть метода Хэя заключается в сопоставлении внутренней значимости должностей для организации (внутренняя ценность) с ценностью этой деятельности на рынке (внешняя ценность).

Согласно методу Хэя существуют три основные группы факторов оценки должностей. Первая группа факторов – знания и опыт, необходимые для работы. В данной группе оценивается опыт работы, уровень специальных знаний (квалификация), управленческое ноу-хау (управление сотрудниками), знания и опыт в области коммуникаций (умение работать с людьми, уровень контрактов). Вторая группа факторов – это навыки, необходимые для решения проблем. В данной группе оцениваются способности к аналитическому мышлению, способности к творчеству. Третья группа – уровень ответственности. В данной группе оцениваются самостоятельность в принятии решений, ответственность за принимаемые решения, цена ошибки.

Каждой группе факторов присваиваются баллы в зависимости от степени сложности (от 1 до 5) [4].

На сегодняшний день также актуальной является проблема соотношения заработной платы высшего и низшего звена. Согласно статье Л. А. Варакиной наиболее сложным и неотрегулированным вопросом в оплате труда является вопрос соотношения средних заработных плат сотрудников среднего звена и руководителей организации. Исходя из определения заработной платы данное неравенство объясняется тем, что заработная плата зависит от квалификации работников, сложности, количества и качества выполняемой работы, условий труда, а также доплат и надбавок компенсационного характера.

Автор данной статьи предлагает определить предельный уровень соотношения среднемесячной заработной платы работников высшего и низшего звена [5].

Помимо этого, широко распространенной проблемой сегодня является «теневая» заработная плата. В статье Т. А. Полещук и Б. Е. Куприянова описываются причины существования данной проблемы. Во-первых, это объясняется нестабильным, кризисным состоянием экономики страны. Во-вторых, это связано с высоким уровнем безработицы в стране. Не имея возможности найти работу с официальной достойной заработной платой, население вынуждено соглашаться на работу с неофициальной оплатой труда.

Возможным инструментом для решения данной проблемы является развитие предпринимательства, так как среди работодателей будет расти конкуренция, будет вестись борьба за более профессиональных сотрудников. Чтобы привлечь квалифицированных специалистов, необходимо предоставить лучшие условия труда, а значит, нужно отказаться от теневой заработной платы [8].

Ю. А. Федосеева выделяет одну из социально-экономических проблем государственного регулирования заработной платы в Российской Федерации – проблему отношения величины и структуры минимального размера оплаты труда и прожиточного минимума, их соотношение между собой, со средней заработной платой в экономике; порядок и периодичность индексации заработной платы; необлагаемый минимум заработной платы [10].

Действительно, в настоящее время существует данная проблема между соотношением минимального размера оплаты труда прожиточному минимуму. По данным Росстата, минимальный размер оплаты труда с 1.07.2017 г. составляет 7800 руб., а прожиточный минимум в этот же период в Красноярском крае для трудоспособного населения равен 12163 руб. Разница между данными нормативами составляет 4363 руб. [11].

Подводя итог данного исследования, можно выделить следующие проблемы оплаты труда.

Первая проблема – снижение разрыва в уровне заработной платы между предприятиями, отраслями и регионами. Решение данной проблемы с помощью достижения справедливой оплаты труда довольно проблематично, так как определить ценность должности достаточно сложно. К тому же в разных регионах России могут быть одинаково ценные должности, но разные условия труда.

Поэтому решения для первой проблемы не существует, так как в отраслях тяжелой промышленности тяжелее условия труда, чем в легкой промышленности и в агропромышленном комплексе. Также нет необходимости развивать в Центрально-Черноземном, Волго-Вятском, Северо-Кавказском районах промышленность, так как климатические условия и плодородные почвы более благоприятны для занятий сельским хозяйством. В данном случае решением проблемы может быть лишь государственная поддержка отечественного производителя в виде дополнительных стимулирующих выплат работающим в данных регионах.

Рассматривая вторую проблему, хотелось бы отметить, что заработная плата у руководителей и сотрудников организаций не может быть одинакова в связи с разными условиями труда. Снизить разрыв между заработной платой работников вышестоящего звена и нижестоящего звена можно только в случае, если организации будут подбирать более квалифицированный персонал.

Третья проблема – проблема «теневой» оплаты труда. Данная проблема носит глобальный характер, потому что отсутствие работы в стране приводит к оттоку рабочей силы, массовым миграциям, «утечке умов», социальному неравенству, нищете и конфликтам. В результате трудоспособное население вынуждено соглашаться на любую работу, в том числе и на работу с неофициальной оплатой труда. Решить данную проблему возможно только на уровне государства с помощью развития ужесточения законодательства за «теневую» оплату труда, развития честного конкурентного предпринимательства и изменения мышления населения страны.

Проблема соотношения минимального размера оплаты труда и прожиточного минимума решается с помощью установления размера минимальной оплаты труда на уровне прожиточного минимума. Однако данное соотношение не выгодно для государства, так как уровень затрат будет выше.

Анализируя указанные проблемы, стоит отметить, что на данный период времени не все проблемы можно решить.

Библиографические ссылки

1. Российская Федерация. Законы. Трудовой кодекс РФ. [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34683/ (дата обращения: 05.05.2017).
2. Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете. [Электронный ресурс]: федер. закон: [№ 402–ФЗ от 06.12.2011]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 20.10.2017).
3. Расходы организации ПБУ 10/99: утв. приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.10.2017).
4. Аветисян Р. И., Багдасарян И. В., Сердюкова Е. В. Эффективная оценка персонала методом хэя // Педагогическое мастерство и педагогические технологии. 2015. Т. 2, № 4 (6). С. 208–211.
5. Варакина Л. А. Проблема соотношения заработных плат руководителей и сотрудников // Вестник института мировых цивилизаций. 2017. № 14. С. 50–53.

6. Квакина А. В. Выплаты стимулирующего характера // Символ науки. 2016. № 4. С. 27–29.
7. Миславская Н. А., Поленова С. Н. Бухгалтерский учет : учебник. М. : Дашков и К, 2016. 592 с.
8. Полещук Т. А., Куприянов Б. Е. Проблемы теневой оплаты труда и заработной платы в России, ее аспекты и возможные пути решения // Экономика и управление. 2017. № 1(18). С. 94–97.
9. Рубаева Л. М., Исакова Ю. Р. Системы оплаты труда и проблемы оплаты труда в современной России // Экономика и предпринимательство. 2017. № 2. С. 131–134.
10. Федосеева Ю. А. Минимальный размер оплаты труда как основной инструмент государственного регулирования заработной платы в российской федерации // Вестник Оренбургского государственного университета. 2015. № 1 (51). С. 187–190.
11. Минимальный размер оплаты труда в Российской Федерации [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_15189/fe0e3a681e322f3eea036a874a8d89fde41a111/ (дата обращения: 03.11.2017).
12. Электронный фонд правовой и нормативно-технической документации. [Электронный ресурс]. URL: <http://docs.cntd.ru/document/450264386/> (дата обращения: 03.11.2017).

© Кукушкина Ю. В., Позднякова А. Л., 2017

ВЛИЯНИЕ УЧЕТА РАСЧЕТОВ С ПОСТАВЩИКАМИ И ПОДРЯДЧИКАМИ НА ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ

Л. Ф. Кулешова, Н. Г. Луговская, Е. А. Ёлгина

Красноярский институт железнодорожного транспорта – филиал
Иркутского государственного университета путей сообщения
Российская Федерация, 660028, г. Красноярск, ул. Ладо Кецховели, 89

Выявлены взаимосвязи отражения учета расчетов с поставщиками, подрядчиками и финансовых результатов, их прямое и опосредованное влияние друг на друга. В основе финансовой деятельности коммерческих предприятий лежит постоянный кругооборот денежных средств, авансированных для производства и сбыта продукции. В каждом хозяйственном цикле эти средства должны возобновляться, то есть с прибылью возвращаться предприятию. От состояния расчетов с поставщиками ресурсов и покупателями продукции во многом зависит платежеспособность организации, ее финансовое положение и инвестиционная привлекательность. Дебиторская задолженность является одним из основных источников формирования финансовых потоков платежей. Кредиторская задолженность как долговое обязательство организации всегда содержит суммы потенциальных выплат, нуждающихся в бухгалтерском наблюдении и контроле.

Ключевые слова: поставщики, подрядчики, финансовый результат.

ACCOUNTING INFLUENCE OF SUPPLIERS AND CONTRACTORS PAYMENTS ON FINANCIAL RESULTS

L. F. Kuleshova, N. G. Lugovskaya, E. A. Elgina

Krasnoyarsk Institute of railway transport – branch of Federal state budgetary educational
institution of higher professional education "Irkutsk state transport University"
89, Lado Ketskhoveli Str., Krasnoyarsk, 660028, Russian Federation

The article focuses on the relationship between reflection the account with suppliers and contractors calculations and financial results, their direct and indirect influence on each other. In the basis of financial businesses is a constant circulation of funds advanced to production and sales. In every economic cycle, these funds must be resumed, that is to return profit to the enterprise. The condition of calculations with suppliers and buyers of products depends largely on the solvency of the organization, its financial position and investment attractiveness. Accounts receivable is one of the main formation sources of financial flows payments. Accounts payable as a debt obligation of the organization always contains the amount of potential payments that need accounting, monitoring and control.

Keywords: suppliers, contractors, financial result.

В настоящее время остаются недостаточно изученными вопросы методики и организации финансового и управленческого учета расчетов с поставщиками и подрядчиками, документального оформления операций по расчетам, автоматизации их учета

и контроля, обоснования новых направлений анализа расчетов с учетом особенности деятельности и потребности управления.

Также среди опубликованных научных трудов недостаточно исследована и сформирована система признаков выявленных ошибок при контроле расчетов с поставщиками и подрядчиками, поэтому это направление подлежит дальнейшему совершенствованию.

Финансовое состояние каждого субъекта хозяйствования определяется его взаимоотношениями с другими хозяйствующими субъектами, состоянием расчетов между ними. От величины кредиторской задолженности предприятия зависит его финансовая устойчивость, независимость и платежеспособность [3, с. 132].

Цель статьи – проанализировать взаимосвязь отражения учета расчетов с поставщиками и подрядчиками в финансовых результатах субъектов хозяйствования, действующих в условиях рыночной экономики.

Для нормального функционирования всех звеньев субъекта хозяйствования необходимо иметь достоверную информацию о финансовом состоянии предприятия, в частности, кредиторской задолженности. Особое место в кредиторской задолженности занимают многочисленные расчеты с поставщиками и подрядчиками.

Поставщики – юридические или физические лица, которые осуществляют поставку товарно-материальных ценностей, оказывают услуги и выполняют работы, а подрядчики – специализированные предприятия или физические лица, которые выполняют строительно-монтажные работы при сооружении объектов на основании договоров подряда на капитальное строительство [4, с. 75].

Расчеты с поставщиками и подрядчиками занимают весомое место в системе расчетных операций, а также являются важнейшей составляющей бухгалтерской деятельности, поскольку они влияют на формирование основной части денежных поступлений предприятий. Следует отметить, что кредиторская задолженность как в целом, так и за товары, работы, услуги составляет значительную часть пассивов отечественных предприятий и с каждым годом растет.

Кредиторская задолженность за товары, работы, услуги может быть как положительным элементом финансово-хозяйственной деятельности, так и отрицательным. По сравнению с обязательствами по полученным кредитам банков, векселям, облигациям, она является «дешевой» задолженностью. Также возникает возможность пользоваться денежными средствами других предприятий. С другой стороны, если величина кредиторской задолженности является достаточно большой, то будет происходить снижение платежеспособности субъектов хозяйствования. Это может стать причиной отказа других предприятий и финансовых структур от сотрудничества.

Формированию взаимоотношений и соответствующих расчетных операций с поставщиками и подрядчиками предшествует процесс их поиска предприятием.

Весомое место в системе расчетных операций занимают расчеты с поставщиками. Доходность предприятия в основном зависит от скорости оборота капитала. Для соблюдения действующих правил расчетов следует предотвращать их просрочку, способствовать уменьшению кредиторской и дебиторской задолженностей. Чем быстрее осуществляется процесс расчетов, тем эффективнее работает предприятие.

Учетные показатели задолженности по расчетам влияют на ликвидность и платежеспособность, характеризующие финансовое состояние каждого отдельного предприятия и государства вообще, влияют на уровень их инвестиционной привлекательности, кредитоспособности и общей рентабельности. Задолженность перед поставщиками возникает из-за разрыва во времени от момента перехода права собственности на приобретенные товары, выполненные работы или оказанные услуги до момента их оплаты [2, п. 8].

На предприятиях Российской Федерации для усовершенствования учета расчетов с поставщиками и подрядчиками нужно усовершенствовать не только теоретические разработки в системы учета текущих обязательств, но и практические внедрения. Например: разработать схему документирования расчетов между поставщиками и покупателями в зависимости от сроков и форм оплаты, схему документооборота расчетов с поставщиками и подрядчиками на предприятии. Это позволит полностью раскрыть учетную информацию для эффективного управления хозяйственной деятельностью предприятий.

Совершенствование существующей системы учета текущих обязательств возможно лишь при условии ее унификации с международной, но при одновременном учете национальных особенностей. Это позволит полностью раскрыть учетную информацию для эффективного управления хозяйственной деятельностью предприятий [6, с. 102].

Основными элементами контроля операций по обеспечению расчетов с поставщиками и подрядчиками предприятия и фактов их изменения являются:

- объекты – договоры, заключенные предприятием; расчетные операции; записи в первичных документах, учетных регистрах и отчетности; хозяйственные операции по учету фактов изменения обязательств в контексте расчетов с поставщиками и подрядчиками; информация о нарушениях и злоупотреблениях в ведении учета, которые нашли документальное подтверждение в актах ревизии, проверок, выводах аудиторов, постановлениях правоохранительных органов;

- субъекты – собственник и подразделения предприятия, которые выполняют контрольные функции по формированию расчетов с поставщиками и подрядчиками (юридический отдел, отдел снабжения, бухгалтерия, отдел экономического анализа, планово-финансовый отдел, отдел маркетинга) [1, п. 5].

На наш взгляд, в современных условиях состояние расчетов с поставщиками и подрядчиками связано с результатами финансово-хозяйственной деятельности по следующим схемам:

- 1) опосредованное влияние (влияние физического объема деятельности) через приобретение товаров и оплату услуг, процедуру получения выручки, соблюдение соотношения, при котором срок оплаты поставщикам и подрядчикам организации превышает срок получения денежных средств по выполненным работам (оказанным услугам) (рис. 1);

- 2) прямое влияние, если в договоре есть штрафы, пени за несвоевременную поставку и за несвоевременную оплату. В этом случае несоблюдение договорной дисциплины оказывает влияние на финансовые результаты напрямую (рис. 2).

Нужно учитывать, что решения по поставкам принимаются в условиях, когда часто изменяются как внешние факторы хозяйствования (экономические, политические, социальные, культурные, технические, законодательные, юридические, рынок, конъюнктура, предложение), так и внутренние (план поставки и задачи связи предприятия, взаимоотношения с другими отделами, изменение ассортимента), что порождает определенные проблемы и ограничения [8, с. 147].

Ключевая роль и место бухгалтерского учета расчетов с поставщиками и подрядчиками заключается в налаживании системы своевременного информирования управленцев о моменте наступления исполнения обязательств как со стороны контрагентов, так и со стороны самого предприятия с целью принятия решений и оперативных мер [5, с. 66].

Влияя на доходы и расходы организации, учет расчетов с поставщиками и подрядчиками оказывает влияние не только на показатели финансовой отчетности, но и на оценочные показатели, определяемые на основании этой отчетности. Примером таких

показателей может быть чистая прибыль, рентабельность деятельности, показатели, характеризующие финансовое положение организации [7, с. 35].



Рис. 1. Влияние сроков и объема поставки материалов, работ, услуг на финансовые результаты

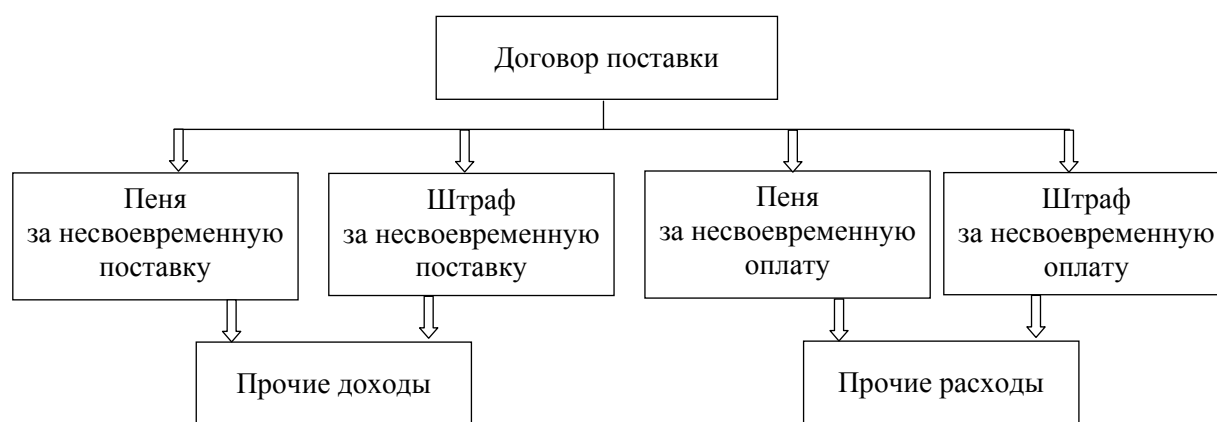


Рис. 2. Прямое влияние расчетов с поставщиками и подрядчиками на финансовые результаты

В современных условиях тщательно поставленный учет расчетных операций, а также своевременный оборот денежных средств оказывают значительное влияние на финансовые результаты предприятия. Одним из приоритетных направлений совершенствования управления предприятием является организация детального учета необходимой информации о состоянии расчетов с поставщиками и подрядчиками, которая формируется в системе бухгалтерского учета и ее предоставление заинтересованным сторонам с целью принятия решений.

Библиографические ссылки

1. Доходы организации ПБУ 9/99 [Электронный ресурс] : утв. приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 25.10.2017).
2. Расходы организации ПБУ 10/99 [Электронный ресурс] : утв. приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 25.10.2017).
3. Ануфриев В. Е. Учет формирования финансового результата и распределения прибыли организации // Бухгалтерский учет. 2015. № 10. С. 15.
4. Байдыбекова С. К. Совершенствование учета расчетов с дебиторами и кредиторами // Управленческий учет. 2015. № 6. С. 63–71.
5. Калугина О. В. Адинцова Н. П. Направления совершенствования учета расчетов с поставщиками на сельскохозяйственных предприятиях // Новая наука: Опыт, традиции, инновации. 2016. № 3-1 (71). С. 90–92.
6. Муллинова С. А. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками // Концепт : научно-метод. электрон. журнал. 2015. № 7. С. 41–45.
7. Пятов М. Л. Соотношение принципов бухгалтерского учета и его влияние на бухгалтерскую информацию // БУХ. 1С. 2014. № 8. С. 45.
8. Светличная А. С. Учет и контроль расчетов с поставщиками и подрядчиками // Новая наука: Теоретический и практический взгляд. 2015. № 5-1. С. 148–153.
9. Толстихина Е. И., Ёлгина Е. А. Влияние изменения учетной политики на финансовые показатели организации // Наукоеведение : Интернет-журнал. 2016. Т. 8, № 3 (34). С. 87.
10. Уханова О. В. Бухгалтерский учет расчетов с поставщиками и покупателями, пути решения // Образование, наука и современное общество: Актуальные вопросы экономики и кооперации : материалы Междунар. науч.-практ. конф. профессор.-преподават. состава и аспирантов. В 5 ч. / Белгородский университет кооперации, экономики и права, 2013. С. 223–228.

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ АУДИТА РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

Т. А. Куприянова

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

Аудит расчетов с персоналом по оплате труда является достаточно важным, поскольку данный раздел учета является трудоемким и требующим особого внимания со стороны бухгалтерской службы организации. Необходимость проведения аудита расчетов по оплате труда обусловлена осуществлением контроля за соблюдением как работниками, так и работодателями действующего законодательства. В рамках исследования изучается нормативно-правовая база, используемая при проведении аудита, а также рассматривается методика проведения аудита, которая может быть использована как внешними аудиторами, так и внутренними в рамках контроля расчетов по оплате труда.

Ключевые слова: аудиторская проверка, расчеты с персоналом по оплате труда, рабочие документы, стандарты аудита.

AUDIT METHODOLOGICAL ASPECTS OF PERSONNEL ON PAYMENT CALCULATIONS

T. A. Kupriyanova

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

Audit of calculations with the personnel on payment is quite important, as this section is time-consuming and requires special attention from the accounting Department of the organization. The need of calculations on payment audit due to implementation of compliance monitoring as workers and employers of the legislation. The study examines the regulatory framework used in the audit, and considers the methods of auditing that can be used as the external auditors and internal within the control of calculations on payment

Keywords: audit of calculations with the personnel on payment, working papers, audit standards.

Расчеты с персоналом являются неотъемлемым элементом деятельности любого предприятия и одновременно одним из самых сложных, поскольку предусматривают многочисленное и систематическое осуществление разнообразия форм оплаты труда и специфики деятельности предприятий.

Суть системы оплаты труда работников состоит в стимулировании производственного поведения работников и формирование вознаграждения в соответствии с вкладом каждого работника в деятельность организации [5, с. 22]. Экономическая составляющая оплаты труда включает в себя вознаграждение за труд, полученное работником в зависимости от его квалификации, сложности, количества и качества выполняемых работ, компенсационных и стимулирующих выплат [6, с. 99].

В соответствии с Трудовым кодексом РФ регулирование вопросов оплаты труда на предприятии осуществляется путем принятия внутренних нормативных документов, к которым относятся коллективный договор, трудовой договор (контракт) и иные локальные нормативные акты [2].

Исходя из вышесказанного, контроль за состоянием расчетов с персоналом по оплате труда является весьма актуальным. В качестве одного из инструментов контроля может выступать аудит операций с персоналом по оплате труда.

Аудит расчетов с персоналом по оплате труда представляет собой независимую оценку и проверку достоверности бухгалтерской отчетности в части расчетов с персоналом, соблюдения правил ведения бухгалтерского учета, полноты и достоверности документального оформления в бухгалтерском учете операций по оплате труда, проведения различных видов начислений и удержаний, а также правильность начисления выплат социального характера, налогов и иных выплат из фонда оплаты труда [3].

В рамках проведения аудиторской проверки аудитором должны быть решены следующие задачи:

- удостовериться в соответствии локальных нормативных актов требованиям действующего законодательства в части оплаты труда работников организации;
- проверить обоснованность произведенных операций по начислению и выплате заработной платы, в том числе и в рамках заключенных договоров;
- проверить достоверность отражения операций по учету расчетов по оплате труда в бухгалтерском учете;
- проверить соответствие аналитического и синтетического учета;
- проверить достоверность обязательств по оплате труда, отраженных в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Общую модель проведения аудиторской проверки расчетов с персоналом по оплате труда рассмотрим на рис. 1.

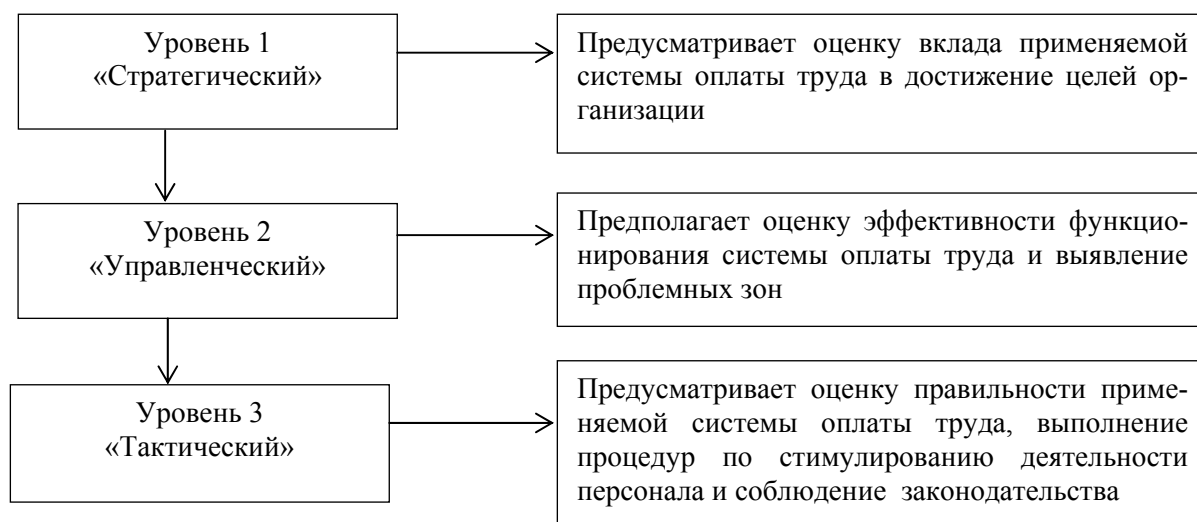


Рис. 1. Модель проведения аудита расчетов по оплате труда [8]

Приступая к аудиторской проверке, необходимо определить перечень документов, используемых на всех этапах проверки (рис. 2).

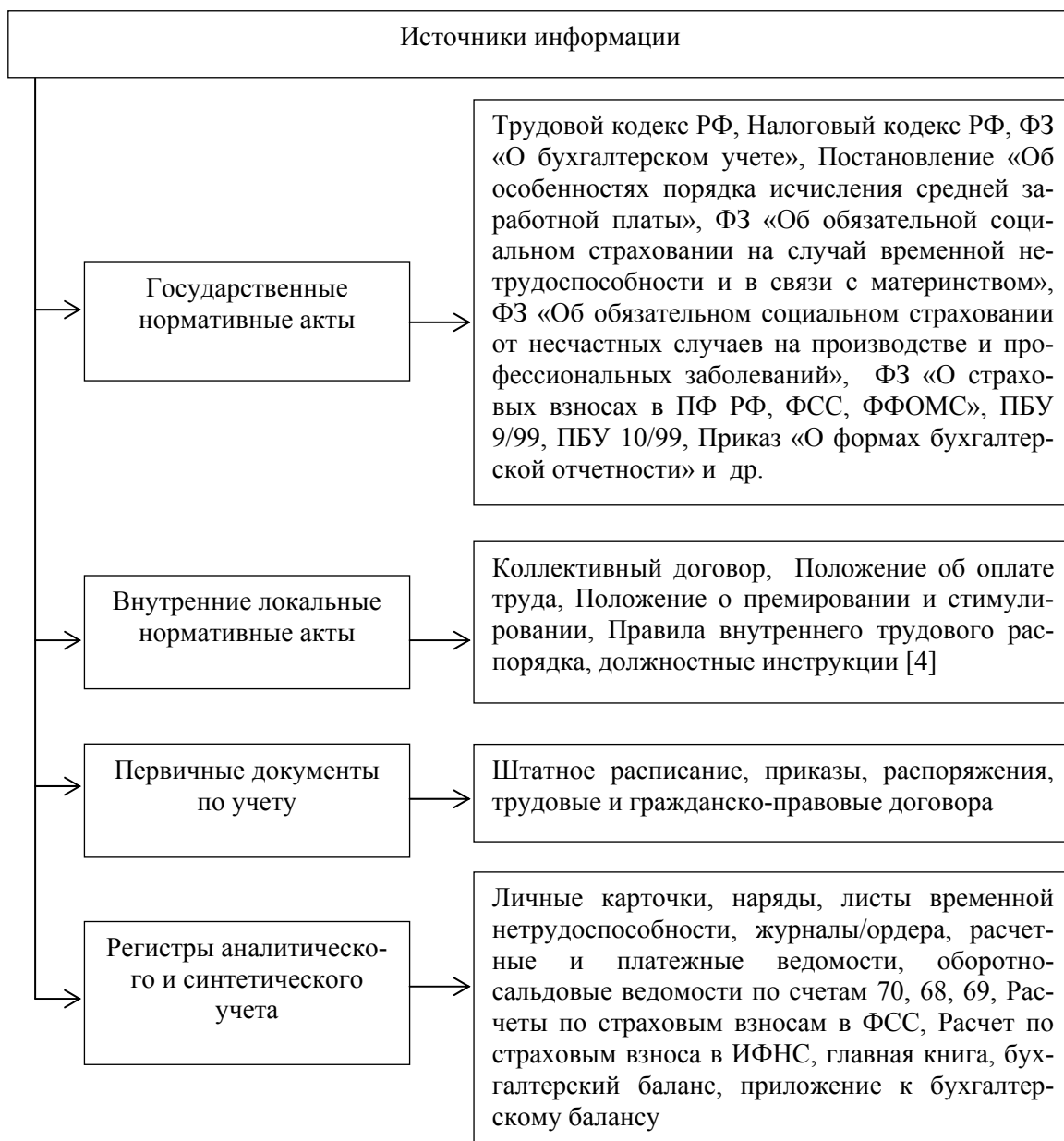


Рис. 2. Источники информации при проведении аудиторской проверки

В процессе проведения аудиторской проверки используются такие методы и приемы, как:

- проверка арифметических расчетов клиента (пересчет);
- проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций;
- устный опрос персонала, руководства экономического субъекта и независимой (третьей) стороны;
- проверка первичных документов [10].

Аудиторская проверка представляет собой сложную систему проверочных мероприятий. Так, в рамках планирования аудиторской проверки проводится значительное количество мероприятий, являющихся необходимым условием составления главного

аудиторского документа – программы аудита. К одному из таких мероприятий относится оценка системы внутреннего контроля, которая позволяет выявить и оценить риски существенных искажений как на уровне бухгалтерской отчетности, так и при проведении аудиторской проверки по существу [9]. В рамках оценки системы внутреннего контроля исследуется рабочий план счетов и учетная политика в части наличия разделов, имеющих отношение к начислению и выплате заработной платы, изучаются организация оперативного учета и документы по движению личного состава организации, организация оплаты труда, видовой состав удержаний, проверяются правильность аналитического учета, а также порядок документооборота и инвентаризации расчетов с персоналом по оплате труда.

Программа аудиторской проверки должна содержать перечень процедур, сгруппированных по нескольким направлениям:

- проверка соблюдения требований действующего трудового, гражданского и налогового законодательства;
- проверка документального оформления расчетов с персоналом;
- проверка правильности отражения операций в бухгалтерском учете в соответствии с начислениями и удержаниями из заработной платы;
- проверка достоверности формирования отчетных данных [9].

Аудиторская проверка расчетов с персоналом охватывает ряд последовательных этапов.

Этап 1. Проверка правомерности и законности существующих трудовых отношений. В рамках данного этапа проводится проверка соблюдения прав работников организации, на основании аудиторский доказательств, полученных при проверке правильности оформления внутренних нормативных актов, приказов о приеме и увольнении работников, трудовых и гражданско-правовых договоров. Так, при проверке трудовых и иных договоров проводится оценка на их соответствие нормам трудового законодательства;

Этап 2. Проверка первичной документации по начислению и выплате заработной платы предусматривает оценку правильности оформления бухгалтерской документации по учету рабочего времени, платежных и расчетных документов, в том числе и документов по неполученной в срок заработной платы. Аудитору необходимо проверить, используются ли в организации унифицированные формы первичной документации в части учета рабочего времени каждого работника. Работодатели обязаны вести табели учета рабочего времени, а аудитор, в свою очередь, проверяет правильность их заполнения. В первую очередь это касается привлечения работников на дополнительные работы в выходные и праздничные дни и предоставление отпусков. Так, при привлечении работников к работе в выходные и праздничные дни аудитор должен проверить наличие письменного согласия работника на работы в указанные периоды. При проверке порядка предоставления отпусков аудитор проверяет наличие графика отпусков, правомерность предоставления дополнительных отпусков, а также порядок их расчета.

Этап 3. Проверка правильности и обоснованности начисления заработной платы. В рамках данного этапа проводится проверка обоснований для проведения начислений, их полнота точность измерения и стоимостная оценка. С этой целью проверяются такие документы, как табели учета рабочего времени, платежные ведомости, лицевые счета и др. Следует иметь в виду, что перечень первичной документации зависит от применяемой в организации системы оплаты труда, которая устанавливается внутренними нормативными актами и трудовым договором. Так, если в организации используется повременная система оплаты труда, то проверяются табеля учета рабочего времени и правильность применения тарифных окладов (ставок). Если применяется сдельная форма оплаты, то проверке подлежат наряды, а так же утвержденные в организации

нормы выработки и сдельные расценки. В случае применения договоров гражданско-правового характера проверке подлежат договоры, сметы и акты приемки выполненных работ.

В ходе проверки проводится подтверждение правильности начисления основной и дополнительной заработной платы. Также проводится проверка обоснованности начисления различных доплат и компенсационных выплат.

При проверке оплаты за неотработанное время необходимо проверить правильность исчисления среднего заработка, который используется для расчета пособий по временной нетрудоспособности, основных и дополнительных отпусков, оплату компенсаций за неиспользованный отпуск, выплату пособий при увольнении и др.

Тщательно проверяются предусмотренные трудовым договором стимулирующие выплаты, к которым относятся премии и иные поощрения. Поскольку законодательно порядок и условия начисления стимулирующих выплат не регулируется, то аудитор необходимо установить соответствие периода их начисления с внутренними нормативными документами.

Также проверяется соблюдение требования ст. 136 ГК РФ в части порядка выплаты заработной платы, а именно: выплата отпускных осуществляется не позднее чем за 3 дня до его начала, а заработная плата выплачивается не реже, чем каждые полмесяца, в сроки, установленные внутренними нормативными актами [1].

Этап 4. Проверка обоснованности, правомерности и полноты удержаний из заработной платы. Все виды удержаний, производимых из заработной платы, можно разделить на 3 группы:

- обязательные;
- по инициативе работника;
- по инициативе организации.

При проверке удержаний необходимо иметь в виду, что их совокупный размер не может быть более значений, допустимых ст. 138 Трудового кодекса РФ, а именно: не более 20 % на общих основаниях, и не более 50 % в случаях, предусмотренных законодательством.

Основным видом являются обязательные удержания, включающие налог на доходы физических лиц и удержания по исполнительным листам. При проверке удержаний по НДФЛ аудитор проверяет:

- правильность определения налогового статуса организации;
- правильность применения налоговых ставок;
- правильность формирования налогооблагаемой базы и обоснованность предоставления налоговых вычетов;
- своевременность удержания и перечисления НДФЛ в бюджет [7, с. 58].

Помимо НДФЛ в обязательном порядке производятся удержания на основе исполнительных листов. В этом случае аудитор должен проверить порядок соблюдения удержаний по исполнительным листам, полноту и своевременность проведения удержаний, а также перечисление взыскателю.

Этап 5. Проверка соответствия показателей бухгалтерских счетов данным бухгалтерской отчетности. В рамках данного этапа проводится проверка соответствия данных аналитического и синтетического учета с данными бухгалтерской финансовой отчетности, а также соответствия данных в бухгалтерских регистрах по начисленным и уплаченным суммам налоговых платежей, указанных в налоговых декларациях.

По итогам проведенной проверки аудитор выдает аудиторское заключение, в котором выражает свое мнение о достоверности отражения в бухгалтерской отчетности оплаты труда о том, что документация по расчетам с персоналом не содержит существенных искажений, а также дает рекомендации, позволяющие избежать возникновения различных нарушений в будущем.

В заключение можно сказать, что заработная плата является инструментом материальной заинтересованности работников в достижении целей деятельности организации, а оценка эффективности данного инструмента возможна только в рамках регулярного анализа и аудита расчетов с персоналом.

Библиографические ссылки

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : офиц. текст от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 29.07.2017). URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 06.11.2017).
2. Трудовой кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : офиц. текст от 30.12.2001 № 197-ФЗ (ред. от 29.07.2017). URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 06.11.2017).
3. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 01.05.2017) URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 06.11.2017).
4. Андросова А. А., Макарова Е. В. Аудит расчетов с персоналом по оплате труда [Электронный ресурс] // Международный студенческий научный вестник. 2017. № 1. URL: <https://eduherald.ru/ru/article/view?id=16805> (дата обращения: 06.11.2017).
5. Гринавцева Е. В. Методика аудиторской проверки оплаты труда в коммерческих фирмах [Электронный ресурс] // Социально-экономические явления и процессы. 2016. Т. 11, № 9. С. 22–27. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/metodika-auditorskoy-proverki-oplaty-truda-v-kommercheskih-firmah> (дата обращения: 06.11.2017).
6. Дьяконова О. С., Горюнова Е. М. Аудит расчетов по оплате труда [Электронный ресурс] // Вестник университета. 2017. С. 99–105. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/audit-raschetov-po-oplate-truda> (дата обращения: 03.11.2017).
7. Зыкова Т. Б. Организация внутреннего аудита персонала // Транспортная инфраструктура Сибирского региона: материалы восьмой Межунар. науч. конф. (28 марта – 01 апреля 2017, г. Иркутск). В 2 т. Иркутск : ИрГУПС, 2017. Т. 2. С. 56–61.
8. Марченкова И. Н. Аудит расчетов с персоналом по оплате труда [Электронный ресурс] // Теория науки. 2015. № 3. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/audit-raschetov-s-personalom-po-oplate-truda> (дата обращения: 09.11.2017).
9. Остапова В. В., Яцюк А. В. Аудит расчетов с персоналом по оплате труда: методический аспект [Электронный ресурс]. URL: <http://lexandbusiness.ru/view-article.php?id=5696> (дата обращения: 05.11.2017).
10. Спесивцева А. Л. Особенности аудита расчетов по оплате труда на предприятиях России [Электронный ресурс] // Молодой ученый. 2015. № 11. С. 996–998. URL: <https://moluch.ru/archive/91/19470/> (дата обращения: 11.11.2017).

ОСОБЕННОСТИ ОПЛАТЫ ТРУДА В ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОЙ ОТРАСЛИ

Е. С. Назаренко

Ачинский территориальный общий центр обслуживания –
структурное подразделение Красноярского регионального общего центра
обслуживания – структурного подразделения Центра корпоративного учета
и отчетности «Желдоручет» – филиала ОАО «РЖД»
Российская Федерация, 662156 Красноярский край,
г. Ачинск, ул. Привокзальная, 19

Рассматривается экономическая роль оплаты труда в современных условиях. Представлено современное состояние железнодорожной отрасли в России. Перечислены основные на сегодняшний день отраслевые особенности оплаты труда в железнодорожной отрасли. Представлены авторы, занимающиеся изучением бухгалтерского учета расчетов с персоналом по оплате труда. Разработана и представлена систематизированная форма учетного регистра для усовершенствования учета сверхурочных часов и детального просмотра данных по ним. Предложен рекомендованный порядок заполнения разработанной формы представленного регистра.

Ключевые слова: оплата труда, сверхурочные часы.

PAYMENT FEATURES IN RAILWAY INDUSTRY

E. S. Nazarenko

Achinsk territorial general service center is a structural subdivision of the Krasnoyarsk regional general service center – the structural unit of the Center for Corporate Accounting and Reporting “Zheldoruchet” – a branch of JSC “Russian Railways”
19, Privokzalnaya Av., Achinsk, 662156, Russian Federation

The article considers the economic role of labor remuneration in modern conditions, presents the modern state of the railway industry in Russia, lists the main features of labor remuneration in the railway industry today, and engages the authors in the study of personnel on payment accounting. Develops and presents the systematic form of the accounting ledger to improve the accounting of overtime hours and detailed review of data on them, suggests the procedure for filling out the developed form of the submitted register.

Keywords: labor remuneration, overtime.

В настоящее время железнодорожная отрасль занимает важное положение в развитии экономики России. Она представляет собой связующую составляющую целой экономической системы, позволяет поддерживать стабильную производственную деятельность предприятий разного уровня [7, с. 29]. Оплата труда работников железнодорожного транспорта является важным элементом затрат и входит в структуру себестоимости предоставляемых услуг.

Железнодорожная инфраструктура остается одним из наиболее инвестиционно–привлекательных сегментов в транспортной отрасли. На сегодняшний день она играет важнейшую роль в развитии и функционировании товарного рынка, а также в обеспечении передвижения населения. Ее деятельность имеет широкое распространение по всей территории нашей страны [10].

Как справедливо отмечают Г. Ю. Касьянова [6, с. 283] и другие авторы, заработная плата является основным источником дохода рабочих и служащих, с ее помощью осуществляется контроль над мерой труда и потребления, стимулирование труда работников.

Актуальность выбранной темы обусловлена тем, что все вопросы касательно заработной платы представляют собой особый интерес как для работников, так и работодателей. В любой отрасли, в том числе железнодорожной, оплата труда является важнейшим элементом в структуре организации труда и системе трудовых отношений. Учет оплаты труда имеет большое количество особенностей, влияющих на конечное начисление заработной платы. Данный фактор подтверждает значимость работы бухгалтера, связанной с учетом затрат на оплату труда, так как этот участок бухгалтерского учета, как правило, сложен и трудозатратен.

Проблема научно-практического характера состоит в том, что в настоящее время железнодорожная отрасль имеет свое распространение по всей территории страны, и рабочая сила данной отрасли состоит из почти миллиона работников. Для бухгалтерского учета данная отрасль специфична, так как помимо большой территориальной распространенности, которая диктует свои правила начисления оплаты труда, присутствует широкий круг специальностей, для которых характерны индивидуальные особенности оплаты труда.

Вопросы бухгалтерского учета заработной платы рассматриваются в работах многих авторов, в частности, таких как А. Садилова [9, с. 663], Е. Логинова [8, с. 39], В. Говоров [4, с. 48], Н. Горелов [5, с. 275], Э. Бережная и О. Опалева [3, с. 385] и др.

А. Садилова в своих трудах рассказывает о бухгалтерских основах учета оплаты труда, рассматривает различные формы и системы оплаты труда, а также акцентирует свое внимание на формы первичных учетных документов, необходимых для бухгалтерского учета. [9, с. 663].

В. Говоров рассматривает порядок начисления заработной платы, приводит типичные корреспонденции счетов, а также затрагивает особенности удержания из заработной платы работников с примерами бухгалтерских проводок. [4, с. 48].

Вопросы оплаты труда в выходные и праздничные дни раскрывает, в частности, Е. Логинова. Она приводит наглядные информирующие схемы по содержанию трудового законодательства для конкретных ситуаций, наглядно разбирает расчет разных систем оплаты труда с примерами, а также затрагивает особенности налогового учета оплаты труда в праздничные и выходные дни [8, с. 39].

Железнодорожная отрасль осуществляет свою деятельность на территории всей России. Это обуславливает важную особенность, связанную с районным регулированием оплаты труда, так как заработную плату работникам начисляют в зависимости от региона, условий и характера труда.

Можно выделить также ряд особенностей оплаты труда в железнодорожной отрасли.

1. Существует большое количество различных категорий, должностей и специальностей. Это обусловлено тем, что помимо административного аппарата, бухгалтерии, обслуживающего персонала, которые присутствуют на любом предприятии, основу самой отрасли в целом составляют узкопрофильные специальности – это работники

Для последней особенности предложено использовать разработанную систематизированную форму учетного документа по учету сверхурочных часов и детального просмотра данных для их оплаты (см. рисунок).

	Форма по ОКУД	Код
	по ОКПО	
(наименование организации)		
(структурное подразделение)		

СПИСОК
лиц работавших сверхурочно за _____ г.

Порядковый номер	Профессия, должность	Разряд рабочего	Фамилия, имя, отчество	Табельный номер	Отработано сверхурочных часов по числам месяца							Оплата за сверхурочные часы		
													часы	сумма, руб. коп.
Итого фактически														

расшифровка подписи

расшифровка подписи

расшифровка подписи

113

Согласно Трудовому кодексу РФ привлечение к сверхурочным работам допускается с письменного согласия работника и с учетом мнения профсоюзной организации. Согласие работника не требуется в следующих случаях: при производстве работ, необходимых для предотвращения катастрофы, аварии или устранения их последствий; при производстве работ, необходимость которых обусловлена введением чрезвычайного или военного положения [1].

В постановлении Госкомстата РФ от 05.01.2004 г. № 1 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты» отсутствует форма учетного первичного документа для учета сверхурочных часов [2].

Работа сверхурочно должна обязательно оформляться документально. Разработанный список лиц, работавших сверхурочно, должен оформляться начальником смены, бригадиром или сменным мастером (либо иным ответственным лицом).

Рекомендуется списки лиц, работавших сверхурочно, нумеровать в хронологическом порядке с начала календарного года. Список оформлять по факту в течение месяца или до полного его заполнения. При необходимости выписывается новый бланк списка с указанием «Продолжение». В этом случае итог количества часов сверхурочной работы в целом за месяц отражается на последнем бланке.

При составлении списка рекомендовано использовать следующий порядок:

- 1) указать наименование организации и его структурного подразделения (при наличии), а также код организации по ОКПО;
- 2) указать дату заполнения документа и его порядковый номер;
- 3) указать период, за который будет отображаться информация о количестве сверхурочных часов;
- 4) заполнить графы соответствующими данными о категории персонала, его должности, разряде, ФИО, табельный номер, количество отработанных сверхурочных часов по числам месяца, количество часов всего и их оплату в соответствующем размере;
- 5) список с вышеперечисленными данными необходимо обязательно подписать руководителем (уполномоченным им лицом) подразделения и представителем (уполномоченным) профсоюзной организацией данного подразделения.

Таким образом, разработанная форма предназначена для наглядного представления данных о сверхурочных часах работников. Применение учетного регистра на практике сможет систематизировать учет сверхурочных часов и будет способствовать усовершенствованию бухгалтерского учета расчетов с персоналом по оплате труда.

В заключение стоит сказать, что оплата труда в железнодорожной отрасли имеет свои особенности. Каждая из них обусловлена рядом факторов, в основном связанных со спецификой деятельности железнодорожной отрасли.

Библиографические ссылки

1. Российская Федерация. Законы. Трудовой кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон: [№ 197-ФЗ от 30.12.2001. Принят ГД ФС РФ 21.01.2001 г.: в ред. от 29.09.2017 № 434-ФЗ]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 01.11.2017).
2. Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты [Электронный ресурс] : пост. Минфина РФ [№ 1 05.01.2004]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 01.11.2017).
3. Бережная Э. В., Опалева О. Д. Проблемы совершенствования формирования заработной платы в современных условиях // Молодой ученый. 2015. № 12. С. 383–386.
4. Говоров В. И. Бухгалтерский учет начисления и выплаты заработной платы // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2017. № 2. С. 47–51.

5. Горелов Н. А. Оплата труда персонала: методология и расчеты. М. : Юрайт, 2017. 414 с.
6. Касьянова Г. Ю. Заработная плата: практическое руководство для бухгалтера. М. : АБАК, 2017. 896 с.
7. Лapidус Б. М., Лapidус Л. В. Железнодорожный транспорт. Философия будущего. М. : Прометей, 2015. С. 232.
8. Логинова Е. А. Оплата работы в выходные и праздничные дни // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2017. № 2. С. 38–43.
9. Садилова А. Д. Актуальные проблемы учета и контроля расчетов по оплате труда // Молодой ученый. 2016. № 8. С. 663–665.
10. Железнодорожная инфраструктура России [Электронный ресурс]. URL: <http://ros.biz/events/railways/> (дата обращения: 08.11.2017).

© Назаренко Е. С., 2017

СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ БЮДЖЕТА ПЕНСИОННОГО ФОНДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ: АНАЛИЗ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

А. Д. Павлов, Н. О. Макаренко

Сибирский государственный университет науки и технологий
имени академика М. Ф. Решетнева
Российская Федерация, 660037, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31
E-mail: makarenko_nastja@mail.ru

Раскрывается принцип функционирования одного из внебюджетных фондов Российской Федерации – государственного Пенсионного фонда Российской Федерации. Описываются источники поступления и направления расходования средств пенсионного фонда, а также проводится анализ их динамики и достаточности для оценки сбалансированности бюджета. По итогам анализа дана оценка текущему состоянию бюджета Пенсионного фонда РФ, факторов, влияющих на его состояние. Рассмотрены актуальные проблемы сбалансированности бюджета и мероприятия по их устранению как со стороны государства, так и со стороны Пенсионного фонда РФ.

Ключевые слова: государственные внебюджетные фонды, страховые взносы, Пенсионный фонд РФ.

CURRENT CONDITION BUDGET OF RUSSIAN PENSION FUND: ANALYSIS OF INCOME AND EXPENSES

A. D. Pavlov, N. O. Makarenko

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation
E-mail: makarenko_nastja@mail.ru

The aim of the present study was to determine the function principle of one of the extrabudgetary funds of the Russian Federation – pension fund (PFR), reveals the sources of income and the direction of spending of the pension fund, and also analyzes their dynamics and sufficiency to assess the balance of the budget and to consider the actual problems of the budget balance and measures to eliminate them both on the part of the state and the Pension Fund of the Russian Federation. Based on the analysis is given the current condition of the PFR budget and the influencing factors.

Keywords: state off-budget funds, insurance premiums, Pension Fund of the Russian Federation.

Целью функционирования внебюджетных фондов является аккумуляция денежных средств и последующее их распределение и перераспределение между различными слоями населения по целевому назначению.

Одним из внебюджетных фондов в Российской Федерации является Пенсионный фонд РФ, оказывающий государственные услуги в области социального обеспечения в России.

Пенсионный фонд РФ выполняет ряд следующих функций [1].

1. Устанавливает и выплачивает страховые пенсии по старости, инвалидности, по случаю потери кормильца, накопительные пенсии, пенсии по государственному пенсионному обеспечению, пенсии военнослужащих и их семей, социальные пенсии, пенсии госслужащих.

2. Выдает государственные сертификаты на материнский (семейный) капитал.

3. Назначает и реализует социальные выплаты отдельным категориям граждан.

4. Назначает и реализует федеральные социальные доплаты к пенсии до уровня прожиточного минимума пенсионера в регионе.

5. Ведет персонифицированный учет прав участников системы пенсионного страхования.

6. Формирует, инвестирует выплату средств пенсионных накоплений.

7. Оказывает адресную помощь пенсионерам и софинансирует социальные программы субъектов РФ.

8. Реализует Программы государственного софинансирования пенсии.

9. Реализует международные соглашения.

Для выполнения своих функций Пенсионный фонд РФ обладает доходной базой. Основным источником поступлений являются взносы работодателей на обязательное пенсионное страхование в размере 22 % от фонда заработной платы [2]. Помимо этого денежные средства формируются из следующих источников [3, с. 416]:

1) страховых взносов граждан – индивидуальных предпринимателей;

2) страховых взносов иных граждан;

3) ассигнований из бюджета;

4) добровольных взносов.

На настоящий момент времени главной проблемой сбалансированности деятельности Пенсионного фонда РФ является дефицит бюджета (см. таблицу).

Исходя из проведенного анализа можно сделать вывод о том, что за 2014–2016 гг. в бюджете Пенсионного фонда РФ наблюдается дефицит.

В период с 2014 по 2015 года дефицит бюджета вырос на 512,7 млрд руб. за счет значительного увеличения расходования средств на обязательное пенсионное страхование на 805,9 млрд руб., в целом расходы выросли на 1480,2 млрд руб. Отрицательным фактором в данном периоде является увеличение привлечения средств федерального бюджета для покрытия дефицита, по сравнению с 2014 г. показатель вырос на 678,7 млрд руб.

В период 2015–2016 гг. наблюдается улучшение ситуации. Бюджетный дефицит сократился на 339,2 млрд руб. за счет превышения темпов роста доходов над темпом роста расходов. Наибольший рост в расходной части бюджета пришелся на финансирование выплат пенсий населению на 355,1 млрд руб.

Стоит отметить, что значительная часть поступлений в бюджет Пенсионного фонда РФ приходится на ассигнования из федерального бюджета. Темпы роста дотаций превышают темп роста доходов за счет налоговых и страховых платежей, что является негативной тенденцией [5, с. 53].

В ходе проделанной работы были выявлены причины несбалансированности бюджета ПФР.

Во-первых, рост численности пенсионеров. По данным Росстата в 2014 году численность людей, находящихся на пенсионном обеспечении, составила 41 019 тыс. чел., в 2015 году – 41 456 тыс. чел., в 2016 году – 42 729 тыс. чел., в то время как численность занятого населения за данный период увеличилась на 853,6 тыс. человек и составила 72 392,6 тыс. чел. [6]. Соответственно нагрузка на Пенсионный фонд возрастает.

Анализ доходов и расходов Пенсионного фонда РФ за 2014–2016 гг. [4]

Показатель млрд руб.	2014 год	2015 год	2016 год	Абсолютное изменение, %		Относительное изменение, %.	
				2015–2014	2016–2015	2015/2014	2016/2015
Доходы	6159,1	7126,6	7625,2	+967,5	+498,6	115,71	107,00
В том числе:	3712,7	3879,9	4144,9	+167,2	+265,0	104,50	106,83
Налоги, страховые взносы							
Из федерального бюджета	2413,0	3091,7	3355,3	+678,7	+263,6	128,13	108,53
Расходы	6190,1	7670,3	7829,7	+1480,2	+159,4	123,91	102,08
В том числе:	5798,9	6322,4	6677,5	+523,5	+355,1	109,03	105,62
на финансирование выплат насе- лению пенсий, пособий							
из них на осуществление ежеме- сячной денежной выплаты	341,4	358,8	383,4	+17,4	+24,6	105,10	106,86
Обязательное пенсионное стра- хование	4980,1	5786,0	6054,9	+805,9	+268,9	116,18	104,65
Предоставление материнского (семейного) капитала	270,7	328,6	365,3	+57,9	+36,7	121,39	111,17
Финансирование расходов на содержание исполнительного органа Фонда	99,4	104,8	107,2	+5,4	+2,4	105,43	102,29
Сальдо доходов и расходов	–31	–543,7	–204,5	–512,7	+339,2	1753,87	37,61

Во-вторых, в последние годы растет доля занятых в неформальном секторе экономики. По состоянию на 2016 год численность незарегистрированных рабочих составила 15,4 млн человек или 21,2 % от общей занятости [7]. Данная категория рабочих не платит страховых взносов, соответственно, Пенсионный фонд не получает огромную сумму средств.

В-третьих, до сих пор остается актуальной проблема зарплат в «конвертах». Согласно социологическому опросу РАНХиГС 30,4 % занятого населения получает неоформленные заработки либо получает часть заработной платы неофициально [8, с. 13]. Росстат оценивает скрытый фонд оплаты труда по состоянию на 2015 год в размере 10,9 трлн руб. или потенциально 2,4 трлн руб. в бюджет Пенсионного фонда.

Объем поступлений в внебюджетный фонд растет, однако недостаточно, чтобы покрыть его текущие расходы. Недостающие средства компенсируются за счет ассигнований из государственного бюджета [9], что неблагоприятно для экономики страны в целом, так как отвлекаются средства, которые могли пойти на инвестирование в экономику, инфраструктуру и т. д.

Правительство РФ в последнее время активно разрабатывает и принимает меры по решению этих проблем, в частности, сокращает дефицит бюджета Пенсионного фонда. Начиная с первого января 2017 г., функции администрирования страховых взносов были переданы Федеральной налоговой службе РФ [10].

Помимо этого были внесены следующие изменения в ряд нормативно-правовых актов по регулированию пенсионной системы:

– было принято поэтапное увеличение пенсионного возраста для назначения пенсии по старости в период замещения государственных должностей, муниципальных должностей, должностей государственной и муниципальной службы. В 2017 году данный возраст составит 55 лет и 6 месяцев для женщин и 60 лет и 6 месяцев для мужчин. С 2032 года планируется установление пенсионного возраста 63 года для женщин и 65 лет для мужчин [11], что позволит снизить нагрузку на Пенсионный фонд РФ;

– в последнее время постоянно поднимается вопрос об увеличении пенсионного возраста и для других категорий граждан. Это поможет улучшить сбалансированность бюджета Пенсионного фонда, но в краткосрочной перспективе [12]. Повышение пенсионного возраста будет иметь смысл, если оно приведет к достижению лучших результатов по сравнению с нынешней ситуацией по следующим показателям [13, с. 174]:

- 1) сокращение расходов бюджета Пенсионного фонда РФ;
- 2) повышение финансовой независимости Пенсионного фонда путем сокращения, а в лучшем случае полного отказа от финансирования дефицита за счет средств государственного бюджета;
- 3) увеличение соотношения лиц, за которых уплачиваются страховые взносы, и пенсионеров;
- 4) увеличение базы для начисления страховых взносов и их уплате в бюджет Пенсионного фонда РФ;
- 5) рост величины пенсии до приемлемого уровня.

Мера по увеличению пенсионного возраста имеет и негативные социальные последствия. Это обусловлено тем, что средняя продолжительность жизни в России составляет около 72 лет [14], и данное повышение может привести к тому, что отдельные категории граждан не смогут вести нормальный образ жизни по состоянию здоровья или не смогут дожить до него.

Введены дополнительные тарифы на обязательное пенсионное страхование для отдельных категорий граждан, имеющие рабочие места с вредными и опасными производствами [15], что обеспечит дополнительный приток средств.

Стоит отметить, что в основном меры направлены на сокращение расходной части бюджета, а не доходной. Это обусловлено низким уровнем доверия граждан к пенсионной системе в целом, а также низкой эффективностью размещения средств Пенсионного фонда РФ. Нужны меры для привлечения граждан в участие формирования индивидуального пенсионного капитала [16, с. 402]. Это поможет увеличить сбалансированность бюджета в целом.

Таким образом, можно сделать выводы о необходимости проведения реформ в системе пенсионного обеспечения страны для улучшения ее состояния, избегая неблагоприятных решений в виде повышения пенсионного возраста или увеличения процентной ставки отчислений на обязательное пенсионное страхование. Своевременность правильных решений поможет стабилизировать нынешнюю ситуацию и избежать проблем в будущем.

Библиографические ссылки

1. Об исполнительный дирекции Пенсионного фонда РФ [Электронный ресурс]. URL: http://www.pfrf.ru/about/isp_dir/ (дата обращения: 03.07.2017).
2. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс] : федер. закон: [№ 146-ФЗ от 26.11.2001. Принят ГД ФС РФ 01.11.2001 г.]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 03.07.2017).
3. Скрипкина Е. В., Потапова П. И. Управление бюджетом Пенсионного фонда РФ // Инновационная деятельность в модернизации АПК. 2017. С. 416–418.
4. Исполнение бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации [Электронный ресурс]. URL: http://www.gks.ru/free_doc/new_site/finans/gfin_tab1.htm (дата обращения: 03.07.2017).
5. Канеп М. В., Гааг А. В. Управление финансовыми ресурсами Пенсионного фонда РФ // Современный взгляд на будущее управленческой науки. 2017. С. 53–55.
6. Федеральная служба государственной статистики [Электронный ресурс]. URL: <http://www.gks.ru/> (дата обращения: 03.07.2017).
7. Неформальная экономика в России выросла до рекордных размеров – статья // РБК от 17.04.2017. URL: <http://www.rbc.ru/economics/17/04/2017/58f4b8789a7947c1418ff1af> (дата обращения: 03.07.2017).
8. Покида А. Н. «Теневой» рынок труда: состояние и особенности формирования // Государственная служба. 2016. № 5. С. 12–17.
9. Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон: [№ 167-ФЗ от 15.12.2001]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 03.07.2017).
10. Передача функций администрирования страховых взносов на обязательное пенсионное и обязательное медицинское страхование в ФНС с 01.01.2017 года [Электронный ресурс]. URL: <http://www.pfrf.ru/branches/voronezh/news~2016/09/14/119628> (дата обращения: 03.07.2017).
11. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части увеличения пенсионного возраста отдельным категориям граждан [Электронный ресурс] : федер. закон: [№ 143-ФЗ от 23.05.2016]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 03.07.2017).
12. Пенсия может подождать – статья [Электронный ресурс] // Газета.ru от 05.06.2017. URL: <https://www.gazeta.ru/business/2017/06/05/10708349.shtml> (дата обращения: 03.07.2017).

13. Паценко О. Н., Максимов Д. А., Монин В. В. Повышение пенсионного возраста как один из важнейших вариантов борьбы с кризисом пенсионной системы // Наука и инновации в XXI веке: актуальные вопросы, открытия и достижения. 2017. № 4. С. 173–176.

14. Продолжительность жизни в России выросла почти до 72 лет [Электронный ресурс] // Lenta.ru от 29.06.2017. URL: <https://lenta.ru/news/2017/06/29/age/> (дата обращения: 03.07.2017).

15. Дополнительные тарифы на обязательное пенсионное страхование [Электронный ресурс]. URL: http://www.pfrf.ru/sved_o_pens_nak/uplata_str_vz/~406 (дата обращения: 03.07.2017).

16. Шевченко М. В., Чадова Н. Д. Актуальные проблемы пенсионной системы РФ // Science Time. 2017. № 2. С. 397–403.

© Павлов А. Д., Макаренко Н. О., 2017

**ФИНАНСОВАЯ МОДЕЛЬ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ В СТРАТЕГИЧЕСКОМ
ФИНАНСОВОМ АНАЛИЗЕ**

Н. А. Першина, И. А. Астраханцева

Торгово-экономический институт Сибирского федерального университета
Российская Федерация, 660075, г. Красноярск, ул. Лиды Прушинской, 2

Рассматривается финансовая структура бюджетирования предприятия, факторы и параметры, влияющие на формирование финансового плана предприятия по реализации финансовой стратегии. В контексте исследований магистранта по направлению «Стратегические финансы» предложен дифференцированный подход к разработке финансового плана компании с использованием инструментов достижения сбалансированности финансовых бюджетов. Подход предполагает включение в область стратегического финансового анализа системы финансовых ограничений и рекомендаций, которые должны выступать как финансовые ориентиры в процессе позиционирования компании в поле матрицы финансовых стратегий.

Ключевые слова: бюджетирование, финансовая модель, матрица финансовых стратегий, результат хозяйственной деятельности.

BUDGET FINANCIAL MODEL AT STRATEGIC FINANCIAL ANALYSIS

N. A. Pershina, I. A. Astrakhantseva

Trade and Economic Institute of the Siberian Federal University
2, Lida Prushinskaya Str., Krasnoyarsk, 660075, Russian Federation

The article examines the financial structure of the company's budget, factors and parameters that affect the formation of the company's financial plan for the implementation of the financial strategy. Budget is an integral part of the life of the enterprise, which involves planning and developing budgets the procedure for drawing up and adopting budgets. Proposed the differentiated approach to achieving a balanced financial plan. The approach involves the inclusion in the area of strategic financial analysis of the system of financial constraints and recommendations, which should act as financial guidelines in the process of positioning the company in the field of the matrix of financial strategies.

Keywords: budget, financial model, matrix, business.

Стремительное развитие бизнеса, а также возрастание конкуренции во всех отраслях экономики вынуждают предприятия постоянно усиливать методы управления экономическими ресурсами с учетом их органического характера. Т. Старых в работе «Введение бюджетирования» дает возможность ускорить и усовершенствовать процессы принятия управленческих решений, что позволяет оценить потенциальные последствия этих действий» [7, с. 9].

Финансовая модель бюджетирования характеризует порядок и схему расчетов всех показателей бюджетных форм, установленных финансовой политикой компании. Достоинство финансовой модели бюджетирования состоит в том, что она позволяет обеспечить сбалансированность экономических производственных и финансовых ресурсов организации на траектории достижения целей повышения результативности и конкурентоспособности [9].

Главная цель разработки финансовой модели бюджетирования – возможность оценить экономическую эффективность бизнес-планов хозяйствующего субъекта с использованием финансовых показателей, включая показатели движения денежных средств.

В научных публикациях детально рассмотрены основные принципы финансового моделирования [4]. В процессе исследований и обоснований авторы следовали трем принципам:

- четкой связи методики и регламента. Если между бюджетными показателями нет четкой математической связи, но есть логическая связь, то в методике и регламенте обязательно должно быть указано о необходимости взаимной корректировки данных показателей в том случае, если вносятся изменения при согласовании бюджетов;
- максимально быстрому сбору фактической информации, когда при разработке финансовой модели учитывается не только информационная полезность, но и сложность сбора фактической информации;
- достаточному уровню сложности модели на основе учета по каждому показателю степени его управляемости, существенности и динамики роста; так, если простая методика позволяет всего этого добиться, то не рекомендуется усложнять модель.

Рассмотренным выше принципам должны соответствовать состав и классификация бюджетов, которые большинством экономистов подразделяются на основные, операционные и вспомогательные. Основные разрабатываются для управления финансами предприятия и включают в себя бюджеты доходов и расходов, движения денежных средств и прогнозный бухгалтерский баланс. Последние формируются на основе их тесной взаимосвязи с операционными и вспомогательными бюджетами [6].

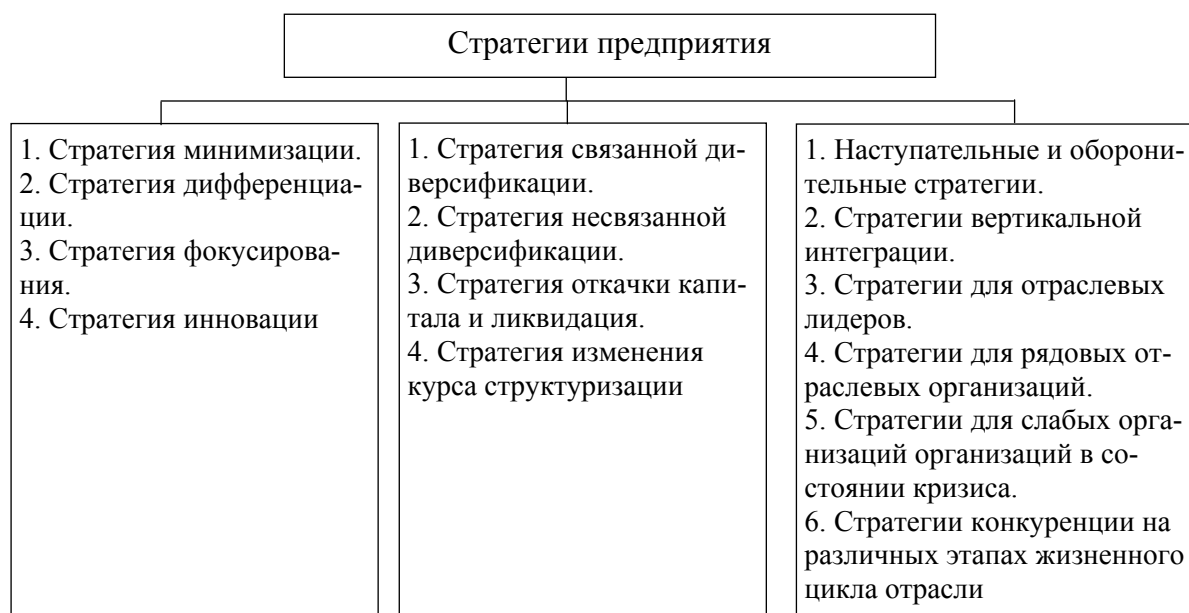
Другую иерархическую классификацию, детализирующую предыдущую, предложил К. В. Щиборщ, смысл которой заключается в создании сводного бюджета, состоящего из трех бюджетов первого уровня: операционного, инвестиционного и финансового [8, с. 11–18]. При этом операционный и финансовый уровни рассматриваются как итоговые, которые основываются на соответствующих бюджетах нижних уровней и определяют доходы и расходы от текущих операций и движение денежных средств за бюджетный период.

Е. Ю. Добровольский предложил иную классификацию, отличную от двух предыдущих, и выделивший итоговый, операционный и функциональный бюджеты. Операционный – бюджет отдельного ЦФО, передающий ответственность полномочий каждому ЦФО за относящиеся к его ведению финансовые показатели; функциональный бюджет отражает определенную функциональную область деятельности предприятия; итоговый бюджет составляется на определенный период и отражает потребность предприятия в ресурсах, необходимых для получения запланированных доходов [2, с. 50–51].

Обобщая все вышеперечисленные мнения, можно представить следующую иерархическую классификацию бюджетов: итоговые бюджеты – сводные финансовые бюджеты, состоящие из бюджета доходов и расходов, инвестиционного, бюджета движения денежных средств и прогнозного бухгалтерского баланса.

Данный состав финансовых бюджетов используется при разработке финансовой стратегии организации [5, с. 113].

Стратегия развития предприятия – это этапы достижения установленных целей и реализации задач; это долгосрочный план без конкретного описания этапов, методов и тактических действий, создание которой необходимо для адаптации бизнеса к постоянно меняющейся внешней и внутренней среде в условиях рынка. Финансовая стратегия – вид функциональной стратегии, которая строится на базе общекорпоративной стратегии (см. рисунок)



Классификация стратегий предприятия [10]

Следование принципу четкой связи методики и регламента при обосновании приоритетов и ключевых факторов финансовой деятельности предприятия обуславливает целесообразность использования матричных финансовых моделей.

Большую помощь в достижении стратегической финансовой позиции предприятия оказывают матрицы финансовой стратегии, также известной как матрица Франшона и Романа, прогнозирующие «узкие места» и критическое положение предприятия на ближайшие годы; они выявляют порог возможностей предприятия и намечают разрешенные лимиты риска [1, с. 106]. Опираясь на матрицы, можно выявить динамику проблемы, а также не только сформулировать финансовую стратегию, но и изменять ее в результате перемены важных параметров функционирования предприятия. Построение аналитической таблицы методики заключается в проведении экспресс-анализа финансово-хозяйственного состояния предприятия, рассчитывающая показатели трех типов: результат финансовой деятельности; результат хозяйственной деятельности; результат финансово-хозяйственной деятельности. После расчета основных показателей предприятие относят к одному из квадрантов матрицы, каждый из которых имеет свой номер, название и характеризуется набором показателей, определяющих предприятие данного квадранта и, соответственно, пути дальнейшего развития.

Однако, по мнению специалистов, использование данной матричной модели не всегда позволяет обоснованно определиться с финансовой позицией компании ввиду специфики ее деятельности и особенностей различных стадий жизненного цикла. Так, в работах М. Л. Дорофеева отмечается: «Оценки показателей матрицы достаточно субъективны, так как абсолютные значения, в соответствии с методологией, не с чем сравнивать». В первую очередь это относится к оценке результатов хозяйственной и финансовой деятельности «значительно больше нуля» или «значительно меньше нуля» [3, с. 54]. Актуальность этой задачи определяется точностью попадания предприятия

в одну из трех зон уровня результативности: зона по диагонали, зона успехов и зона дефицита.

По мнению авторов, решение финансово-аналитических проблем возможно путем включения в область стратегического финансового анализа системы финансовых ограничений и рекомендаций, которые должны выступать как финансовые ориентиры в процессе позиционирования компании в поле матрицы. Подчеркнем, что использование данных ориентиров не приведет к повышению уровня сложности модели, что отвечает принципам финансового моделирования.

В настоящее время в Сибирском федеральном университете г. Красноярска разработана матрица дифференцированного подхода к достижению сбалансированности финансового плана организации. Матрица построена на основе параметров матрицы финансовой стратегии и показателей финансовых бюджетов предприятия (см. таблицу).

Матрица дифференцированного подхода к достижению сбалансированности финансовых бюджетов организации

Инструменты балансировки	Зона по диагонали матрицы	Зона успехов	Зона дефицита
Лимит финансовых обязательств	Лимит $(ДО + КО) = Ка * ВБ$	Лимит $ДО = ВА + К_{соч} * ОА - СК$	Лимит $КО = 3мес. * ВР / 12$
Лимит операционной прибыли	Расчет в точке безразличия (равновесия): $ЕВІТ \geq СП_{кр}/100 * СрА$	Расчет в точке безразличия (равновесия): $ЕВІТ > СП_{кр}/100 * СрА$	Расчет в финансово-критической точке: $ЕВІТ = \text{Проценты к уплате}$
Лимит оборотных активов	Лимит $ОА$ меньше либо равно $ЧОК + КО$ доступные по кредитной емкости	Лимит $ОА$ меньше либо равно $ЧОК + КО$ доступные по кредитной емкости	Лимит $ОА$ меньше $ЧОК + \text{Лимит } КО$

Примечание. Обозначения: ДО – долгосрочные обязательства; КО – краткосрочные обязательства; Ка – коэффициент автономии; ВБ – валюта баланса; К_{соч} – коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами; ВА – внеоборотные активы; ОА – оборотные активы; СК – собственный капитал; ЧОК – чистый оборотный капитал; ВР – выручка от продаж; СрА – средняя стоимость активов; ЕВІТ – операционная прибыль до налогообложения; СП_{кр} – средний процент по кредитам и займам.

Установленные лимиты формируют базу сравнения для расчетных показателей матрицы Франсона и Романа и позволяют повысить уровень разработки стратегических финансовых решений. Например, «оценка намного больше нуля» будет дана в том случае, когда показатели результативности превышают лимитные значения. Данный подход апробирован применительно к предприятию, действующему в реальных условиях хозяйствования – ОАО «Московская кондитерская фабрика “Красный Октябрь”» и показал целесообразность использования. В дальнейших исследованиях планируется расширить область применения данного инструмента в процессе разработки финансовой стратегии предприятия.

В современных условиях хозяйствования методы разработки финансовой стратегии предприятия требуют своего развития и совершенствования. Это обуславливает актуальность выполненного исследования: разработана матрица дифференцированного подхода к достижению сбалансированности финансовых бюджетов организации. Предложенный подход рекомендуется к широкому использованию.

Библиографические ссылки

1. Беляева Д. С., Ронова Г. Н. Финансовая стратегия: понятие и роль в развитии компании // Экономическая наука сегодня: теория и практика : материалы III Междунауч.-практ. конф. (26 дек. 2015, г. Чебоксары) / под ред. О. Н. Широков [и др.]. Чебоксары : ЦНС «Интерактив плюс», 2015. С. 106–107.
2. Добровольский Е. Ю. Бюджетирование шаг за шагом. 2-е изд., доп. СПб. : Питер, 2014. 448 с.
3. Дорофеев М. Л. Особенности применения матрицы финансовых стратегий Франсона и Романа в стратегическом финансовом анализе // Финансы и кредит. 2009. № 23. С. 51–56.
4. Карпов А. Финансовая модель бюджетирования [Электронный ресурс]. URL: http://bud-tech.ru/finmodel_budgeting.html (дата обращения: 10.10.2017).
5. Колосков А. А. Система бюджетов предприятия: элементы и их взаимосвязь // Вестник Финансовой академии. М., 2008. № 1. С. 105–115.
6. Лаврушин О. И. Бюджетирование : кратко о главном [Электронный ресурс]. URL: www.elitarium.ru (дата обращения: 10.10.2017).
7. Старых Т., Иванова Н. Некоторые особенности построения системы бюджетирования на предприятиях // Финансовая газета. 2008. № 2. С. 9–11.
8. Щиборщ К. В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России. М. : Дело и сервис, 2001. 544 с.
9. Информационный портал «Лекции» [Электронный ресурс]. URL: <http://lektsii.com/2-31935.html> (дата обращения: 10.10.2017).
10. Информационный портал «Хелпикс» [Электронный ресурс]. URL: <http://helpiks.org/6-51886.html> (дата обращения: 10.10.2017).

© Першина Н. А., Астраханцева И. А., 2017

ОПРЕДЕЛЕНИЕ ПОНЯТИЯ «ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ»

М. В. Полубелова, Е. С. Матвиенко

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

Рассматривается система внутреннего контроля, которая в обязательном порядке должна быть в организации в соответствии с федеральным законом. В последнее время предъявляются высокие требования к качеству информации, формируемой в системе бухгалтерского учета организации. Рассмотрены проблемы терминологии внутреннего контроля для целей формирования бухгалтерской отчетности. В рамках данной статьи раскрываются особенности определений терминов «внутренний контроль» и «система внутреннего контроля». Выполнен анализ точек зрения российских ученых к определению сущности этих понятий, по результатам которого дано авторское понимание сущности внутреннего контроля, его видов. Проводится обзор и разграничение данных понятий.

Ключевые слова: контроль, внутренний контроль, система внутреннего контроля.

INTERNAL CONTROL DEFINITION

M. V. Polubelova, E. S. Matvienko

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

The article considers the system of internal control, which must be in the organization in accordance with Federal Law. Recently, the high demands for the quality of information formed in the accounting system of the organization. This article describes the problems of terminology of internal control for the purposes of formation the accounting statements, peculiarities the definitions of «internal control» and «internal control system», analysis the viewpoints of Russian scientists to the definition of these concepts, the results of which the author's understanding of the entity's internal control, its types, conducted the review and delineation of these concepts.

Kochevye words: control, internal control, internal control system.

Внутренний контроль выступает одним из видов контроля, обязанность осуществления которого возникает у экономических субъектов на основании ст. 19 федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ. В настоящее время организация и функционирование внутреннего контроля согласно требованиям бухгалтерского законодательства является обязательным для всех экономических субъектов, совершающих факты хозяйственной жизни [11]. В современных условиях для предприятий обострилась потребность в поиске новых подходов к организации системы управления и формированию системы нормативно-правового регулирования внутреннего контроля. Изу-

чая внутренний контроль, можно отметить, что в законодательстве практически отсутствуют документы, которые бы однозначно регламентировали процесс осуществления внутреннего контроля, а существующие формулировки авторов не отражают его сущности. Определения внутреннего контроля могут трактовать его сущность то в одном значении, то в другом в зависимости от применяемой сферы отношений. Таким образом, для того чтобы организовать внутренний контроль в рамках определенного экономического субъекта необходимо сначала разобраться с его сущностью, т. е. дать его определение.

Следовательно, современная методология внутреннего контроля для практической реализации в деятельности организаций не имеет единой теоретической платформы. В данное время положение усложняется разнообразием подходов к пониманию и дефиниции внутреннего контроля. В специальной зарубежной и отечественной литературе отсутствует единство взглядов на цели и содержание функций внутреннего контроля.

В широком смысле контроль представляет собой наиболее действенную составляющую процесса управления экономическим субъектом, и включает наблюдение за объектом с целью проверки соответствия наблюдаемого состояния объекта желаемому и необходимому состоянию, предусмотренному законами, другими нормативными актами, а также программами, планами, договорами. Относительно толкования термина «внутренний контроль» специалисты и ученые приводят различные точки зрения, что негативным образом влияет на понимание задач, стоящих перед экономическими субъектами при его формировании на предприятии. Помимо термина «внутренний контроль» встречается термин «система внутреннего контроля». В связи с чем был проведен обзор данных понятий (табл. 1).

Таблица 1

Обзор понятия «внутренний контроль»

№ п/п	Автор	Определение внутреннего контроля
1	Доклад Комитета спонсорских организаций Комиссии Тридуэя «Внутренний контроль: интегрированный подход» (COSO)	Процесс, осуществляемый советом директоров организации, менеджментом, другим персоналом, предназначенный для обеспечения разумной гарантии достижения целей в таких категориях, как эффективность и результативность операций, надежность финансовой отчетности, соблюдение соответствующих законов и правил [2]
2	Документ COBIT	Нормы, процедуры, приемы и организационные структуры, разработанные для обеспечения разумной гарантии в том, что бизнес-цели будут достигнуты, а нежелательные события будут предотвращены или обнаружены и исправлены [3, с. 46]
3	Информации Министрства финансов № ПЗ11/2013	Процесс, направленный на получение достаточной уверенности в том, что экономический субъект обеспечивает эффективность и результативность своей деятельности, достоверность и своевременность бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности, а также соблюдение применимого законодательства, в том числе при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета [4]
4	Г. В. Мокрецова	Система постоянного наблюдения и проверки работы учреждения в целях оценки обоснованности и эффективности принятых управленческих решений, выявления отклонений и неблагоприятных ситуаций, своевременного информирования руководства для принятия решений по устранению, снижению рисков его деятельности и управлению им [5, с. 60]

№ п/п	Автор	Определение внутреннего контроля
5	А. Г. Волков	Структура, политика, правила, процедуры по обеспечению сохранности активов организации и надежности бухгалтерских записей, что дает достаточную уверенность в том, что транзакции должным образом авторизированны и своевременно и точно отражены в отчетности в соответствии со стандартами учета. Доступ к активам компании осуществляется на основании соответствующей авторизации, а также физическое наличие активов периодически сверяется с бухгалтерскими записями [5, с. 62]
6	Ю. Г. Мишучкова	Комплекс мер и процедур, организованный собственниками (руководством предприятия) для обеспечения достоверности показателей учета (оперативного, бухгалтерского, управленческого), предотвращении искажений и неправомерных действий, а также принятия наиболее оптимальных управленческих решений [6, с. 15]

Таким образом, единого толкования понятия «внутренний контроль» в настоящее время не существует. Для более точного его формулирования был проведен обзор понятия «система внутреннего контроля» (табл. 2).

Таблица 2

Обзор понятия «Система внутреннего контроля»

№ п/п	Автор	Определение
1	С. Е. Гусакова	Комплекс упорядоченных взаимосвязанных мер, методик и процедур, которые используются сотрудниками, подразделениями и руководством хозяйствующего субъекта в целях обеспечения соблюдения политики руководства и эффективного ведения хозяйственной деятельности [3, с. 44]
2	Ю. В. Полунина, П. А. Желтов	Существующая политика предприятия и все связанные с ней процедуры, направленные на выявление, исправление и предотвращение существенных ошибок и искажений информации, которые могут появиться в бухгалтерской отчетности [7, с. 90]
3	МСА 400 «Оценка рисков и внутренних контроль»	Совокупность организационных мер, методик и процедур, используемых руководством аудируемого лица в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажения информации, а также своевременной подготовки достоверной финансовой отчетности [6, с. 12]
4	Перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности	Совокупность организационной структуры, методик и процедур, принятых руководством экономического субъекта в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения хозяйственной деятельности, которая в том числе включает организованные внутри данного экономического субъекта и его силами надзор и проверку: соблюдение требований законодательства, точности и полноты документации бухгалтерского учета, своевременность подготовки достоверной бухгалтерской отчетности, предотвращение ошибок и искажений, исполнение приказов и распоряжений, обеспечение сохранности имущества организации [8]

№ п/п	Автор	Определение
5	М. Кириченко	Система финансового и прочего контроля, организованная руководством в целях осуществления упорядоченной и эффективной работы организации, обеспечения соблюдения политики руководства, охраны активов, полноты и точности документов [9, с. 12]

Результаты исследования понятия «внутренний контроль» позволили выявить два основных подхода к его трактовке. Первый подход нашел свое отражение в таких документах, как COSO и Информации Министерства финансов № ПЗ11/2013. Он характеризует внутренний контроль как процесс, что с лексической точки зрения подразумевает под собой ход, непрерывное развитие какого-либо явления.

Согласно второму подходу внутренний контроль рассматривается как система, лексически означающая совокупность различных элементов, находящихся во взаимосвязи и образующих единое целое. Данное определение содержится в работах таких авторов, как Г. В. Мокрецова, А. Г. Волков, Ю. Г. Мишучкова, а также в документе COBIT.

Следует отметить, что данный подход к определению термина «внутренний контроль» тождественен определению термина «система внутреннего контроля», приводимая такими авторами, как М. Кириченко, Ю. В. Полунина, П. А. Желтов, С. Е. Гусак, а также содержащийся в Перечне терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности и Международном аудиторском стандарте 400 «Оценка рисков и внутренний контроль». Таким образом, можно сказать о том, что существует частая подмена данных терминов и их некорректное употребление.

Таким образом, можно сказать, что, с одной стороны, внутренний контроль – это процесс, обеспечивающий реализацию контрольной функции управления коммерческой организацией, а с другой – это подсистема, интегрированная в общую систему управления предприятий, целью которой является обеспечение эффективной и непрерывной хозяйственной деятельности коммерческой организации.

Систему внутреннего контроля можно определить как совокупность средств, методик, процедур, правил, организационных структур, необходимых для реализации внутреннего контроля на предприятии. Таким образом, система внутреннего контроля представляет собой индивидуальный для каждой организации набор элементов, необходимый для выполнения целей контроля.

На основе проведенного исследования внутренний контроль целесообразно определить как непрерывную деятельность, осуществляемую персоналом организации целью обеспечения эффективной деятельности, надежности бухгалтерской финансовой отчетности, сохранности активов, соблюдения законодательства и других целей, стоящих перед экономическим субъектом.

Библиографические ссылки

1. Шевелева Е. А. Необходимость осуществления внутреннего контроля на малых инновационных предприятиях в университетской среде национальных исследовательских университетов в условиях бухгалтерского аутсорсинга // Вестник ЮУрГУ. Серия «Экономика и менеджмент». 2015. № 3. С. 15–19.

2. Финансовая секция Института внутренних аудиторов. Сравнение концепций внутреннего контроля [Электронный ресурс]. URL: <http://bankir.ru/tehnologii/s/sravnenie-konceptii-vnutrennego-kontrolya-1383854> (дата обращения: 01.10.2017).

3. Рабинер Л. М. Основные характеристики системы внутреннего контроля // Управление экономическими системами. 2017. № 7. С. 44–50.
4. Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля, совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности [Электронный ресурс]: информация Минфина России № ПЗ-11/2013. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_156407 (дата обращения: 01.10.2017).
5. Носкова Ю. С. Внутренний контроль в системе финансового контроля: история и современность // Российское предпринимательство. 2016. № 10. С. 57–63.
6. Мишучкова Ю. Г. Организация системы внутреннего контроля // Аудитор. 2016. № 8. С. 12–16.
7. Полунина Ю. В. Система внутреннего контроля предприятия. Существование и оценка эффективности // «ЭКФИ-Аудит». 2015. № 12. С. 89–90.
8. Перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_21941 (дата обращения: 05.10.2017).
9. Кириченко М. Системы внутреннего контроля. Организационный аспекты построения // Финансовая газета. 2017. № 5. С. 10–15.
10. Ветрова И. Ф. Профессиональные стандарты по внутреннему контролю // Учет. Анализ. Аудит: проблемы теории и практики : сб. науч. тр. Красноярск, 2016. № 5. С. 75–87.
11. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 18.07.2017). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855 (дата обращения: 15.10.2017).

© Полубелова М. В., Матвиенко Е. С., 2017.

ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ АССОРТИМЕНТНОЙ ПОЛИТИКИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Н. И. Попова

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

Рассматриваются проблемы формирования ассортиментной политики предприятия в современных рыночных условиях. Обоснована актуальность формирования ассортиментной политики предприятия. Представлена характеристика подходов к определению «ассортиментная политика». Сформулировано определение ассортиментной политики на основе анализа определений, представленных в экономической литературе. Отражены составляющие ассортиментной политики. Рассмотрен разнообразный методический инструментарий, применяемый для разработки и обоснования эффективности ассортиментной политики: маржинальный анализ, ранговый анализ, методы экспертного оценивания, метод ABC, метод XYZ, матрица Бостонской консалтинговой группы. Представлена группировка товаров по методу ABC, XYZ.

Ключевые слова: ассортимент, ассортиментная политика, оптимальный товарный портфель, критерии выбора прибыльной продукции, методы формирования ассортимента, потребительский спрос.

FORMING PROBLEMS OF ENTERPRISE ASSORTMENT POLICIES

N. I. Popova

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

The aim of the present study was to consider the problems of enterprise assortment policy in modern market conditions, substantiated the urgency of forming the assortment policy, presented the approaches to the “assortment policy” definition, formulated the assortment policy definition on the basis of the analysis the definitions, which presented in the economic literature, reflected the components of the assortment policy, considered a variety of methodological tools used to develop and substantiate the effectiveness of assortment policy: marginal analysis, rank analysis, methods of expert appraisal, ABC method, XYZ method, matrix of Boston consulting group. Presented the grouping of goods by the ABC method, XYZ.

Keywords: assortment, assortment policy, optimal commodity portfolio, criteria for selecting profitable products, methods of assortment formation, consumer demand.

Динамичность и нестабильность современных экономических условий хозяйствования предопределяют повышенный интерес к проблемам формирования ассортиментной политики предприятия. Обоснованность принимаемых решений по формированию

ассортимента позволяет обеспечить высокую прибыльность и устойчивость функционирования предприятия в конкурентной среде.

Актуальность темы исследования вызвана недостаточным теоретическим изучением вопросов, связанных с применением разнообразного методического инструментария обоснования и оценивания эффективности реализуемой ассортиментной политики.

Проблема разработки ассортиментной политики актуальна и является предметом исследования многих авторов, таких как И. Ансофф, Ф. Котлер, Л. Т. Гиляровская, Е. С. Казина, О. И. Эргардт, О. И. Герман, Л. Б. Кудрявцева и др.

В настоящее время совершенствование методического инструментария формирования ассортимента определяет необходимость четкой структуризации категориально-понятийного аппарата по теме исследования. Значительное число научных публикаций, посвященных проблеме формирования товарного ассортимента российских предприятий, свидетельствует о большом разнообразии базовых подходов к определению понятийных категорий «ассортиментная политика».

Кудрявцева Л. Б., описывая применение критериев оценки ассортиментной политики, определяет ассортиментную политику как решения и действия, направленные на формирование определенного набора производимых и реализуемых предприятием продуктов [1, с. 35].

С позиции Эргардт О. И. и Герман О. И. «экономическая сущность ассортиментной политики предприятия заключается в оптимальном формировании ассортимента продукции по тем товарам, которые пользуются спросом на рынке в зависимости от финансовых возможностей предприятия и стратегии его развития» [13, с. 55].

Безусловно, формирование ассортимента связано с процессом подбора групп, видов и разновидностей товаров в соответствии со спросом населения с целью более полного его удовлетворения. Оптимальная ассортиментная политика должна максимально удовлетворять потребительский спрос и возрастающие потребности рынка. Направленность ассортиментной политики на удовлетворение спроса различных категорий покупателей на основе определения критериальных показателей выбора продукции, анализа их предпочтений и изменений рыночной ситуации является основополагающим фактором, отражающим сущность современной ассортиментной политики предприятия. Эффективное решение проблем формирования товарного ассортимента ориентировано на повышение конкурентоспособности, прибыльности предприятия.

Рассматривая основные подходы к определению понятия «ассортиментная политика предприятия», Левин Е. С. и Замлелая А. Т. акцентируют внимание на описательном характере многих определений. Именно описательный характер определений не позволяет полностью раскрыть суть термина «ассортиментная политика», «поскольку в них отсутствуют указания на конечную цель деятельности фирмы, а значит, на оптимизацию и улучшение конечных результатов деятельности фирмы». По мнению авторов, в определении ассортиментной политики необходимо обратить внимание на субъект управления, а именно: отдельную фирму [7, с. 149].

Учитывая изложенные выше моменты, можно сделать вывод о том, что в настоящее время не выработан единый подход к определению понятийных категорий «ассортиментная политика». Следует отметить, что отечественные и зарубежные ученые рассматривают формирование ассортиментной политики с позиции маркетинга, экономической теории, менеджмента, экономического анализа, финансового менеджмента и других смежных наук.

Большинство авторов отмечают тесную связь процесса разработки и реализации ассортиментной политики с планированием и осуществлением совокупности мероприятий и стратегий по формированию конкурентных преимуществ через реализацию концепции позиционирования в целях обеспечения соответствующей прибыли предприятия.

Непосредственный интерес вызывает комплексный подход к определению термина «ассортиментная политика», предложенный Казиной Е. С. «Ассортиментная политика предприятия – система комплексных стратегических мер по управлению (товарным) ассортиментом предприятия и достижению оптимальной его структуры с учетом потребностей рынка и производственных возможностей, направленная на максимальное удовлетворение спроса потребителей и достижение наивысшего результата». Мы поддерживаем точку зрения автора о том, что «данное определение объединяет, с одной стороны, различные подходы, являясь, таким образом, комплексным, а с другой – учитывает и практическую сторону применения подобного инструмента» [2, с. 101].

Применение комплексного подхода к формированию понятийных категорий позволяет выявить и обозначить основные составляющие ассортиментной политики (рис. 1).

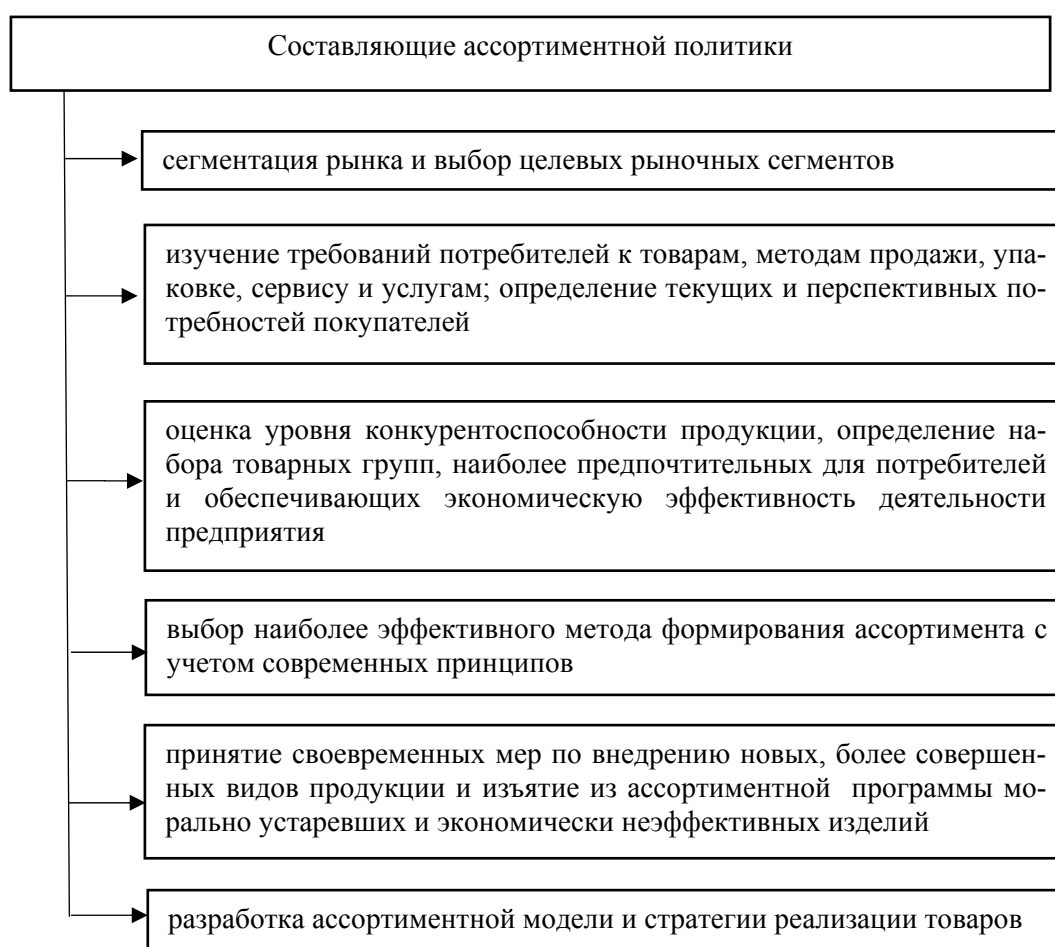


Рис. 1. Составляющие ассортиментной политики

Разработка и осуществление ассортиментной политики требует соблюдения определенных условий: четкого представления о коммерческой стратегии предприятия; хорошего знания рынка и характера требований потребителей; ясного представления о своих возможностях и ресурсах в настоящее время и в перспективе.

Задачи ассортиментной политики решаются на стратегическом уровне (каждое решение, имеющее отношение к данному вопросу, должно приниматься с учетом общей коммерческой стратегии на рынке). Данный подход обеспечивает достижение конечных целей предприятия, связывает воедино составляющие коммерческой стратегии и позволяет наиболее эффективно распоряжаться имеющимися ресурсами.

При формировании ассортимента и структуры выпуска продукции предприятие должно учитывать, с одной стороны, спрос на данные виды продукции, а с другой – наиболее эффективное использование трудовых, материальных, финансовых и других ресурсов, имеющихся в его распоряжении.

В настоящее время для разработки и обоснования эффективности ассортиментной политики применяется разнообразный методический инструментарий. Актуальной проблемой для многих российских предприятий является практическая адаптация моделей построения ассортиментной политики к отраслевой специфике, выбор действенных инструментов аналитического обоснования, применяемых критериальных показателей формирования ассортимента, ориентированных на удовлетворение потребительского спроса и возрастающих потребностей рынка.

Согласно точке зрения Гудиловой Д. Р., Заверза Н. А. и Авериной А. С., «предприятиям просто необходимо оперировать как можно большим набором методов оценки ассортиментной политики предприятий, чтобы обеспечить выживаемость на данном непростом историческом этапе» [1, с. 82].

Одним из действенных аналитических инструментов, позволяющий отслеживать зависимость финансовых результатов деятельности от затрат, объема и продажной цены, является маржинальный анализ. Критериальными показателями маржинального анализа, применяемыми для обоснования и выбора прибыльной продукции, являются валовая маржа (маржинальная прибыль) и коэффициент валовой маржи (норма валовой маржи) [5; 11].

Возрастающий интерес к методическим аспектам определения критериальных показателей выбора продукции с применением маржинального анализа обусловлен тем, что такой анализ может дать четкое представление о механизме формирования конкурентоспособной ассортиментной модели, которая обеспечивает устойчивые позиции предприятия на рынке и получение высоких финансовых результатов.

Для анализа ассортиментной политики применяется метод АВС, основанный на принципе Парето, который 20 % всех товаров формируют 80 % прибыли. Данный метод анализа позволяет классифицировать товары по степени и их вкладу в оборот (прибыль) предприятия (рис. 2) [4; 9; 12].

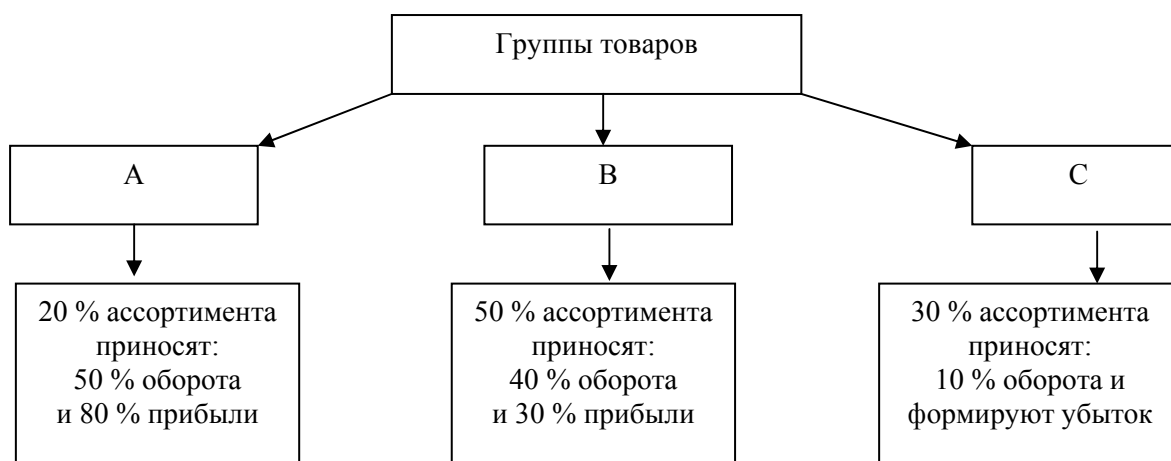


Рис. 2. Группировка товаров по методу АВС

Практическое применение метода АВС обусловлено его универсальностью и эффективностью. Анализировать и прогнозировать стабильность продаж продукции и колебания уровня потребления тех или иных ресурсов можно с помощью статистического

метода XYZ. Основопологающим в XYZ-анализе является определение коэффициентов вариации для анализируемых параметров [3; 9; 12].

Результатом применения метода XYZ-анализа является группировка товаров по трем категориям (рис. 3).

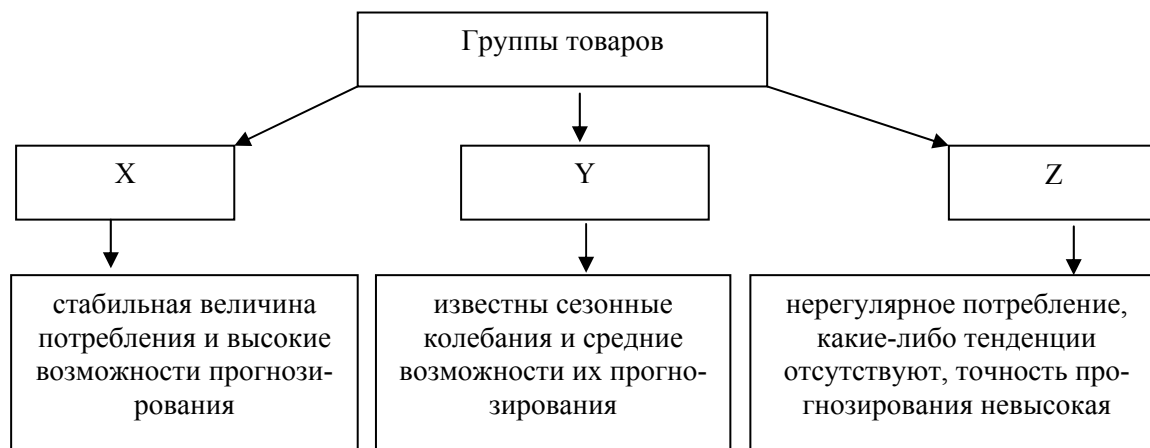


Рис. 3. Группировка товаров по методу XYZ

При планировании ассортимента продукции применяется матрица Бостонской консалтинговой группы, так называемая матрица БКГ. Матрица БКГ является универсальным инструментом для анализа ассортиментного портфеля предприятия. Практическая ценность данного инструмента заключается в том, что адаптированная матрица строится на основании внутренней информации предприятия (объем реализации продукции, прибыль от реализации, доход предприятия и т. д.) и позволяет сделать полноценный анализ и выводы относительно выпускаемого ассортимента предприятия [4, с. 126–130].

Достижение наилучших результатов от планирования и формирования ассортимента выпускаемой продукции предприятию может обеспечить применение рангового анализа, специфической особенностью которого является область его применения. Данный метод исследования применяется для оптимизации ассортиментной политики многопродуктовых предприятий [10, с. 364–366].

В современных условиях хозяйствования актуальным является использование методов экспертного оценивания. С целью проведения анализа ассортиментной политики и формирования оптимального товарного портфеля широкое распространение получил метод анализа иерархий, являющийся разновидностью методов экспертного оценивания.

Отметим, что целесообразность применения методов оценки ассортиментной политики должна соответствовать целям предприятия в данный период времени.

Таким образом, на современном этапе развития экономики России особую актуальность приобретают вопросы формирования оптимального ассортимента, способствующего оптимизации прибыли, сохранению желаемой прибыли на длительный период времени для предприятий, стремящихся быть конкурентоспособными.

Повышенный интерес и фундаментальный вклад ученых в исследование вопросов, связанных с проблемами совершенствования методических инструментов формирования ассортимента определяет необходимость дальнейших исследований по разработке и адаптации моделей построения ассортиментной политики к отраслевой специфике в условиях становления и развития конкурентной среды на современном рынке.

Библиографические ссылки

1. Гудилова Д. Р., Заверза Н. А., Аверина А. С. Ассортиментная политика и ее антикризисное управление // Экономика и управление: новые вызовы и перспективы. 2015. № 9. С. 81–84.
2. Казина Е. С. Комплексный подход к определению термина «ассортиментная политика предприятия» // Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд. 2010. № 5-1. С. 98–101.
3. Козлова Г. Г., Кулабухова А. В. Применение ABC и XYZ анализа для формирования ассортиментной политики вновь открывающейся компании // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. 2016. № 4-2. С. 60–65.
4. Крипак Е. М., Шепель В. Н., Шаталова Т. Н. Методы анализа ассортиментной политики производственного предприятия // Вестник Оренбургского государственного университета. 2012. № 1 (137). С. 126–130.
5. Кудрявцева Л. Б. Критерии оценки ассортиментной политики // Актуальные проблемы исследования региональных рынков : сб. ст. Всерос. науч.-практ. конф. / под ред. Т. Н. Гоголевой, П. А. Канапухина. Воронеж : Научная книга, 2016. С. 138–140.
6. Кудрявцева Л. Б., Колмакова Н. И. Основные понятия в области ассортиментной политики // Вестник современной науки. 2015. № 10-3. С. 35–37.
7. Левина Е. С., Замлелая А. Т. Обзор основных подходов к определению объема понятия «ассортиментная политика предприятия» // Научные исследования в современном мире : материалы Междунар. (заочной) науч.-практ. конф. / под общ. ред. Д. А. Ефремова. Нефтекамск : Наука и образование, 2015. С. 148–150.
8. Матюхина К. М., Черепухин Т. Ю. Ассортиментная политика предприятия как фактор повышения эффективности его деятельности // Научное обеспечение агропромышленного комплекса : сб. ст. по материалам X Всерос. конф. молодых ученых, посвящ. 120-летию И. С. Косенко / отв. за вып. А. Г. Кошаев. Краснодар : КубГАУ, 2017. С. 1572–1573
9. Огнева С. Н. Методы оценки эффективности ассортиментной политики предприятия в условиях нестабильной среды // Материалы Афанасьевских чтений. 2016. № 4 (17). С. 109–114
10. Покалюк Н. И. Ранговый анализ структуры ассортимента организации // Образование и наука без границ: социально-гуманитарные науки. 2015. № 2. С. 364–366.
11. Попова Н. И. Планирование ассортимента выпускаемой продукции с использованием маржинального анализа // Молодежь Сибири – науке России : сб. материалов Межвуз. науч.-практ. конф. / сост. М. А. Малышкова ; СИБУП. Красноярск, 2005. Ч. 2. С. 244–250.
12. Шитуев С. С., Казакова Н. А. Анализ ассортиментной политики // Научные идеи, прикладные исследования и проекты стратегий эффективного развития российской экономики : сб. ст.-презентац. науч.-исслед. работ / Образоват.-научн. центр «Финансы». М., 2016. С. 456–463.
13. Эргардт О. И., Герман О. И. Методы анализа ассортиментной политики предприятия // Экономика и бизнес: теория и практика. 2017. № 9. С. 55–58.

**СПЕЦИФИКА ПОСТРОЕНИЯ СИСТЕМЫ ИНФОРМАЦИОННО-
АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ НА ПРЕДПРИЯТИИ
В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ**

Ю. В. Романова, И. В. Федоренко

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

Рассматриваются современные аспекты построения информационно-аналитической системы на предприятии. Для этого анализируются роль информационно-аналитического обеспечения и учета на предприятии, цели его создания и функции информационно-аналитической системы как элемента управленческого учета и анализа. Проведенное исследование показало, что построение системы информационно-аналитического обеспечения – сложный, поэтапный процесс, который необходим для принятия эффективных управленческих решений руководством предприятия. Построение эффективной и релевантной системы информационно-аналитического обеспечения возможно на основе интеграции современных информационных технологий на предприятии.

Ключевые слова: информационно-аналитическое обеспечение, управленческий учет, бухгалтерский учет.

**CONSTRUCTION SPECIFICITY OF INFORMATION AND ANALYTICAL
SUPPORT AT COMPANY IN MODERN CONDITIONS**

Y. V. Romanova, I. V. Fedorenko

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

In this article author considers the modern aspects of construction the information and analytical system in the company. For this making analyses the role of information and analytical support accounting in company, purposes of creating and functions information and analytical system as element of management accounting and analysis. Current research shows, that construction system information and analytical accounting is difficult, step-by-step process, which is necessary for making effective management solutions by company management. Building effective relevant system information and analytical support supports integration modern information technologys in company.

Keywords: accounting, management accounting, information and analytical support.

На современном этапе все большее число предприятий сталкивается с необходимостью построения эффективной системы сбора своевременной и объективной информации, на основании которой происходит постоянная оценка эффективности деятель-

ности, а также прогнозирование перспектив. Получаемая информация должна удовлетворять требованиям полноты, достоверности, актуальности и полезности, что необходимо для выработки и принятия объективных управленческих решений. Для этих целей все большую актуальность приобретает построение эффективной системы информационно-аналитического обеспечения.

Информационно-аналитическое обеспечение – это целенаправленная деятельность по сбору, обработке и анализу информации, осуществляемая с целью принятия управленческих решений. Данная деятельность включает в себя не только информационную (накопление информации), но и информационно-аналитическую работу, которая помимо накопления информации включает еще ее обработку и анализ [11].

Результатом использования системы информационно-аналитического обеспечения являются, во-первых, возможность получения аналитических отчетов для нужд различных категорий пользователей на предприятии. А во-вторых, возможность быстрого построения отчетов заинтересованными пользователями через внедрение средств интерактивного анализа информации.

На современном этапе бухгалтерский учет представляет собой вид информационной системы, как считают некоторые авторы. Бухгалтерские программы и подсистемы функционируют в составе информационных систем и сетей предприятий и, как правило, имеют выходы на более крупные сети и системы, и системы других предприятий [9, с. 118]. А информация, представленная в бухгалтерском учете, является актуальной как для руководителей организацией в качестве основы для принятия управленческих решений, так и для неограниченного числа пользователей бухгалтерской отчетности.

Создание информационно-аналитической системы направлено на повышение эффективности деятельности предприятия за счет использования современных технологий посредством образования единого информационного пространства для решения ряда задач, направленных на мониторинг, анализ и прогнозирование с применением методов экономико-математического моделирования.

Таким образом, информационно-аналитическая система обеспечения учета на предприятии создается с целью:

- обеспечить комплексный подход к оценке деятельности предприятия;
- увеличить оперативность и эффективность работы подразделений, влияющих на принятие управленческих решений;
- повысить обоснованность принимаемых управленческих решений через постоянную информационно-аналитическую поддержку деятельности предприятия;
- создать информационно-аналитическую поддержку формируемых планов, в том числе стратегического планирования [5].

Основными функциями информационно-аналитической системы, как элемента управленческого учета и анализа, являются:

- 1) извлечение данных из различных источников, их преобразование в информационной системе коммерческой организации и накопление в хранилище данных;
- 2) хранение полученных данных;
- 3) анализ данных, в том числе оперативный и интеллектуальный;
- 4) подготовка результатов анализа для эффективного их восприятия потребителями [4];
- 5) защита информации.

Определение данных и информации, которые будут собираться, обрабатываться и храниться в информационно-аналитической системе предприятия, является первоначальным этапом разработки информационно-аналитического обеспечения.

Данные – это сведения о состоянии любого объекта: экономического или неэкономического, большой системы или ее элементарной части (элемента), представленные в формализованном виде и предназначенные для обработки [6, с. 154].

Информация – это обработанные данные, которые представлены в виде, пригодном для принятия получателем решений или проведения аналитических исследований [6, с. 154].

Чтобы данные стали информацией, их необходимо структурировать, преобразовать. Для получения нужной информации необходимо установить требования к ее содержанию, регулярности и формату предоставления, периоду анализа и уровню детализации для целей управления предприятием.

Хранилище данных является основой информационно-аналитической системы. Посредством обеспечения непрерывного доступа к необходимой информации оно само по себе способно выполнять важную роль в управлении предприятием.

Основные требования к данным, находящимся в хранилище данных:

- предметная ориентированность – все данные о некотором предмете собираются и предоставляются в единой, удобной для их использования форме;
- интегрированность – все данные взаимно согласованы и хранятся в едином хранилище;
- неизменяемость – внесенные данные могут быть использованы только в режиме чтений, оставаясь неизменными;
- поддержка хронологии – данные структурированы и отражают достаточный для выполнения задач анализа период времени [10].

Необходимо постоянно поддерживать целостность и непротиворечивость данных; для эффективной работы и анализа – своевременно вносить данные и организовывать доступ к данным.

Среди направлений анализа данных, в связи с их большим объемом и сложностью, можно выделить оперативный и интеллектуальный анализ информации (см. таблицу).

Краткая характеристика оперативного и интеллектуального анализа

Вид анализа	Характеристика используемого метода анализа
Оперативный	Широко распространен OLAP-анализ (On-line Analytical Processing). Основная задача оперативного или OLAP-анализа – быстрое (в пределах секунд) извлечение необходимой аналитики для обоснования или принятия решения информации
Интеллектуальный	Data Mining предназначен для фундаментального исследования проблем в той или иной предметной области. Требования по времени менее жестки, но используются более сложные методики. Ставятся, как правило, задачи и получают результаты стратегического значения

Жестких границ между оперативным и интеллектуальным анализом нет, но при решении сложных задач необходимо использовать мощные специальные программные средства. Малые предприятия также могут использовать элементы OLAP и Data Mining анализа в рамках имеющегося у них программного обеспечения [2].

Специфической угрозой для бухгалтерского учета как информационной системы является недостоверность содержащейся в нем информации, которая может возникнуть вследствие различных факторов (преднамеренных или непреднамеренных ошибок учетного персонала или иных лиц, а также ошибок в используемых специализированных программных продуктах) [9, с. 121]. Поэтому важную роль в информационно-

аналитической системе обеспечения учета играет защита информации, которая представляет собой принятие организационных и технических мер, направленных:

1) на обеспечение защиты информации от неправомерного доступа, уничтожения, модифицирования, блокирования, копирования, предоставления, распространения, а также от иных неправомерных действий в отношении такой информации;

2) соблюдение конфиденциальности информации ограниченного доступа;

3) реализацию права на доступ к информации [1].

Таким образом, можно утверждать, что создание системы информационно-аналитического обеспечения учета на предприятии – сложный процесс, к которому руководство предприятия должно подойти ответственно. Система должна создаваться поэтапно, необходимо оценить имеющийся уровень автоматизации на предприятии, для выбора наилучшего программного продукта, который будет обеспечивать техническую поддержку информационно-аналитической системы. Необходимо проанализировать финансовые возможности предприятия. Важно, чтобы правила работы с информационно-аналитической системой учета были регламентированы и отражены во внутренних документах предприятия.

При построении информационно-аналитической системы следует придерживаться таких принципов, как:

- объединение всех информационных процессов предприятия;
- встраивание системы в уже сложившуюся организационную структуру предприятия;
- координация усилий всех подразделений предприятия при выполнении поставленных задач;
- открытость системы для дальнейшего развития;
- комплексное использование всех доступных методов анализа [4].

Из проведенного анализа можно сделать вывод, что построение информационно-аналитической системы учета на предприятии является сложным поэтапным процессом, однако, ее формирование необходимо для принятия эффективных управленческих решений.

Построение такой системы обеспечивает интеграцию современных информационных технологий для формирования информационно-аналитического обеспечения современного предприятия.

Библиографические ссылки

1. Российская Федерация. Законы. Об информации, информационных технологиях и защите информации [Электронный ресурс] : федер. закон: [принят Гос. Думой 08.07.2006г.: в ред. от 29.07.2017 № 149-ФЗ]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 06.11.2017).

2. Olap для маленькой компании [Электронный ресурс]. URL: <https://habrahabr.ru/post/66920/> (дата обращения: 06.11.2017).

3. Автоматизированные информационные системы анализа и аудита [Электронный ресурс]. URL: <http://www.hi-edu.ru/e-books/xbook410/01/part-005.htm> (дата обращения: 06.11.2017).

4. Информационно-аналитические системы [Электронный ресурс]. URL: http://www.e-biblio.ru/book/bib/01_informatika/IAS/Book.html#_Toc99807761 (дата обращения: 06.11.2017).

5. Информационно-аналитические системы поддержки принятия решений [Электронный ресурс]. URL: <https://books.ifmo.ru/file/pdf/930.pdf> (дата обращения: 06.11.2017).

6. Макурина А. О. Компоненты информационно-аналитического обеспечения управления коммерческой организацией на примере маркетинговой стратегии ОАО «МТС» // Вестник ТГУ. 2015. № 6 (146). С. 153–163.

7. Концептуальная модель информационно-аналитического обеспечения принятия управленческих решений малого и среднего бизнеса [Электронный ресурс]. URL: <http://sovman.ru/article/2901/> (дата обращения: 06.11.2017).

8. Гудков А. А. Построение системы информационно-аналитического обеспечения процессов учета и контроля затрат на предприятии // Управленческий учет и финансы. 2013. № 4. С. 276–288.

9. Федоренко И. В. Риски информационной безопасности в бухгалтерском учете и их классификация // Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики : сб. науч. тр. Красноярск, 2013. № 11. С. 118–123.

10. Современные подходы и методы построения аналитических информационных систем [Электронный ресурс]. URL: http://bis.ru/pr/pub_detail.php?ID=2981 (дата обращения: 06.11.2017).

11. Сущность и принципы информационно-аналитической деятельности [Электронный ресурс]. URL: <http://gosguu.narod.ru/gos/96.html> (дата обращения: 06.11.2017).

© Романова Ю. В., Федоренко И. В., 2017

ВОПРОСЫ ОЦЕНКИ ЭФФЕКТИВНОСТИ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ОРГАНИЗАЦИИ

Т. А. Селиванова

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

Рассмотрены вопросы оценки эффективности внутреннего контроля организации. Выявлено, что внутренний контроль часто осуществляется формально. Определены причины формального формирования внутреннего контроля. Приведены определения понятий «эффективность» и «результативность». Представлен ряд существующих подходов к оценке эффективности внутреннего контроля с указанием их достоинств и недостатков. Обозначены критерии эффективности внутреннего контроля. Выявлено, что внутренний контроль может рассматриваться на двух уровнях: как встроенный в бизнес-процессы, так и надстроенный над ними. Рассмотрены данные уровни по объектам контроля и показателям. Предложена методика оценки эффективности внутреннего контроля организации.

Ключевые слова: внутренний контроль, эффективность внутреннего контроля, методика оценки, результативность, эффективность.

ASSESMENT ISSUES OF INTERNAL CONTROL EFFECTIVENESS

T. A. Selivanova

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

The article assesses the questions of internal control effectiveness at the organization. It was revealed that internal control is often carried out formally, considered the reasons of the formal formation the internal control, given the efficiency and effectiveness determination, presented the number of existing approaches to evaluating the effectiveness of internal control, indicating their advantages and disadvantages. Indicated the points of internal control effectiveness. It was revealed that internal control can be considered on two levels: as the built-in business processes, and built on top of them considered these levels to control objects and parameters, proposed the assessing method of internal control effectiveness at the organization.

Keywords: internal control, internal control efficiency, method of evaluation, effectiveness, efficiency.

Актуальные вопросы построения системы внутреннего контроля освещаются в следующих нормативных документах:

– ст. 19 «Внутренний контроль»: федер. закон от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [2];

– ст. 85 «Об акционерных обществах» : федер. закон от 26 декабря 1995 года № 208-ФЗ [4];

– ст. 5 «Об аудиторской деятельности» : федер. закон от 30 декабря 2008 года № 307-ФЗ [3];

– информация о системе внутреннего контроля при проведении налогового мониторинга: гл. 14.7 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) [1].

– О бухгалтерском учете, ст. 19 : федер. закон №402-ФЗ, предусматривающая для всех субъектов обязанность организации и осуществления внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни. Причем для хозяйствующих субъектов, подлежащих обязательному аудиту, объектом контроля должны быть не только ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской отчетности, но и сами факты хозяйственной жизни экономического субъекта. Исключением являются случаи, когда руководитель организации принял на себя обязанности ведения бухгалтерского учета [2].

Однако только нормативное регулирование вопроса построения внутреннего контроля на уровне законодательных документов не позволяет должным образом организовать систему внутреннего контроля на предприятиях. Внедрение системы внутреннего контроля хозяйствующими субъектами является сложным индивидуальным процессом и зависит от особенностей конкретного хозяйствующего субъекта.

Д. Ю. Филиппевым было выявлено, что зачастую внутренний контроль за хозяйствующими субъектами организуется формально. Кроме того, им были выявлены следующие причины игнорирования требований законодательства:

– многие предприниматели не осознают необходимости внутреннего контроля, считают, что руководитель способен единолично контролировать ход всех бизнес-процессов, происходящих в организации;

– закон о бухгалтерском учете не устанавливает каких-либо ограничений относительно порядка, способов, процедур осуществления внутреннего контроля;

– не все специалисты понимают, как правильно организовать внутренний контроль в организации;

– искажается сущность внутреннего контроля – осуществляется его перевод из функции управления в контрольное подразделение организации, например ревизионную службу, сосредоточенную на процедурах последующего контроля в отношении фактов хозяйственной жизни, зафиксированных системой бухгалтерского учета;

– сосредоточенность любых контрольных мероприятий в организации на процедурах последующего контроля и мерах, принимаемых по результатам выявленных отклонений, а не на процедурах предварительного и текущего контроля, позволяющих не только увеличить вероятность выявления ошибок (отклонений) на ранних стадиях, но и повысить тем самым эффективность работы самой системы внутреннего контроля;

– направленность систем управления больше на процесс, чем на результат, отсутствие обоснованных показателей для оценки эффективности и результативности деятельности; несовершенство или полное отсутствие управленческого учета, позволяющего осуществлять, а вернее, обеспечивать контроль достижения результатов [11].

Не во всех экономических субъектах созданы службы внутреннего контроля. При этом в тех компаниях, где внутренний контроль организован, анализ его эффективности зачастую не проводится.

Не решенным является вопрос, как оценить эффективность системы внутреннего контроля, принятой организацией в сложившихся условиях:

- с одной стороны, уделяется много внимания как в современной, так и зарубежной литературе вопросам организации внутреннего контроля, но не оценке эффективности системы внутреннего контроля;
- с другой стороны, различие моделей организации системы внутреннего контроля в зависимости от характера и масштабов деятельности организации влечет возникновение различных способов оценки их эффективности [11].

Методология проведения внутреннего контроля, как и методика оценки эффективности внутреннего контроля, законодательно не установлены и являются объектом исследований многих ученых и специалистов, в числе которых Р. А. Алборов [6], В. Б. Ивашкевич [14], В. Г. Широбоков [12], В. В. Бурцев [7], Т. Ю. Серебрякова [16; 20], И. В. Федоренко [17; 18; 19] и др.

В Кодексе корпоративного управления Российской Федерации сказано о том, что эффективно функционирующая система управления рисками внутреннего контроля направлена «на обеспечение разумной уверенности в достижении поставленных перед обществом целей» и подразумевает построение ее на операционном и организационном уровнях [15].

Как совокупную «результативность отдельных элементов системы внутреннего контроля, полученную на основе эмпирических оценок и несложных расчетов» определяет показатель результативности В. В. Бурцев [7].

В. И. Горло определяет результативность как разницу «между прогнозируемыми убытками до и после прогнозируемого воздействия системы внутреннего контроля. Эффективность системы внутреннего контроля выясняется с помощью экономии потерь, возникающей в связи с функционированием системы контроля» [10].

В российском стандарте ГОСТ Р ISO 9000:2015 «Системы менеджмента качества. Основные положения и словарь» эти термины, относящиеся к результатам, формулируются следующим образом: «3.7.10 Эффективность – соотношение между достигнутым результатом и использованными ресурсами. 3.7.11 Результативность – степень реализации запланированной деятельности и достижения запланированных результатов» [5].

Т. Ю. Серебрякова считает «наиболее надежным способом определения эффективности контроля аналитические процедуры в виде тестирования по отдельным вопросам построения аналитических обзоров специальных показателей, характеризующих эффективность внутреннего контроля» [13].

Под эффективностью принято понимать относительный эффект, результативность процесса, операции проекта, определяемые как отношение эффекта, результата к затратам, расходам, обусловившим, обеспечившим его получение.

Применительно к системе внутреннего контроля целесообразно указывать не столько результативность, количество выявленных отклонений, сколько на продуктивность (активность субъектов контроля, достаточность процедур контроля, систематичность осуществляемого контроля).

Система внутреннего контроля будет считаться эффективной в случае, если она будет не только демонстрировать способность идентифицировать ошибки и отклонения, но и изменяться с целью снижения вероятности возникновения подобного рода ошибок и отклонений в будущем.

В сложившейся практике при оценке используется и предлагается к применению несколько подходов, имеющих как сходства, так и различия.

Детально содержание подходов, их преимущества и недостатки рассмотрены в табл. 1.

Таблица 1

Подходы к оценке эффективности внутреннего контроля

№ п/п	Основа подхода	Содержание подхода	Недостатки	Достоинства
1	Тестовые процедуры	Показатели рассчитываются на основании балльных и весовых оценок, выставляемых по ответам на вопросы, относящиеся к этим показателям	А. Оценки формируются на основе качественных суждений при отсутствии четких и объективных критериев	А. Удобство использования в силу универсальности и простоты подхода
			Б. Основой оценок являются экспертные субъективные суждения, степень обоснованности которых обуславливается, в свою очередь, большим количеством факторов	Б. Снижение трудоемкости процесса оценки эффективности СВК
			В. Тестируемые и тестирующие привыкают к готовым формулировкам, следовательно, вероятность выявления ошибок или отклонений в СВК существенно снижается	
			Г. Приоритет формы над содержанием, т. е. метод позволяет удостовериться в наличии СВК, однако, не позволяет оценить степень зрелости процесса внутреннего контроля и его эффективности	
2	Простейшие математические модели	Определение эффективности проведенных контрольных процедур, соответствие затрат на их проведение их результатам. Применяется модель временного процесса появления (из-за некоторого систематического источника) и исправления (в результате осуществления контроля) ошибок какой-либо осуществляемой организацией операции [2]	А. Методики достаточно громоздки и условны	А. Позволяют оценить не только эффективность отдельных контрольных процедур, но и дать материалы для оценки различных видов рисков в целом по организации
			Б. Не всегда эффективны с точки зрения соотношения «затраты-результаты»	Б. Стимулируют формирование автоматизированных средств контроля, а следовательно, потенциально способны содействовать снижению затрат на проведение контроля
			В. Отсутствует понятие «ошибки», отсутствуют категорирование ошибок и оценка существенности категорий ошибки	

№ п/п	Основа подхода	Содержание подхода	Недостатки	Достоинства
3	Аналитические процедуры, характеризующие эффективность внутреннего контроля	Применение аналитических процедур в виде тестирования по определенным вопросам построения аналитических обзоров специальных показателей, характеризующих эффективность внутреннего контроля [3]	А. Отсутствие четких и объективных критериев для оценки	А. Разработка критериев (показателей) осуществляется с позиции как действенности, так и результативности
			Б. Представляет из себя в большей степени ограниченный метод комплекса, заключающийся в исследовании наличия регламентов и соответствия СВК этим регламентам, т.е. факт выявления ошибки будет зависеть от опыта и квалификации тестирующего систему и насколько они превышают опыт и квалификацию специалиста, разрабатывающего регламент	Б. Может быть оценена как эффективность всей системы в целом, так и отдельных процедур контроля
			В. Метод комплекса позволит оценить достаточность регламентированных процедур и способов контроля, применяемых в организации, или необходимость их изменения, но не надежность самой СВК	
			Г. Отсутствие четкого понимания, что является критерием или показателем эффективности контроля	
			Д. Данный подход трудозатратен, поскольку будет требовать определять критерии (показатели) персонально для каждого субъекта контроля в зависимости от характера и масштабов его деятельности	
4	Аналитические процедуры, характеризующие эффективность управленческих систем	Модификация используемых методов оценки эффективности управленческих систем, согласно которым эффективность внутреннего контроля оценивается конечными количественными и качественными результатами хозяйственной деятельности организации	А. На конечные результаты деятельности организации оказывает влияние множество разнонаправленно действующих факторов, и не всегда это связано с высокой эффективностью внутреннего контроля	А. Реализация одной из целей внутреннего контроля – эффективность финансово-хозяйственной деятельности при совершении сделок, управлении активами и пассивами
			Б. Некорректно использовать критерии эффективности управляющей подсистемы для оценки состояния управляемой подсистемы	

Как видно из приведенной таблицы, не существует универсального подхода к оценке эффективности системы внутреннего контроля, в каждом подходе наряду с недостатками можно выделить и достоинства, но, как показывает проведенный анализ, все эти методики нацелены на получение уверенности в том, что системы внутреннего контроля эффективна, т. е. соответствует следующим критериям:

- 1) наличие регламентов, формализующих систему внутреннего контроля в организации, их действенность и своевременный пересмотр;
- 2) в основу структурной организации внутреннего контроля положены принципы и практика построения риск-ориентированной системы;
- 3) имеется инфраструктура, обеспечивающая реальность и эффективность контроля;
- 4) применяемые контрольные процедуры адекватны рискам, достаточны и действенны;
- 5) наличие надлежащих информационных потоков, обеспечивающих должную безопасность каналов их передачи;
- 6) наличие и функционирование системы мониторинга эффективности СВК.

Обобщая, можно сказать, что все методики внутреннего контроля:

- нацелены на формирование каких-либо оценок в большей степени структурной организации системы внутреннего контроля;
- представляют собой больше способ последующего контроля, чем текущего;
- не содействуют развитию способности системы внутреннего контроля к самосовершенствованию.

Внутренний контроль может рассматриваться на двух уровнях: как встроенный в бизнес-процессы, так и надстроенный над ними (табл. 2). Эффективность внутреннего контроля должна оцениваться на втором уровне, т. е. специально созданными органами или специально назначенными специалистами. Это связано с тем, что показатель эффективности контактирует с оценкой результатов деятельности. В данном случае – результатами контрольной деятельности внутри бизнес-процессов. Исполнителями этих процессов являются руководители разных уровней, в помощь которым создаются контрольные органы.

Таблица 2

Уровни внутреннего контроля

Вид контроля	Объекты контроля	Показатели
Надстроенный контроль (ревизионные, аудиторские органы)	Деятельность руководителей функциональных и отраслевых отделов	Показатель эффективности функционирования отделов на основе данных управленческого учета
		Отсутствие нежелательных событий (на основе рисков)
	Состояние системы бухгалтерского учета	Своевременное формирование финансовой отчетности
		Своевременное закрытие отчетных периодов
		Своевременное формирование информационной базы
	Состояние бюджетирования и управленческого учета	Своевременность формирования бюджетов
		Полнота формирования информационной базы управленческого учета
	Работа с рисками	Качество формирования бюджетов
		Отсутствие нежелательных событий или состояние минимизации рисков

Вид контроля	Объекты контроля	Показатели
Встроенный контроль (руководство функциональными и отраслевыми отделами)	Соблюдение регламентов функционирования отделов	Своевременность формирования внутренней отчетной информации
	Идентификация рисков	Отсутствие нежелательных событий или состояние минимизации рисков
	Соблюдение регламентов работы сотрудников	Своевременность документирования операций

Только взгляд со стороны дает возможность оценить эффективность внутреннего контроля внутри каждого подразделения как результат деятельности линейного руководителя по контролю за процессами и исполнением регламентов. При этом эффективность внутреннего контроля определяет и эффективность управления, в том числе и организацией в целом.

Эффективность внутреннего контроля должна оцениваться через собственные показатели. Поэтому недостаточно аргументировано выглядит позиция исследователей, считающих критериями внутреннего контроля хорошие показатели финансового состояния и деловой активности организации, что объясняется следующим образом: поскольку в организации финансовое состояние в норме, то и внутренний контроль на высоте.

Экономические показатели лучше рассматривать в динамике, именно такой подход позволяет уловить отрицательные тенденции, если они имеются, и выяснить причину их возникновения, например, одной из причин может явиться неудовлетворительное состояние внутреннего контроля. Комплексного математического показателя эффективности не установить, но можно установить принципы эффективной СВК: своевременность, регламентация обязанностей, разграничение функций и ответственности, целесообразность, сохранность имущества [8; 9].

Если подойти к исследуемой проблеме, отталкиваясь от цели внутреннего контроля, которую понимают в контексте управления как обеспечение оценки полноты реализации управленческого решения, то эффективный внутренний контроль через систему показателей должен сигнализировать о недостижении цели реализуемого управленческого решения. Чем больше выявлено при контроле отклонений от цели, тем эффективнее контроль, а управление – неэффективно. Чем меньше выявлено отклонений, тем менее эффективен контроль или более эффективно управление. Ошибки выявляются на стадии становления управленческой системы, а во втором случае отсутствие ошибок означает, что эффективный контроль помог управлению функционировать эффективно. Приведенный подход иллюстрирует несовершенство количественных характеристик эффективности контроля и подводит к мысли об использовании качественных показателей.

Важное значение для оценки эффективности СВК имеет работа с рисками, поскольку эффективная СВК должна успешно их минимизировать. Но и здесь нельзя выявить ни прямую, ни обратную зависимость, поэтому сложно определить количественную характеристику показателя эффективной работы с рисками.

Как справедливо отметила Т. Ю. Серебрякова, проблема оценки эффективности внутреннего контроля организации имеет глубокий смысл, который трудно свести к математическому выражению и представлению. Однако это не означает, что не следует заниматься поисками универсальной формулы или универсальной методики определения эффективности системы внутреннего контроля [20].

И. В. Федоренко в работе [17] предложил следующий подход к построению СВК, который основан на декомпозиции целей деятельности предприятия в задачи контроля (рис. 1) на основе использования риск-ориентированного подхода.



Рис. 1. Схема построения внутреннего контроля

Предложенный методический подход позволяет избежать выделения отдельных компонентов системы внутреннего контроля в качестве контролируемого объекта, уделив все внимание не структурным элементам СВК, а выполнению поставленных перед внутренним контролем задач [17].

Таким образом, если для построения методики оценки эффективности внутреннего контроля организации взять за основу представленную схему, то методика будет выглядеть следующим образом (рис. 2).

На первом этапе оценки эффективности внутреннего контроля предлагается провести оценку степени достижения стратегии бизнеса. Допустим, что руководством хозяйствующего субъекта был обозначен ряд показателей, которые будут демонстрировать, что компания движется к исполнению своей стратегии. При этом показатели не могут быть универсальными для любого предприятия, их подбирают с учетом индивидуальных особенностей предприятия и исходя из стратегии бизнеса. Предлагается присвоить каждому показателю определенный вес, что делается, как правило, с использованием метода экспертных оценок. Сумма всех весов показателей достижения каждой конкретной цели должна составить 100 %. Текущая оценка положения дел позволит руководству хозяйствующего субъекта оценить, насколько близка организация к достижению стратегии и целевого значения показателя с учетом весов каждого из показателей.

На втором этапе предлагается провести оценку достижения задач внутреннего контроля, которые исходят из ст. 19 «Внутренний контроль» : федер. закон от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

На заключительном этапе необходимо определить соотношение результатов контроля с затратами на его осуществление. Здесь выявляется соотношение суммы затрат на функционирование внутреннего контроля и достигнутого эффекта, а также величины сокращения сумм непроизводительных расходов.



Рис. 2. Методика оценки эффективности внутреннего контроля

При этом определяется доля затрат на оплату работы персонала, осуществляющего внутренний контроль и рассчитываются статические и динамические показатели эффективности, используемые для оценки эффективности внутреннего контроля.

Библиографические ссылки

1. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон: [№ 117-ФЗ от 05.08.2000]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 07.11.2017).
2. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон: [№ 402-ФЗ от 21.12.2011]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 07.11.2017).
3. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон: [№ 307-ФЗ от 30.12.2008]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 07.11.2017).
4. Об акционерных обществах [Электронный ресурс] : федер. закон: [№ 208-ФЗ от 26.12.1995]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 07.11.2017).
5. Национальный стандарт Российской Федерации. ГОСТ Р ИСО 9000–2015 системы менеджмента качества. Основные положения и словарь [Электронный ресурс]. URL: <http://www.dalga.ru/> (дата обращения: 07.11.2017).
6. Алборов Р. А., Хоружий Л. И., Концевая С. М. Основы аудита : учеб. пособие. М. : Дело и Сервис, 2001. 224 с.
7. Бурцев В. В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. М. : Экзамен, 2015.
8. Внутреннему аудитору: законодательные и нормативно-правовые документы по вопросам организации внутреннего контроля и организации внутреннего аудита. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.iaa.ru/> (дата обращения: 07.11.2017).
9. Внутренний контроль и внутренний аудит в организации: основные задачи, функции и принципы [Электронный ресурс]. URL: <https://refdb.ru/> (дата обращения: 07.11.2017).
10. Горло В. И. Использование математических моделей при оценке эффективности системы внутреннего контроля // Экономический анализ: теория и практика. 2007. № 4.
11. Филиппев Д. Ю. Эффективность внутреннего контроля: проблемы и критерии оценки // Аудиторские ведомости. 2016. № 9.
12. Сычева М. А., Ширококов В. Г. Организация системы внутреннего контроля бизнес-процесса «Закупка сырья и материалов» // Научный альманах. 2016. № 11-1(25).
13. Озерова Е. В. Критерии оценки системы внутреннего контроля организации // Современная наука: актуальные проблемы теории и практики. 2016. № 1.
14. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет : учебник. 3-е изд., перераб. и доп. М. : Магистр ; Инфра-М, 2015. 448 с.
15. Кодекс корпоративного управления (РФ) [Электронный ресурс]. URL: <http://www.msfofm.ru/> (дата обращения: 07.11.2017).
16. Серебрякова Т. Ю. К вопросу об оценке эффективности внутреннего контроля потребительского общества // Современные проблемы науки и образования. 2013. № 5.
17. Федоренко И. В. Организация внутреннего контроля на предприятиях [Электронный ресурс]. URL: <https://reshetnev.sibsau.ru> (дата обращения: 07.11.2017).
18. Федоренко И. В. Соотношение понятий контроля и аудита на современном этапе // Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики : сб. науч. тр. Красноярск, 2012. Вып. 9. С. 146–154.
19. Федоренко И. В., Селиванова Т. А. Соотношение понятий внутренний аудит и внутренний контроль [Электронный ресурс]. URL: <https://reshetnev.sibsau.ru> (дата обращения: 07.11.2017).
20. Серебрякова Т. Ю. К вопросу об оценке эффективности внутреннего контроля потребительского общества [Электронный ресурс] // Современные проблемы науки и образования : электрон. науч. журн. URL: <https://science-education.ru/> (дата обращения: 07.11.2017).

ВЛИЯНИЕ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СУЖДЕНИЯ НА ПРИНЯТИЕ ЭКОНОМИЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ

М. П. Скопа

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

Рассматривается позиция авторов о сущности и влиянии профессионального суждения на ведение бухгалтерского учета в целом. Качественно сформированная информация бухгалтерской (финансовой) отчетности должна обеспечивать объективность, полноту и достоверность раскрываемых данных, и потому одним из важнейших фрагментов бухгалтерского учета является профессиональное суждение, на основе которого формируется и раскрывается бухгалтерская (финансовая) отчетность. Также рассматривается вопрос, как профессиональное суждение бухгалтера влияет на качественное и достоверное экономическое решение во избежание потерь и минимизации затрат организации.

Ключевые слова: профессиональное суждение, бухгалтерская отчетность, суждение.

PROFESSIONAL JUDGMENT INFLUENCE TO ADOPTION OF ECONOMIC DECISIONS

M. P. Skopa

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

This paper explores the authors' points of view on the essence and influence of professional judgment on accounting in general. Properly formed information of accounting (financial) reporting should provide the objectivity, completeness and reliability of the disclosed data, and therefore one of the most important fragments of accounting is a professional judgment on the basis of which is formed and disclosed the accounting (financial) reporting. The article also considers how the professional judgment of the accountant influences the acceptance of a qualified and reliable economic decision in order to avoid losses and minimize the costs of the organization.

Keywords: professional judgment, accounting reporting, judgment.

Суждение рассматривается как форма мышления, которая отражает отношение между объемами наших знаний и общечеловеческими понятиями. При адекватном отражении объективной реальности суждения возникают как истинные, так и ошибочные.

В данной статье раскрывается оценка необходимости и эффективности профессионального суждения бухгалтера с точки зрения применения в отношении отраженных данных о финансовом положении организации, их достоверности и объективности для пользователей отчетности.

На сегодняшний день роль профессионального суждения бухгалтера достаточно велика, поскольку оно представляет собой широкую возможность высказывать свое мнение, а также, опираясь на него, иметь возможность принимать решения по отражению отдельных операций и событий в отчетности, руководствуясь своим личным опытом и знаниями. Бесспорно, это открывает большие потенциалы для бухгалтера и руководства в составлении финансовой отчетности.

Мнение большинства авторов о сущности профессионального суждения практически одно. По мнению Соколова Я. В., профессиональное суждение – это некое мнение, добросовестно высказанное профессиональным бухгалтером о хозяйственной ситуации и полезное как для ее описания, так и для принятия действенных управленческих решений [14, с. 53]. Аскери О. А. подразумевает под профессиональным суждением процесс квалификационного выбора вариантов действий с последующим обоснованием и доведением до конца [3, с. 52]. Такой автор, как Богданова Н. В., в свою очередь, утверждает, что профессиональное суждение – это мнение ответственного лица о деталях оценки и признания объекта учета в отчетности. Другими словами – это профессиональная оценка всех объективных факторов, позволяющих принять решение в условиях неопределенности [7, с. 19]. Все эти понятия объединяются в целое, и потому можно сказать, что профессиональное суждение представляет собой применение необходимых навыков, знаний и опыта в контексте стандартов бухгалтерского учета и профессиональной этики при принятии обоснованных решений, направленных на составление достоверной и уместной для пользователей информации в финансовой отчетности.

Эти все понятия объединяет некий выбор, какое-либо обоснованное принятие решения в неопределенности, которое позволит принять правильное решение, например, для получения каких-либо экономических выгод.

Многие авторы утверждают, что именно бухгалтер обязан нести ответственность за сформированное суждение и предоставляемую вместе с ним информацию пользователям. Однако другие авторы считают, что только профессиональный бухгалтер имеет право формировать профессиональное суждение. Обязательно ли формировать профессиональное суждение при создании финансовой отчетности? Профессиональное суждение складывается в формировании и раскрытии учетной политики. Так Лианский М. Е. подчеркивает, что профессиональное суждение в отношении формирования информации оформляется как учетная политика, а в отношении ее раскрытия – реализуется при раскрытии как учетной политики, так и дополнительной информации бухгалтерской отчетности [12, с. 72]. Также и Генералова Н. В. считает, что профессиональное суждение можем применяться к формированию отчетности, составляемой в соответствии с Международным стандартом финансовой отчетности (МСФО), и предполагает, что учетная политика представляет собой комплекс профессиональных суждений [9, с. 55].

По мнению Богдановой Н. В., выработка профессионального суждения должно происходить в несколько этапов: внесение предложений о выработке профессиональных суждений; выработка самих профессиональных суждений; обоснованность и проверка объективности и реальности сформированных суждений и использование профессиональных суждений при формировании финансовой отчетности в формате МСФО [7, с. 20].

В своей статье Т. И. Безбородова формирование профессионального суждения разделила на пять этапов (рис. 1).

Первый этап подразумевает определение существенности информации руководством организации. Существенность информации предоставляет возможность внешним пользователям дать оценку финансового положения организации.

Второй этап заключается в сборке информации, которая необходима для формирования суждения. К такой информации относятся цель, объект, мотивация профессионального суждения, а также отчетная дата.

На третьем этапе осуществляется проверка объективности профессионального суждения, а также его применение путем установления правил для нестандартной ситуации с целью ее отражения в бухгалтерском учете и отчетности.



Рис. 1. Этапы формирования профессионального суждения

Четвертый этап заключается в привлечении независимых аудиторов, которые обосновано проверяют профессиональное суждение и предоставляют результаты проверки относительно их объективности.

Пятый этап – заключительный, представляет собой письменное оформление профессионального суждения в виде приложения к учетной политике организации [4, с. 11].

Профессиональное суждение бухгалтера является одним из инструментов формирования полной и достоверной информации о финансовом состоянии и финансовых результатах организации. Следует учитывать тот факт, что суждение обязано аргументироваться в отношении формирования информации, а также оформляться как учетная политика организации – совокупность способов бухгалтерского учета и ее изменение.

Как свидетельствует Бехтерева И. С., при формировании учетной политики бухгалтер выражает свое суждение по следующим положениям:

- решение вопроса ведения учета;
- возможность применения в учетной политике каких-либо мероприятий, предоставляющих большую вероятность сформировать в учете и отчетности наиболее достоверную информацию о фактах хозяйственной жизни;
- возможность создания собственного метода ведения бухгалтерского учета;
- формирование форм первичных документов, внутренней отчетности и правил документооборота [6, с. 131].

На основе влияния профессионального суждения на положения учетной политики (рис. 2) можно сделать вывод о том, что в настоящее время бухгалтерский учет совершенно не обходится без профессионального суждения и формирования на его основе учетной политики. Это все выступает в роли инструментов, направленных на обеспечение достоверности, формулируемой в учете и раскрываемой в отчетности информации.

Таким образом, учетная политика является результатом профессионального суждения бухгалтера, так как оно выступает в качестве инструмента выбора значений параметров основного приказа организации. Профессиональное суждение бухгалтера определяет эффективность учетной политики организации и непосредственно влияет на качество учетного процесса информации, формируемой на ее основе. Это позволяет успешно удовлетворять всевозможные информационные потребности различных групп заинтересованных пользователей с минимальными затратами и рисками.



Рис. 2. Влияние профессионального суждения на положения учетной политики

В МСФО обширно используется понятие «профессиональное суждение». Необходимость формирования профессионального суждения бухгалтером для целей предоставления пользователям достоверной финансовой отчетности заключается в том, чтобы сделать отчетность по МСФО достаточно полезной как для внешних пользователей, так и для внутренних. Для полноценной полезности информации необходимо получить все фундаментальные характеристики и прочие другие. Однако сформировать профессиональное суждение иногда бывает не легко, и вследствие этого возникает ряд проблем, связанных с тем, что сложно найти возможность выбора и принять его. Также немаловажной проблемой является ответственность за сделанный выбор и его обоснованность.

При формировании финансовой отчетности в МСФО большое значение имеют качественные характеристики бухгалтерской отчетности, где, в свою очередь, стоит обращать внимание на полезность принятия решений. Если же компромисс между качественными характеристиками неизбежен, то встает выбор о том, как правильно разрешить задачу финансовой отчетности, т. е. сформировать профессиональное суждение.

Рассматривая область использования профессионального суждения бухгалтера, можно свидетельствовать о том, что на основании профессионального суждения осуществляется идентификация объектов учета и выбор способов их классификации; стоимостное измерение объектов и фактов хозяйственной деятельности; оценка значимости фактов хозяйственной деятельности для их отражения в бухгалтерском учете и отчетности; раскрытие достоверной информации о финансовом состоянии, финансовых результатах и их измерении в отчетности [5, с. 17].

Профессиональное суждение осуществляется как при раскрытии учетной политики, так и при раскрытии информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Для раскрытия информации финансовой отчетности необходимо определить состав приложений, входящий в комплект бухгалтерской (финансовой) отчетности. Если

рассматривать на примере Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), то в соответствии с ней предусмотрен следующий состав бухгалтерской отчетности:

- бухгалтерский баланс;
- отчет о финансовых результатах;
- пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах [1].

Из пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах выделяются два вида пояснений: отдельные формы отчетов и пояснительная записка. К отдельным формам отчетности относятся отчет о движении денежных средств, отчет изменения капитала и др. Так, Т. Л. Крутякова утверждает, что «пояснительная записка» – это некий вспомогательный документ, не являющийся частью бухгалтерской отчетности, в котором раскрывается вся сопутствующая информация. [10, с.203]. При формировании сопутствующей информации на основе профессионального суждения необходимо учитывать, что дальнейшие события существенно влияют на финансовые результаты.

Однако утверждение Т. Л. Крутяковой ПБУ 4/99 частично опровергает (табл. 1). Данные табл. 1 показывают, что сопутствующая информация практически вся основана на профессиональном суждении, однако, влияние профессионального суждения имеет место и в пояснениях к финансовой отчетности.

Таблица 1

**Влияние профессионального суждения на раскрытие информации
в пояснениях к бухгалтерской отчетности**

Раскрываемая информация в отчете	Влияние профессионального суждения
Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах	
Основные положения учетной политики	Не влияет
Причины отступления от действующих правил составления отчетности, влияние на показатели отчетности, примененных способов оценки	Влияет
Наличие и движение на начало и конец отчетного периода отдельных видов:	
– нематериальных активов	Не влияет
– основных средств	Не влияет
– арендованных основных средств	Не влияет
– финансовых вложений	Не влияет
– дебиторской задолженности	Не влияет
– резервов предстоящих расходов и платежей	Не влияет
– оценочных резервов	Не влияет
– кредиторской задолженности	Не влияет
– обеспечений обязательств и платежей, выданных и полученных	Не влияет
Изменения в капитале:	
– уставном	Не влияет
– резервном	Не влияет
– добавочном	Не влияет
Объем продаж продукции (товаров, услуг):	Не влияет
– по видам деятельности	Не влияет
– географическим рынкам сбыта	Не влияет
Состав затрат на производство	Не влияет
Состав прочих доходов и расходов	Не влияет
Чрезвычайные события и их последствия	Не влияет
События после отчетной даты	Влияет

Раскрываемая информация в отчете	Влияние профессионального суждения
Условные факты хозяйственной жизни	Влияет
Прекращенные операции	Влияет
Связанные стороны	Не влияет
Государственная помощь	Не влияет
Сопутствующая информация	
Динамика основных показателей финансовой хозяйственной деятельности за несколько лет	Не влияет
Проведенные и планируемые природоохранные мероприятия	Не влияет/влияет
Планируемые капитальные затраты и долгосрочные финансовые вложения	Влияет
Политика в отношении заемных средств	Влияет
Управление рисками	Влияет
Иллюстрационные материалы: аналитические таблицы, графики, диаграммы	Влияет

Организация может предоставлять дополнительную информацию, сопутствующую бухгалтерской отчетности, если считает ее полезной для заинтересованных пользователей при принятии экономических решений.

По решению организации в пояснительной записке можно предоставить информацию об основных показателях деятельности и факторах, оказавших влияние в отчетном году на финансовые результаты деятельности организации, решения по итогам рассмотрения годовой бухгалтерской отчетности и распределения чистой прибыли. Однако стоит всегда помнить и понимать, что некорректное или неправильное формирование профессионального суждения может нести за собой плохие последствия. Как считает Безбородова Т. И., под влиянием недобросовестного составления отчетности на основе безответственного профессионального суждения в оценке существенности информации могут вызвать ряд следующих трудностей на предприятии: существенное падение потребительского спроса; рост числа банкротства; наличие некоторых статей отчетности, чья оценка основывается на необоснованных профессиональных суждениях или сложно поддающихся подтверждению; излишнее участие аудиторов в процессе выбора принципов учетной политики [4, с. 12].

Каждая организация в процессе хозяйственной деятельности всегда находится под влиянием каких-либо угроз. Отсюда и возникают различные риски. Осуществление риска непосредственно влияет на финансовый результат организации. С целью формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении в годовой бухгалтерской отчетности организации раскрываются показатели и пояснения о потенциально существенных рисках хозяйственной деятельности, которым подвержена организация. Раскрытие указанной информации является одной из составляющих системы внутреннего контроля, совершаемых фактов хозяйственной жизни организации [2].

Как говорится в управленческом учете: «необходимо не избегать риск, а предвидеть его и снизить его до минимума». Риск – это деятельность субъектов хозяйственной жизни, связанная с преодолением неопределенности в ситуации неизбежного выбора, в процессе которой имеется возможность оценить вероятность достижения желаемого результата, неудачи или отклонения от цели, содержащиеся в выбираемых альтернативах. По каждому виду рисков в годовой бухгалтерской отчетности раскрывается информация о таких качественных характеристиках хозяйственной деятельности организации, как подверженность организации рискам и причинах их возникновения; концен-

трация риска; механизм управления рискам; изменения, по сравнению с предыдущим отчетным годом.

Для того чтобы организацию ограничить от рисков, необходимо неоднократно принимать управленческие решения, связанные со снижением степени рисков. Виды рисков, которые имеют наибольшее влияние на финансовый результат организации, были представлены в табл. 2 [11, с. 7]. Раскрытие информации о рисках является одной из важной части системы внутреннего контроля организации.

Таблица 2

Классификация рисков, влияющих на финансовый результат организации

Название риска	Содержание риска
По характеру возникновения	
Внутренний риск	Определяется деятельностью организации
Внешний риск	Риск, связан с процессом, протекающим в окружающей среде
По возможности страхования	
Страхуемый риск	Риск, который готова взять на себя страховая организация
Нестрахуемый риск	Риск, который страховая организация не берет страховать
По характеру воздействия рисков на результат	
Спекулятивный риск	Возможность получать как положительный, так и отрицательный результат
Чистый риск	Возможность получать отрицательный или нулевой результат
По уровню финансовых потерь	
Допустимый риск	Риск потери прибыли от реализации того или иного
Критический риск	Риск потерь в размере произведенных затрат
Катастрофический риск	Риск потерь в размере, равном или превышающем все имущественное состояние организации

По мнению Бусова В. И., принятие управленческого решения – это сознательный процесс, выбор из имеющихся альтернатив одного единственного, сокращаемого разрыв между настоящим и будущим желательным состоянием [8, с. 10]. Принятие управленческих решений является неотъемлемой частью стратегического и оперативного управления организации. Обычно принятие решений связано с проблемами организации.

Принятие управленческих решений под влиянием риска осуществляется на основе профессионального суждения и заключается в трех этапах:

- определение риска в определенной ситуации;
- установление оценки риска;
- определение характеристики конкретных действий в сложившихся условиях, охватывающих сферу деятельности организации.

Перед тем как принять правильное управленческое решение с целью ограничить организацию от рисков, необходимо провести анализ рисков. Для анализа риска необходимо опередить и оценить риск. Для этого в первую очередь необходимо отобрать достоверную информацию о структуре риска и об опасностях риска.

В целом можно сделать вывод, что профессиональное суждение бухгалтера является наиболее важным фрагментом в учете. Результатом профессионального суждения бухгалтера является его принятое бухгалтерское решение. На его основе осуществляется целый бухгалтерский учет, поскольку профессиональное суждение влияет и на формирование учетной политики, и на составление и раскрытие бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также он позволяет принять верное экономическое решение в ходе избегания осуществления рисков организации и других материальных, финансовых и трудовых потерь.

Библиографические ссылки

1. Бухгалтерская отчетность организации ПБУ 4/99 [Электронный ресурс] : утв. приказом Минфина Российской Федерации от 06.07.1999. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 16.12.2016).
2. О раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой бухгалтерской отчетности [Электронный ресурс] : инф. № ПЗ-9/2012 утв. Минфином Российской Федерации]. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 18.10.2017).
3. Аскери О. А. Профессиональное суждение. Что такое и как с ним бороться // Профессиональный журнал для практиков в области финансов. 2008. № 4. С. 50–60.
4. Безбородова А. И. Раскрытие существенной информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 26. С. 8–13.
5. Белоусов А. И., Михайлова Г. В. Профессиональные суждения в учете и его международная гармонизация // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 10. С. 9–18.
6. Бехтерева И. С. Взаимосвязь профессионального суждения бухгалтера с процессом формирования эффективной учетной политики организации // Вестник АПК Ставрополя. 2016. № 51. С. 128–132.
7. Богданова Н. В. Изюминка профессионального суждения // Бухгалтерия и банки. 2005. № 3. С. 18–21.
8. Бусов В. И. Управленческие решения : учебник для академического бакалавриата. М. : Юрайт, 2017. 254 с.
9. Генералова Н. В. Профессиональное суждение и его применение при формировании отчетности, составленной по МСФО // Бухгалтерский учет. 2005. № 23. С. 54–61.
10. Крутякова Т. Л. Годовой отчет 2015. М. : АйСи Групп, 2015. 362 с.
11. Финансово-экономические риски : учеб. пособие / Е. Г. Князева, Л. И. Юзвович, Р. Ю. Луговцов и др. Екатеринбург : Изд-во Урал. ун-та, 2015. 112 с.
12. Лианский М. Е., Лимошина Е. В. Профессиональные суждения и бухгалтерская отчетность организации // Бухгалтерский учет. 2006. № 24. С. 71–72.
13. Саталкина Е. В. Роль профессионального суждения бухгалтера при подготовке пояснений к финансовой отчетности экономического субъекта // Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики. Красноярск, 2016. № 5. С. 41–49.
14. Соколов Я. В., Терентьева Т. О. Профессиональные суждения бухгалтера: итоги минувшего века // Бухгалтерский учет. 2001. № 12. С. 53–57.

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА КАПИТАЛЬНЫХ ВЛОЖЕНИЙ ПРЕДПРИЯТИЙ ЗОЛОТОДОБЫВАЮЩЕЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ

Р. А. Смирнов

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

Рассмотрены процедуры учета капитальных вложений предприятий золотодобывающей промышленности, существующая нормативная база данного процесса, движение средств по счетам в ходе проведения бухгалтерских операций. Обоснована специфика учётной политики с учетом отраслевой специфики отрасли. Проанализировано формирование себестоимости продукции горнодобывающей промышленности, статьи расходов. Обоснованы перспективы дальнейшего совершенствования регламентации учётной политики золотодобывающих предприятий исходя из приоритетов, которые были поставлены для повышения инвестиционной активности. Представлены результаты опроса руководства крупнейших российских золотодобывающих компаний, описаны ключевые направления руководства компаний.

Ключевые слова: капитальные вложения, учет затрат, амортизация, добывающая промышленность, золотодобыча.

ACCOUNTING FEATURES OF CAPITAL INVESTMENTS AT GOLD MINING INDUSTRY

R. A. Smirnov

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

The article considers the procedure for accounting for capital investments of gold mining industry, substantiates the specificity of the accounting policy, taking into account industry specificity of the industry, considers the current regulatory framework of this process, the movement of funds on accounts during accounting transactions and the cost formation of production of the mining industry and the items of expenditure. Substantiated the prospects for further improving the regulation of the accounting policy of gold mining industry based on the priorities that were put forward to increase investment activity. The article also discusses the results of the management survey of the largest Russian gold mining companies, describes key areas of company management.

Keywords: capital investments, cost accounting, depreciation, mining industry, gold mining.

Капитальные вложения для предприятий, осуществляющих добычу рудного и рассыпного золота, выступают ключевым направлением для расширения материаль-

но-технической базы и осуществления долгосрочных инвестиций. Рассмотрим базовые характеристики учета капитальных вложений с учетом отраслевых особенностей.

Все горные работы, производимые на горнодобывающих предприятиях металлургического комплекса в зависимости от их назначения, сроков службы, источников финансирования и методов погашения затрат на них подразделяются [1, с. 18]:

- на работы, связанные с освоением природных ресурсов;
- горно-подготовительные, добычные (очистные) работы;
- эксплуатационно-разведочные работы;
- природо-восстановительные (рекультивация нарушенных земель) работы.

Горно-подготовительные работы делятся на капитальные и эксплуатационные. К горно-капитальным работам относятся работы по вскрытию месторождения или его части и устройству горнотехнических сооружений, обеспечивающих ввод в эксплуатацию первого пускового комплекса [15].

Горно-капитальные работы финансируются за счет капитальных вложений, выделяемых на освоение месторождения полезных ископаемых и капитальное строительство; эти расходы переносятся на себестоимость добытого полезного ископаемого посредством амортизационных отчислений [2].

На предприятиях, у которых горно-капитальные и эксплуатационные горно-подготовительные работы выполняются одним и тем же персоналом и одним и тем же оборудованием, в калькуляции по форме прил. 2 отражаются также затраты по горно-капитальным работам.

Калькуляция содержит разделы [1, с. 24]:

- А) выполнение объемов горно-подготовительных работ;
- Б) калькуляция себестоимости горно-подготовительных работ.

Для планирования, учета и калькулирования себестоимости эксплуатационных горно-подготовительных работ единицей измерения является один куб. метр горной массы. Объем горной массы, подлежащей извлечению при производстве горно-подготовительных работ, принимают в соответствии с планом горных работ.

Осуществление горно-капитальных работ согласно принятым формам бухгалтерского учета для предприятий золотодобычи учитывается в рамках инструкции по планированию, учету и калькуляции себестоимости продукции на предприятиях по добыче и обработке драгоценных металлов и алмазов на горнопроходческие (горно-капитальные, горно-подготовительные, геологоразведочные, буровые и эксплуатационно-разведочные) работы, утвержденной 28 февраля 1994 года заместителем председателя Роскомдрагмета [3].

В строке калькуляции показывается сметная стоимость выполненных персоналом и оборудованием основной деятельности горно-капитальных работ (рис. 1).

Горно-капитальные работы осуществляются в пределах смет на капитальное строительство и финансируются за счет средств, выделенных или привлекаемых предприятием на эти цели.

Затраты на эксплуатационные горно-подготовительные работы полностью списываются на себестоимость полезных ископаемых. Они погашаются путем включения в себестоимость полезных ископаемых по нормам, определяемым учетной политикой предприятия.

Списание может производиться ежемесячно в объеме всех фактических затрат на производство эксплуатационных горно-подготовительных работ или, при больших сезонных колебаниях горно-подготовительных работ, по нормам, установленным в плане на год. Для равномерного погашения затрат по горно-подготовительным работам на себестоимость полезного ископаемого предприятие может создавать по указанной статье резерв предстоящих расходов и относить часть производственных затрат на счет

«Расходы будущих периодов». Конкретный порядок списания затрат по горно-подготовительным работам определяется в учетной политике предприятия.

Статьи расходов
01. Вспомогательные материалы на технологические цели.
02. Топливо на технологические цели.
03. Энергия на технологические цели.
04. Оплата труда производственных рабочих.
05. Отчисления на социальные нужды.
06. Амортизация.
07. Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования.
08. Транспортирование горной массы (при открытом способе работ).
09. Общепроизводственные расходы.
Итого затрат:
10. Попутная руда от горно-подготовительных работ (–).
Цеховая себестоимость.
11. Общехозяйственные расходы (только на горно-капитальные и геологоразведочные работы).
Производственная себестоимость

Рис. 1. Калькуляция производственной себестоимости продукции горнодобывающей промышленности

Существующая система учета капитальных вложений позволяет оценить производственную себестоимость на основании ее дифференциации по отдельным статьям. С точки зрения проблем отнесения капитальных работ к общехозяйственным расходам является проблема разделения различных видов затрат между капитальными работами и расходами на содержание оборудования в случае осуществления ее модернизации [16].

Отраслевой особенностью управления капитальными затратами для предприятий золотодобычи является необходимость долгосрочного планирования данной категории затрат. Это подтверждается как анализом действующей политики предприятий золотодобычи, так и аналитическими материалами по теме. Например, с точки зрения Н. А. Самсонова, «золотодобывающая отрасль, как и вся горнодобывающая, по своей структуре и принципам развития инерционна, в отличие от производства, «завязанного» на конкурентные рынки сбыта в стране и за рубежом, от технологических линий, способных гибко менять структуру выпуска или диверсифицировать линейку продуктов» [4]. Такой подход определяет необходимость сохранения высокой доли капитальных расходов для золотодобывающих производств с учетом освоения и оборудования новых добывающих мощностей.

За ограниченный период времени невозможно перестроить производственные планы выемки руды, переработки сырья и выпуска металла, прекратить текущее строительство рудников, обогатительных комплексов и фабрик. В данном контексте капитальные вложения рассматриваются ключевым аспектом характеристик стратегии золотодобывающей компании и ее учётной политики [13].

Как свидетельствуют результаты опроса руководства крупнейших российских золотодобывающих компаний, проведенного в рамках исследования Союза золотопромышленников в 2016 году, ключевой тенденцией для предприятий является стремление к сохранению стабильного уровня капитальных вложений, что отражает преобладание консервативных тенденций в инвестиционной политике (рис. 2).

Ключевой особенностью капитальных вложений золотодобывающих предприятий является их ориентирование на приобретение (или самостоятельное создание) инвестиционного актива, который будет использоваться более 12 месяцев. Именно поэтому капвложения не учитывают в составе текущих расходов, а включают в первоначальную стоимость основных средств. Причем данный порядок действует и в бухгалтерском, и в налоговом учете.

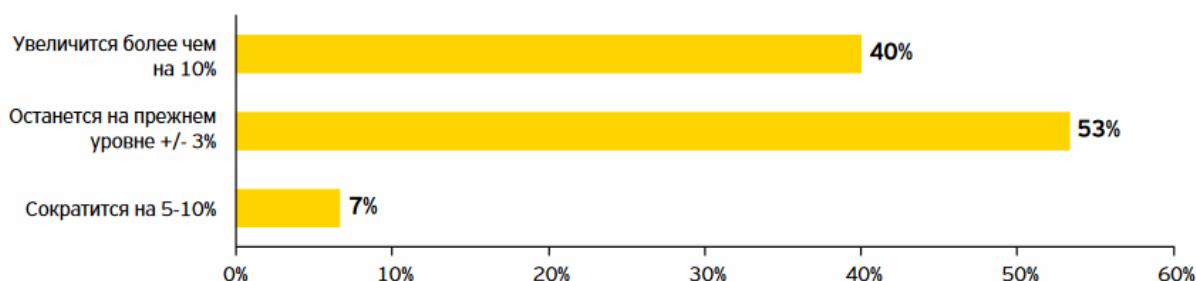


Рис. 2. Распределение ответов на вопрос «как изменится объем инвестиций в расширение и поддержание на прежнем уровне мощностей по добыче и переработке руды и производству конечной продукции Вашей компании в 2017 году по сравнению с 2016 годом?» [5]

Затраты такого типа могут быть подразделены на три основных категории: затраты, связанные с организацией добычи и обустройством инфраструктуры объекта на начальной стадии; затраты, связанные с расширением, реконструкцией инфраструктуры объекта либо проведением ремонтных работ и обеспечением экологической безопасности; затраты, связанные с ликвидацией объекта, обеспечение рекультивации земель [6].

Исходя из плана счетов бухгалтерского учета (приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н) для отражения информации о капитальных вложениях в объекты, которые в дальнейшем будут приняты предприятиями к учету в качестве основных средств, применяется счет 08 «Вложения во внеоборотные активы». На этом счете собираются все произведенные расходы, образующие первоначальную стоимость актива. К данному счету предусмотрено несколько субсчетов для детального учета осуществляемых затрат в рамках деятельности золотодобывающих предприятий.

К счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» открываются специализированные субсчета, которые отражают в деталях группировку затрат на осуществление капитальных вложений (например, 03 «Строительство объектов основных средств», 04 «Приобретение объектов основных средств», 05 «Приобретение нематериальных активов» и реже 08 «Выполнение НИОКР» [6]).

Итоговый результат инвестиций золотодобывающих предприятий – это формирование объекта основного средства, подлежащего учету по его первоначальной стоимости. В этой связи для бухгалтерского учета капитальных вложений бухгалтерские службы золотодобывающих предприятий руководствуются нормами ПБУ 6/01, посвященного детальному описанию правил бухгалтерского учета основных средств [7].

На основании п. 8 ПБУ 6/01 первоначальную стоимость купленных основных средств образует комплекс затрат по их приобретению, созданию и сооружению (за вычетом НДС и прочих возмещаемых налогов). При этом учет золотодобывающих предприятий осуществляется по отдельным объектам учета.

Порядок формирования первоначальной стоимости актива, изготовленного фирмой самостоятельно, представлен в п. 26 Методических указаний по бухучету основных средств (приказ Минфина России от 13.10.2003 № 91н) [8]. Согласно данному до-

кументу первоначальную стоимость актива составляют фактические затраты на его производство. При этом порядок учета и формирования капитальных вложений на производство основных средств осуществляется согласно порядку, установленному для учета затрат соответствующих видов продукции, производимых золотодобывающим предприятием.

Создание (реконструкция, модернизация) актива может быть связана с приобретением оборудования, предполагающего осуществление его монтажа или оборудования, которое невозможно эксплуатировать без предварительной установки. Принятие к учету таких объектов отражается на счете 07 [12].

Процесс создания нового объекта (или реконструкции уже имеющегося) может быть очень продолжительным. Это связано с широко распространённым в золотодобывающей отрасли поэтапным способом принятия работ, длительным осуществлением опытной эксплуатации, которая производится до тех пор, пока не будут достигнуты установленные проектные параметры, и прочими сопутствующими факторами, имеющими место в развитии объектов добычи золота [11].

Все это может потребовать очень больших инвестиций, осуществить которые возможно только с помощью привлеченных заемных средств. Проценты по ним будут увеличивать бухгалтерскую стоимость капвложений в активы. Данное правило относится только к тем процентам, которые начислялись до принятия актива к учету. После осуществление этой процедуры проценты относят на прочие расходы (п. 11 ПБУ 10/99) [10].

Затем как все капитальные вложения по объекту будут полностью собраны на счете 08, он считается готовым к эксплуатации, а его стоимость переносится на счет 01.

Капитальные вложения в бухгалтерском учете золотодобывающих предприятий – это явление, обусловленное долгосрочными инвестициями и формированием основного капитала компании. Бухгалтерский учет капитальных вложений выполняется по правилам, предписанным ПБУ 6/01, приказом Минфина от 13.10.2003 № 91н [7], методическими указаниями по его применению [8] и планом счетов бухгалтерского учета (приказ Минфина от 31.10.2000 № 94н) [9].

Представленная в статье специфика учета капитальных вложений для предприятий золотодобывающей отрасли требует наличия у сотрудников бухгалтерской службы данной категории предприятий специализированных навыков и знания соответствующих положений. Наряду с представленными бухгалтерскими документами, регламентирующими бухгалтерский учет капитальных вложений, для отрасли золотодобычи действуют специализированные нормативные документы, в рамках которых специализированно рассматриваются вопросы учета инвестиций. Развитие бухгалтерского учета требует изменения существующих методических рекомендаций исходя из задач оптимизации учётной политики и необходимости стимулирования инвестиционной активности в золотодобывающей отрасли [14].

Таким образом, проведенное исследование научной литературы позволило выявить особенности деятельности золотодобывающих предприятий, специфику капитальных вложений при организации добычи и особенности их отражения в бухгалтерском и налоговом учете.

Библиографические ссылки

1. Методические рекомендации по планированию, формированию и учету затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) предприятий металлургического комплекса / М-во промышленности и энергетики РФ. М., 2004. С. 18.

2. Методические рекомендации учетной политики для предприятий по добыче руд [Электронный ресурс]. URL: <https://m.fd.ru/articles/157598-2-dobycha-rud> (дата обращения: 06.11.2017).

3. Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях по добыче и обработке драгоценных металлов и алмазов [Электронный ресурс] : утв. Роскомдрагметом 28.02.94. URL: <https://normativ.kontur.ru/document?moduleId=1&documentId=67209> (дата обращения: 02.11.2017).
4. Самсонов Н. А. Золотая траектория-2 [Электронный ресурс] // Эксперт онлайн. 2014. URL: <http://expert.ru/siberia/2014/22/zolotaya-traektoriya---2> (дата обращения: 02.11.2017).
5. Обзор золотодобывающей отрасли России за 2015–2016 годы [Электронный ресурс]. URL: <http://ru.investinrussia.com/data/file/ey-gold-survey-2017.pdf> (дата обращения: 02.11.2017).
6. Учет основных средств ПБУ 6/01 [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 30.03.2001 № 26н (ред. от 16.05.2016) / Зарегистрировано в Минюсте России 28.04.2001 № 2689. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 02.11.2017).
7. Афонин А. А., Золотарева Г. И. Особенности учета капитальных вложений в освоение нефтегазовых месторождений // Менеджмент социальных и экономических систем. 2017. № 1. С. 66–72.
8. Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств (с изменениями и дополнениями) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 13 октября 2003 г. № 91н. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 10.11.2017).
9. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н. (ред. от 08.11.2010). URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 10.11.2017).
10. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 6.05.1999 № 33н. (ред. от 06.04.2015) / Зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 № 1790. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
11. Никулина О. В., Понкратова К. А. Инновационный подход к управлению инвестиционными проектами предприятий золотодобывающей промышленности // Издательский дом финансы и кредит. М., 2016. С. 86–97.
12. Справочник бухгалтера: бухгалтерский учет, налоги и налогообложение [Электронный ресурс]. URL: http://sprbuh.systecs.ru/uchet/ps/schet_07.html (дата обращения: 2.11.2017)
13. Жарылкасынова А. К., Нурмагамбетова Н. А., Осик Ю. И. О мерах по стимулированию инвестиций в горнодобывающие предприятия. Пенза : Издат. дом «Академия естествознания», 2015. С. 16–19.
14. Костенко В. К., Шафоростова М. Н. Совершенствование хозяйственной деятельности горнодобывающих предприятий на основе сбалансированного технико-экономического и экологического развития. М. : Горная книга, 2013. С. 167–178.
15. Гусев А. И., Ковалев М. Н., Хамидуллина И. С. Модель интеграции системы управления промышленной безопасностью в общую систему управления горнодобывающего предприятия. Екатеринбург : Урал. гос. горный университет, 2014. С. 61–64.
16. Казакова К. Ю. Факторы стоимости горно-металлургических компаний / Финанс. ун-т при Правительстве РФ. М., 2015. С. 18–24.

ФОРМИРОВАНИЕ ИНФОРМАЦИОННО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УЧЕТА МАТЕРИАЛОВ В ДОРОЖНО-СТРОИТЕЛЬНОЙ ОТРАСЛИ

А. М. Степановская, И. В. Филько

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

Актуальность темы исследования определяется тем, что в современных условиях наблюдается увеличение массивов информации, что обуславливает необходимость развития информационно-аналитического обеспечения в целом, в том числе в области учета материалов.

Определена сущность информационно-аналитического обеспечения материалов. Выделены уровни информационно-аналитического обеспечения учета материалов. Разработана схема информационно-аналитического обеспечения учета материалов. Определены основные источники получения информации о материалах в дорожно-строительной отрасли и выявлены направления анализа информации. Полное и достоверное информационно-аналитическое обеспечение учета материалов гарантирует своевременное поступление и рациональный расход материалов.

Ключевые слова: Информационно-аналитическое обеспечение; учет материалов.

FORMATION OF INFORMATION AND ANALYTICAL MATERIALS SUPPORT AT ROAD-BUILDING INDUSTRY

A. M. Stepanovskaya, I. V. Filko

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

The relevance of the research topic is determined by the fact that in today's conditions there is an increase in the volume of information, which makes it necessary to develop information and analytical support in general, including in the field of materials accounting.

The article determines the essence of information-analytical support of materials, allocates the levels of information-analytical maintenance of the material account, develops the scheme of information-analytical maintenance of the material account, identifies the main sources of information on materials in the road construction industry and directions for analyzing information. Full and reliable information and analytical support of materials accounting will ensure timely receipt and rational consumption of materials.

Keywords: Information and analytical support; accounting of materials.

Функционирование и развитие системы учета материалов в значительной степени зависит от оперативности сбора и обработки первичной информации. Это требует вы-

сокой степени информированности определенных направлений учета, которая повышается с помощью применения информационно-аналитического обеспечения.

Информационно-аналитическое обеспечение учета материалов направлено на развитие уровня процессов учета материалов и базируется на общей методологии аналитической работы. Если рассматривать сущность информационно-аналитического обеспечения с точки зрения функционального назначения, то очевидна его направленность на получение новых данных или массивов информации, предназначенных для представления сложных процессов учета материалов.

Информационно-аналитическое обеспечение учета материалов – это система, основывающаяся на бухгалтерской информации, включающая оперативные данные и использующая для анализа информацию о поступлении и расходе материалов [8, с. 38].

Информационно-аналитическое обеспечение учета материалов в организациях дорожно-строительной отрасли тесно связано со сбором, обработкой, оценкой, поступлением и передачей данных. При этом результативность информационно-аналитического обеспечения учета материалов определяются тем, насколько полно и своевременно сотрудники организации обеспечены необходимой информацией и управляют процессами движения материалов на основании результатов аналитической деятельности.

Таким образом, можно выделить два уровня информационно-аналитического обеспечения учета материалов:

1) информационный уровень, который состоит из поиска, сбора, хранения, распространения данных;

2) аналитический уровень включает обобщение, систематизацию данных, их анализ и преобразование, формирование заключений, предложений и прогнозов [7].

В системе учета материалов следует выделить следующие направления учета:

- 1) поступление материалов;
- 2) оприходование материалов;
- 3) хранение материалов;
- 4) отпуск материалов;
- 5) списание материалов.

По каждому из указанных направлений учета следует осуществлять сбор и обработку информации. В общем виде схема информационно-аналитического обеспечения учета материалов представлена на рисунке.

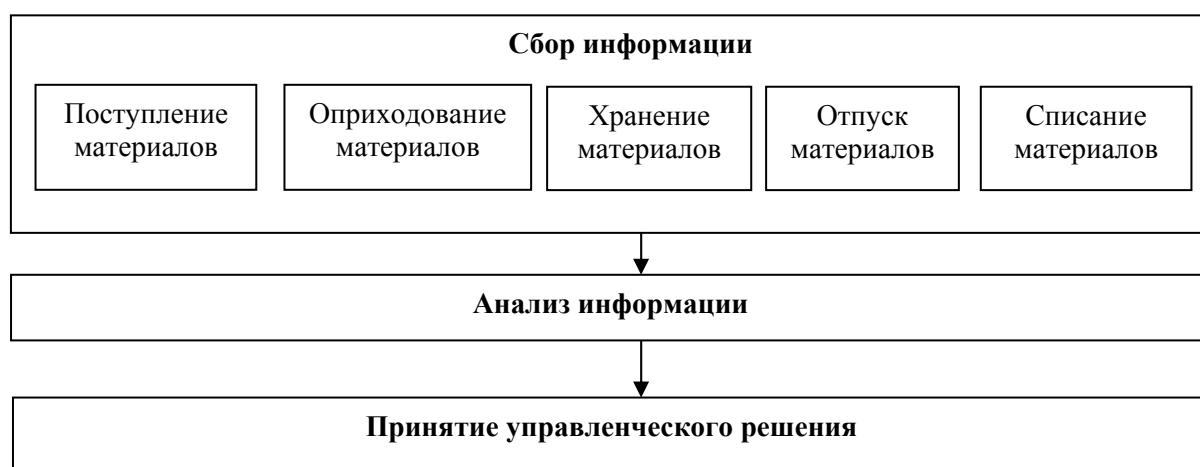


Схема информационно-аналитического обеспечения учета материалов

Строительство является одним из наиболее материалоемких отраслей. Значительную часть сметной стоимости объекта строительства занимают материалы. В дорожном строительстве используются песок, гравий, шлак, щебень, галька, гравий, битум, цементобетонная и асфальтобетонная смеси и т. д. [3, с. 145].

Информационно-аналитическая система учета материалов основывается на бухгалтерской информации, эта система представляет собой сбор, обработку и оценку соответствующей информации. Хозяйственные операции, которые не оформлены первичными учетными документами, не принимаются к учету и не подлежат отражению в регистрах бухгалтерского учета [1].

В организациях дорожно-строительной отрасли для обеспечения своевременного поступления материалов заключается договор купли-продажи с поставщиком. На основании этого договора осуществляется поставка или самовывоз со склада поставщика материалов, перечень которых указан в договоре. Уполномоченному лицу для получения материалов выдается доверенность по форме № М-2, № М-2а или другой форме, разработанной организацией самостоятельно.

В том случае, если получение материалов носит массовый характер, то используется доверенность формы № М-2а. Учет таких доверенностей ведется в журнале учета выданных доверенностей, благодаря которому можно избежать повторной выдачи доверенностей на одни и те же материалы.

Если организация редко выдает доверенности на получение товара, то используются доверенности по форме № М-2. У этой доверенности имеется часть, которая отрывается, подшивается в хронологическом порядке и хранится в организации.

Поступление материалов на склад оформляется приходным ордером формы № М-4. Прием материалов осуществляет материально-ответственное лицо или кладовщик. На каждую поставку оформляется отдельный приходный ордер, который передается в бухгалтерию вместе с сопроводительными документами.

Если при поступлении материалов были выявлены расхождения между указанным количеством в сопроводительных документах и фактическим наличием материалов, то вместо приходного ордера составляется акт о приемке материалов по форме № М-7 или иной форме, разработанной организацией. Акт составляется специальной комиссией с участием материально-ответственного лица и представителем поставщика. Один экземпляр акта передается в бухгалтерию, а другой – отделу снабжения для составления претензии поставщику [9, с. 287].

Анализ поступления материалов проводится на основании вышеперечисленных документов и позволяет узнать, своевременно ли были доставлены материалы, их соответствие договорам по качеству и количеству. Любое нарушение поставки материалов ведет к снижению объемов выполненных дорожно-строительных работ, простоям в работах.

При поступлении материалов по договорам купли-продажи организация получает от поставщика расчетные документы (счет, товарно-транспортные накладные, товарные накладные, счета-фактуры), а также сопроводительные документы (спецификации, паспорта качества, удостоверения, гарантийные талоны). Поступившие в организацию счета-фактуры, товарные накладные передаются в бухгалтерию, они являются основанием для оприходования материалов.

Материалы должны приходоваться в соответствующих номенклатурах и единицах измерения, по этим же единицам определяется фактическая себестоимость [5, с. 324].

Анализ оприходования материалов дает возможность правильно систематизировать и группировать материалы.

Для хранения поступивших материалов в организации создаются склады. Каждому складу присваивается номер, который в последующем указывается в документах.

Склады должны быть полностью оборудованы, а материалы открытого хранения обеспечены специально приспособленными площадками.

Для учета движения материалов, которые находятся на хранении в складах организации, применяется форма № М-17 – карточка учета материалов. Учёт в карточке ведётся по каждому наименованию, сорту, артикулу, марке, размеру и прочим признакам.

Анализ материалов на хранении позволит сопоставить планируемые потребности организации в материалах с их фактическим наличием. Полное обеспечение потребности в материалах гарантирует бесперебойную работу организации [4].

Внутреннее перемещение материалов оформляется лимитно-заборной картой или требованием-накладной.

Лимитно-заборная карта по форме № М-8 используется в том случае, когда на предприятии установлены лимиты на отпуск материалов. Данный документ заполняется в 2 экземплярах, один из которых передается структурному подразделению, а другой остается на складе. Кладовщик отмечает в обоих экземплярах документа дату и количество отпущенных материалов, затем определяет остаток материала. Карта М-8 является основным документом по учёту отпуска материалов в производство.

Учет возврата материалов, не использованных в производстве, ведется также на основании лимитно-заборной карты. Никаких дополнительных документов составлять при этом не требуется [6].

При перемещении материальных ценностей между структурными подразделениями организации или между материально ответственными лицами заполняется требование-накладная по форме № М-11. Один из экземпляров накладной служит основанием для списания ценностей со склада, на основании второго экземпляра принимающий склад принимает эти ценности к учету.

Отпущенные материалы списываются со счета учета материалов на соответствующие счета учета затрат [10, с. 40].

Анализ отпуска материалов прежде всего позволяет выявить как соблюдались нормы расхода материалов на производство. Отпущенные материалы в производство переходят в материальные затраты, которые состоят в общей совокупности затрат на готовую продукцию.

В том случае, когда имеющиеся на балансе организации материалы пришли в негодность или при сверхнормативном расходе материалов, необходимо произвести списание материалов. Для этого создается специальная комиссия, в состав которой входят материально-ответственные лица из разных структурных подразделений предприятия. Комиссия выявляет повреждения, дефекты, порчу, перерасход материалов и составляет акт на списание.

При списании материалов используются следующие вспомогательные документы:

- 1) отчеты о произведенной продукции (ее объем, наименования и т. д.);
- 2) отчеты материально-ответственных лиц об использованных материальных ценностях;
- 3) документы о расходе материалов свыше установленных нормативов;
- 4) утвержденная калькуляция по нормам материальных затрат для изготовления единицы товара;
- 5) другие документы [2].

В процессе проведения анализа списания материалов проверяют обоснованность норм расхода материалов, соблюдение норм расхода в производстве, фактическое расходование сырья и материалов в подразделениях дорожно-строительной организации.

В настоящее время наблюдается увеличение объемов информации, что обуславливает необходимость развития информационно-аналитического обеспечения в целом, в том числе в области учета материалов.

Полное и достоверное информационно-аналитическое обеспечение учета материалов позволяет в комплексе оценивать использование материалов, их рациональный расход, обеспеченность материалами. Это очень важно для дорожно-строительных организаций, поскольку полная обеспеченность необходимыми материалами ведет к бесперебойному выполнению дорожно-строительных работ, выполнению плана и увеличению прибыли.

Библиографические ссылки

1. Учёт материально-производственных запасов ПБУ 5/01 [Электронный ресурс] : приказ Министерства финансов Российской Федерации от 09.06.2001 г. № 44н. URL: www.consultant.ru (дата обращения: 14.11.2017).
2. Акт на списание материалов [Электронный ресурс]. URL: <https://assistentus.ru/forma/akt-na-spisanie-materialov/> (дата обращения: 14.11.2017).
3. Афанасьева Л. К., Крюкова А. П. Бухгалтерский учет в строительных организациях : учеб. пособие. СПб. : СПбГИЭУ, 2014. 169 с.
4. Бухгалтерский учет и анализ материально-производственных запасов [Электронный ресурс] // Образовательная энциклопедия ODiplom.ru. URL: <http://odiplom.ru/lab/buhgalterskii-uchet-i-analiz-materialno-proizvodstvennyh-zapasov.html> (дата обращения: 14.11.2017).
5. Касьянов И. Б., Вайзман И. В. Бухгалтерский учет и налогообложение в дорожном строительстве: учеб. пособие. М. : Best Buhshop, 2016. 500 с.
6. Документальное оформление движения материально-производственных запасов [Электронный ресурс]. URL: <https://www.audit-it.ru/articles/account/assets/a11/44031.html> (дата обращения: 14.11.2017).
7. Нестеров А. Информационно-аналитическое обеспечение [Электронный ресурс] // Образовательная энциклопедия ODiplom.ru. URL: <http://odiplom.ru/lab/informacionno-analiticheskoe-obespechenie.html> (дата обращения: 17.11.2017).
8. Попова Л. В., Маслов Б. Г., Маслова И. А. Основные теоретические принципы построения учетно-аналитической системы // Финансовый менеджмент. 2008. № 3. С. 34–67.
9. Касьянова Г. Ю. Строительство: бухгалтерский и налоговый учет у инвестора, застройщика, заказчика и подрядчика : учеб. пособие. М. : АБАК, 2014. 328 с.
10. Верещагин С. А. Списание материалов на производство строительных работ // Бухгалтерский учет. 2015. № 2. С. 36–46.

СУЩНОСТЬ, ЦЕЛЬ, ЗАДАЧИ И ИНСТРУМЕНТЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Е. В. Сюляргина

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

Рассматриваются проблемы организаций в области сбора и обработки информации для целей стратегического и оперативного управления. В качестве основного направления решения данной проблемы предлагается использовать управленческий учет. Рассматривается определение управленческого учета с точки зрения различных авторов, его цель и задачи. Выявляются основные инструменты управленческого учета, к числу которых отнесены финансовый анализ показателей деятельности организации, статические и динамические инструменты инвестиционных расчетов, бюджетирование, функционально-стоимостный анализ, инструменты учета затрат и калькулирования себестоимости, маржинальный анализ, ABC-анализ.

Ключевые слова: управленческий учет, инструменты управленческого учета.

MANAGEMENT ACCOUNT: ESSENCE, OBJECTIVES, TASKS AND INSTRUMENTS

E. V. Syulyargina

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

The article considers the problems of organizations in the field of information collection and processing for the purposes of strategic and operational management at the organization, proposes as the main direction of solving this problem using management accounting, considers the management accounting determination from the point of various authors views, its purpose and tasks. There was identified the main tools of management accounting, including the financial analysis of the organization's performance indicators, static and dynamic instruments of investment calculations, budgeting, functional and cost analysis, cost accounting tools and costing, marginal analysis, ABC analysis.

Keywords: management accounting, management accounting tools.

Преобразование экономики государства на современном этапе требует эффективного ведения хозяйства, интенсивного и последовательного внедрения новых информационных технологий. В данных условиях увеличивается значимость бухгалтерского учета, так как необходимо не только сопоставлять расходы с полученными доходами,

но и осуществлять активный поиск эффективного использования каждого вложенного рубля в производственную, торговую и экономическую деятельность организаций.

В настоящее время все больше руководителей крупных, а также мелких организаций склоняются к тому, что данные бухгалтерского учета не могут в полной мере обеспечить растущие информационные потребности организаций в условиях перехода на новый уровень развития бизнеса. Более активно предпринимаются попытки поиска и внедрения другой, альтернативной системы, способной ответить на любые вопросы. Следовательно, данная проблема является очень важной на сегодняшний день [1].

Такую проблему может решить управленческий учёт, который подразумевает под собой систему сбора и анализа данных о финансовой деятельности организации, ориентированную на потребности руководства организаций в информации, необходимой для принятия стратегических, оперативных и тактических управленческих решений.

Управленческий учет во многих отечественных организациях развит очень плохо или вовсе не ведется. Такое явление можно объяснить отсутствием единой методологической базы, рекомендаций по организации и ведению управленческого учета в разных отраслях экономики, а также периодом его развития в отечественной практике [11, с 152].

Сущность управленческого учета с точки зрения различных авторов представлена в табл. 1.

Таблица 1

Сущность управленческого учета

Автор	Определение управленческого учета
М. М. Стажкова	Система учета, планирования, контроля, анализа доходов, расходов и результатов хозяйственной деятельности в необходимых аналитических разрезах, оперативного принятия различных управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности предприятия в краткосрочной и долгосрочной перспективе [9, с. 11]
М. А. Вахрушина	Самостоятельное направление бухгалтерского учета организации, которое обеспечивает её управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, управления, контроля и оценки организации в целом, а также её структурных подразделений [3, с. 8]
А. Д. Шерemet	Подсистема бухгалтерского учета, которая в рамках одной организации обеспечивает её управленческий аппарат информацией, используемой для планирования собственно управления и контроля за деятельностью организации. Этот процесс включает выявление, измерение, сбор, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций [10, с. 14]
О. Е. Николаева; Т. В. Шишкова	Охватывает все виды учетной информации для внутреннего использования руководством на всех уровнях управления предприятием [5, с. 10]

По мнению многих авторов, управленческий учет можно определить как отдельное направление бухгалтерского учета организации, обеспечивающее информативную поддержку системы управления предпринимательской деятельностью. Управленческий учет включает сбор, анализ, передачу и прием информации, необходимой руководителю для выполнения его функций. Информация управленческого учета используется внутри организации, предназначена для принятия управленческих решений и позволяет руководству организации активно воздействовать на все внутрихозяйственные процессы.

Целью управленческого учета является помощь руководителям организации в принятии эффективных управленческих решений, которые благоприятно повлияют

на деятельность организации в целом. На основе поставленной цели управленческого учета сформулируем его основные задачи:

- 1) формирование полной и достоверной информации о внутрихозяйственных процессах и результатах деятельности организации;
- 2) предоставление необходимой информации руководителям организации в форме внутренней отчетности;
- 3) планирование и контроль эффективности деятельности организации в целом и ее отдельных подразделений;
- 4) расчет фактической себестоимости продукции (работ, услуг), выявление и анализ отклонений от установленных норм, стандартов, смет;
- 5) контроль за наличием и движением финансовых, материальных и трудовых ресурсов;
- 6) выявление резервов повышения экономической эффективности деятельности организации [8].

На современном этапе управленческий учет использует большое множество эффективных инструментов. Рассмотрим наиболее эффективные из них (табл. 2).

Таблица 2

Основные инструменты управленческого учета

Наименование инструмента	Краткая характеристика
Финансовый анализ показателей деятельности организации	Исследование и оценка основных показателей организации, дающих адекватную оценку ее финансового состояния с целью выработки обоснованных решений по ее дальнейшему развитию и пониманию текущего положения. Осуществляется на основании данных бухгалтерского учета
Статические и динамические инструменты инвестиционных расчетов	Финансово-экономическая оценка инвестиционных проектов с целью выбора возможных вариантов инвестирования. Основывается на проектном анализе, в результате которого определяют выгодность инвестиционных объектов [7]
Бюджетирование	Производственно-финансовое планирование деятельности организации, которое представляет собой формирование сводного бюджета организации, а также бюджетов отдельных подразделений для определения их финансовых результатов и затрат
Функционально-стоимостный анализ	Метод системного исследования функций отдельного изделия, производственно-хозяйственного процесса, управленческой структуры, направленный на минимизацию затрат в процессе проектирования, освоения, производства, сбыта, потребления при высоком качестве, максимальной полезности и долговечности [4, с. 147]
Инструменты учета затрат и калькулирования себестоимости	Включает множество различных методик учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции: позаказный метод, попередельный метод, попроцессный метод, нормативный метод, стандарт-костинг, директ-костинг [6]
Маржинальный анализ	Анализ поведения затрат, в основе которого лежит взаимосвязь затрат, выручки (дохода), объемом производства и прибыли
АВС-анализ	Основан на процессном подходе к управлению, который предполагает обращение внимания на бизнес-процессы организации, то есть на последовательность операций, которые преобразуют входящие информационные или материальные потоки для того, чтобы получить необходимый результат [2, с. 105]

Область применения управленческого учета постоянно развивается, увеличивается набор решаемых им задач, разнообразнее становятся применяемые инструменты. Правильность использования инструментов управленческого учета доказывает их влияние на повышение эффективности деятельности организации, достижение поставленных целей.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что управленческий учет выступает в качестве основного информационного фундамента для эффективного управления внутренней деятельностью организации, его стратегией и тактикой.

Библиографические ссылки

1. Безценная Е. Ф. Развитие инструментария управленческого учета [Электронный ресурс]. URL: <http://afdanalyse.ru/> (дата обращения: 07.11.2017).
2. Бариленко В. И., Бердников В. В., Булыга Р. П. Основы бизнес-анализа : учеб. пособие. М. : КноРус, 2016. 147 с.
3. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет : учебник. 3-е изд. М. : Омега-Л, 2014. 576 с.
4. Ковалев А. П., Рыжова В. В. Основы стоимостного анализа : учебник. М. : Финансы и статистика, 2016. 208 с.
5. Николаева О. Е., Шишкова Т. В. Классический управленческий учет : учебник. М. : Изд-во ЛКИ, 2010. 250 с.
6. Основные показатели деятельности предприятия [Электронный ресурс]. URL: <https://businessman.ru/> (дата обращения: 07.11.2017).
7. Статистические и динамические модели инвестиций [Электронный ресурс]. URL: <http://mirznanii.com/> (дата обращения: 07.11.2017).
8. Сущность управленческого учета и его место в управлении предприятием [Электронный ресурс]. URL: <https://dis.ru/library/701/25701/> (дата обращения: 07.11.2017).
9. Стажкова М. М. Управленческий учет : учеб. пособие. М. : Академический проект, 2013. 176 с.
10. Управленческий учет : учеб. пособие / под ред. А. Д. Шеремета. М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. 512 с.
11. Филько С. В., Филько И. В. Учет затрат предприятий, осуществляющих инновационную деятельность // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики. Красноярск, 2015. № 14. С. 149–153.

РИСКИ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ НЕФТЕГАЗОВОЙ ОТРАСЛИ

С. А. Томко

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

Рассматриваются факторы, способные оказать влияние на экономическую безопасность организации в целом и рискованные области экономической безопасности предприятий нефтегазовой отрасли в частности, выделенные на основе характеристики ее настоящего состояния и проблем.

Отражается роль бухгалтерского учета как главной информационной основы и системы контроля в обеспечении экономической безопасности. Выявленные угрозы экономической безопасности нефтедобывающих предприятий могут стать предметными областями в исследовании по определению и разработке учетных инструментов обеспечения и повышения экономической безопасности.

Ключевые слова: нефтегазовая отрасль, экономическая безопасность, факторы экономической безопасности, угрозы экономической безопасности.

ECONOMIC SAFETY RISKS OF OIL AND GAS ENTERPRISES

S. A. Tomko

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

The article considers the factors that can influence the economic security of the organization as a whole and the risky areas of economic security of oil and gas enterprises in particular on the basis of the characteristics of now time condition and problems of the oil and gas industry. Also reflects the role of accounting as the main information basis and a control system in ensuring economic security. The identified threats to the economic security of oil producing enterprises can become the subject areas in the study on the definition and development of accounting instruments to ensure and enhance the economic security.

Keywords: the oil and gas industry, the economic security, the factors of economic security, the threats to economic security.

История нефтегазовой индустрии насчитывает более трех веков и помнит периоды падения – торможение развития отрасли после событий Первой мировой войны и всплеска – новый этап, начавшийся к концу XX столетия и характеризующийся бурным ростом нефтегазового рынка.

На территории Российской Федерации сосредоточена примерно треть мировых запасов природного газа, из которых 84 % обеспечивают месторождения в восточной

части страны. По запасам нефти России занимает шестую позицию в десятке крупнейших нефтяных государств [1; 2].

В настоящее время значительная доля сырьевого сектора в экономике нашей страны, в частности, нефтегазовой отрасли, определяет высокую зависимость дохода консолидированного бюджета от состояния цен на эти ресурсы. В свою очередь рынок российской нефти и газа испытывает ощутимое влияние со стороны мирового рынка.

Добыча нефти и газа в России ведется в 35 субъектах на более 1500 месторождениях 295 организациями. Динамика рынка нефти и нефтепродуктов представлена в табл. 1 [3; 4].

Таблица 1

Производство, потребление и экспорт нефти и нефтепродуктов, млн т

Показатель	2014	2015	2016	Темп роста, %	
				2015/2014	2016/2015
Добыча нефти и нефтепродуктов	526,7	534,0	547,5	101,39	102,53
Экспорт, в том числе:	385,4	411,8	409,5	106,85	99,44
– экспорт нефти	222,6	241,6	254,2	108,54	105,22
– экспорт нефтепродуктов	162,8	170,2	155,3	104,55	91,25
Внутреннее потребление	141,3	122,2	138,0	86,48	112,93
Доля экспорта нефти в добыче, %	42,26	45,24	46,43	–	–
Доля экспорта нефтепродуктов в добыче, %	30,91	31,87	28,37	–	–

Как видно, более половины добытых ресурсов идет не на переработку и собственное потребление, а вывозится за границу – к концу 2016 г. доля экспорта нефти в добычи увеличилась на 1,19 %, зафиксирован был также рост величины добычи с 534 млн т до 547,5 млн т.

На данный момент существует целый ряд проблем для предприятий нефтегазового комплекса [1; 2; 5; 6; 7, с. 98; 8, с. 94–95; 9, с. 118–119; 10, с. 91]:

- состояние минерально-сырьевой базы, где многие зрелые нефтяные и газовые месторождения находятся на завершающей стадии их эксплуатации (особенно в Западной Сибири);
- высокая доля трудноизвлекаемых запасов нефти и газа от общего числа, что обеспечивает высокую себестоимость добычи нефти и газа;
- низкий уровень переработки, обусловленный достаточной степенью износа основных фондов (выше 80 %), в связи с их возрастной структурой и недостатком инвестиций нефть в РФ выгоднее экспортировать, чем перерабатывать;
- ухудшение геологических и климатических условий разведки, удаленность месторождений от центров сбыта и переработки;
- ориентация на первичные процессы нефтепереработки, когда как вторичные процессы, углубляющие переработку, занимают только около 10 %;
- высокая зависимость от конъюнктуры мирового рынка нефти и газа, а также от зарубежного оборудования, технологий (когда нефтегазовым гигантам выгоднее сотрудничать с иностранными производителями оснащения, чем отечественными), кредитных ресурсов.

Падение цены на нефтересурсы, приведшее к сокращению нефтедобывающими предприятиями расходов в сфере разведки и добычи, отмене крупных проектов, введение ЕС и США санкций против России, прежде всего направленных на запрет поставки специализированных технологий и оборудования для разработки трудноизвлекаемых запасов как альтернативы традиционным месторождениям, а также запрет на инвестирование в российские организации, смещение спроса на энергоресурсы в сторону АТР,

БРИКС отрицательно влияют на развитие нефтегазовой отрасли в целом и нефтегазовых предприятий в частности.

Решение представленных проблем требует усилий как со стороны государства, так и со стороны самих организаций.

Стратегические направления работы нефтедобывающих предприятий [5]:

- достижение устойчивой рентабельности;
- обеспечение дифференцированных возможностей работы;
- новые формы партнерства – переход от компаний широкого профиля к альянсам специализированных участников;
- новые формы внедрения технологий;
- изменение подходов к кадровой политике – повышение найма высокопрофессиональных специалистов.

Мерой обеспечения коммерческой устойчивости и эффективности деятельности нефтедобывающих предприятий может также являться повышение качества экономической безопасности.

При определении понятия «экономическая безопасность» существует множество трактовок [11, с. 1–2; 12, с. 30–31; 13, с. 11–12]:

- физическая безопасность имущества и сотрудников;
- обеспечение условий сохранения конфиденциальной информации, коммерческой тайны предприятия;
- условия, создаваемые государством по недопущению нанесения хозяйству страны непоправимого ущерба от внутренних и внешних экономических угроз;
- минимизация потерь и сохранение контроля над собственностью, обеспечение информационной безопасности и правовой защиты, борьба с недобросовестной конкуренцией.

Таким образом, под экономической безопасностью организации понимается защита экономических интересов предприятия от внутренних и внешних угроз, определение и разработка комплекса мер по ликвидации их источников, обеспечение соответствия материального, финансового, кадрового, технологического потенциалов и организационной структуры предприятия его стратегическим целям и задачам.

С целью достижения высокого уровня экономической безопасности предприятию необходимо максимизировать безопасность функциональных составляющих системы экономической безопасности (система экономической безопасности в свою очередь строится из «центров ответственности» и информационных потоков между ними) [13, с. 13; 14, с. 30; 15, с. 277–279]:

- финансовая безопасность;
- технико-технологическая безопасность;
- правовая безопасность;
- кадровая безопасность;
- информационная безопасность;
- интеллектуальная безопасность;
- экологическая безопасность.

В зависимости от источника возникновения факторы, влияющие на результат деятельности предприятия, подразделяют на три уровня (табл. 2) [16, с. 127–128].

Мера реальности нежелательного развития хозяйственной деятельности предприятия в результате отрицательного изменения состояния того или иного фактора – риск экономической безопасности [17, с. 371].

Если фактор в силу тех или иных обстоятельств создает препятствие при осуществлении деятельности предприятия, то такой фактор именуется угрозой экономической безопасности.

Факторы экономической безопасности предприятия

	Уровень	Факторы	Характеристика
Внешние факторы	Макроуровень – особенности страны	Экономические	Курс национальной валюты; уровень инфляции; инвестиционная политика государства; международная конкуренция; уровень экономического развития страны
		Политические	Политическая обстановка в стране и мире
		Правовые	Законодательные акты, касающиеся производителя; налоговая политика
		Социально-демографические	Возрастная структура населения; социальный статус
	Мезоуровень – состояние отрасли	Рыночные	Цена продукта; емкость рынка; состояние конкуренции; предпочтения потребителей
		Технологические	Прогрессивность технологий, степень внедрения научных разработок; уровень инноваций; использование вторичных продуктов переработки
		Природно-климатические	Природный климат; состояние ресурсной базы
Внутренние факторы	Микроуровень – хозяйственная деятельность предприятия	Финансово-экономические	Финансовое состояние предприятия, его финансовая политика
		Организационные	Организация труда и работа с персоналом; уровень квалификационной подготовки работников; кадровое обеспечение
		Производственные	Производственные мощности; состояние материально-технической базы; стоимость сырья и материалов; технология производства
		Социальные	Климат в коллективе; корпоративная этика

Каждая организация обладает уникальным набором факторов и, соответственно, угроз экономической безопасности. Однако можно выделить и общие факторы для группы предприятий, чья степень персонализации будет зависеть от уровня – низкая на макро- и высокая степень – на микроуровне. Так, обозначенные выше проблемы в нефтегазовой отрасли в России в разной мере, но будут касаться практически каждой нефтедобывающей организации.

К типичным внутренним факторам хозяйственного риска предприятий по добыче нефти и газа могут быть отнесены [17, с. 372]:

- неготовность проекта производства;
- неготовность накладной документации;
- неисправность оборудования;
- недостатки монтажа конструкции;
- неточности проектных критериев;
- недостатки программ испытаний;
- ошибки персонала в процессе работы;
- срыв графика работ;
- превышение сметных затрат.

Для разработки системы определения и предупреждения угроз экономической безопасности необходима совместная работа всех служб организации. Особый интерес

в нашем случае представляет бухгалтерская область, а именно: учетная-аналитическая информация, которая собирается, обобщается и систематизируется бухгалтерской службой, ее значимость и применимость при обеспечении информационной основы экономической безопасности.

Библиографические ссылки

1. Развитие нефтегазовой отрасли [Электронный ресурс]. URL: <http://www.neftegaz-expo.ru/ru/articles/razvitie-neftegazovoj-otrasli/> (дата обращения: 07.11.2016).
2. Развитие нефтегазовой отрасли в России [Электронный ресурс]. URL: russoindustrial.ru/articles/docs/razvitie-neftegazovoj-otrasli-rossii.php (дата обращения: 08.11.2016).
3. Под влиянием налогового маневра Россия снизила экспорт нефтепродуктов [Электронный ресурс]. URL: <http://www.indexbox.ru/news/pod-vliyaniem-nalogovogo-manevra-rossiya-snizila-ehksport-nefteproduktov/> (дата обращения: 08.11.2016).
4. Об отрасли [Электронный ресурс]. URL: <https://minenergo.gov.ru/node/910> (дата обращения: 08.11.2016).
5. Перспективы развития мировой нефтегазовой отрасли в 2017 году [Электронный ресурс]. URL: <https://www.pwc.ru/ru/publications/oil-industry-perspective.html> (дата обращения: 07.11.2016).
6. Нефтяная отрасль России: итоги 2016 г. и перспективы 2017–2018 гг. (Часть 1) [Электронный ресурс]. URL: <https://vygon.consulting/products/issue-905/> (дата обращения: 08.11.2016).
7. Воробьев Н. Н., Пушкарева С. В. Особенности формирования затрат на нефтедобывающих предприятиях // Вестник Северо-Кавказского федерального университета. 2015. № 1 (46). С. 98–103.
8. Долгих А. В. Нефтегазовый комплекс России: современное состояние и проблемы // Научный альманах. 2016. № 3-1 (17). С. 93–97.
9. Лунина Д. С., Покровская Р. Ю. Современное состояние и перспективы развития нефтеперерабатывающего комплекса России // Молодой ученый. 2017. № 3. С. 118–121.
10. Пименов С. В. Оценка основных тенденций развития предприятий отечественного нефтепрома // Научный вестник ЮИМ. 2017. № 2. С. 88–95.
11. Баранников А. А., Сигидов Ю. И. Роль бухгалтерского учета и внутреннего контроля в обеспечении экономической безопасности организации // Научный журнал КубГАУ. Краснодар, 2012. № 80 (06). С. 1–19.
12. Иванова Л. К. Экономическая безопасность предприятия // Вестник УГАТУ. 2013. № 7 (60). С. 30–33.
13. Львова М. В., Бочкарева Т. В. Роль бухгалтерского учета в обеспечении экономической безопасности хозяйствующего субъекта // Экономика и современный менеджмент: теория и практика : сборник по материалам LXXII Междунар. науч.-практ. конф. Новосибирск : СибАК, 2017. № 4 (66). С. 11–16.
14. Глотова И. И., Томилина Е. П. Угрозы экономической безопасности и направления их нейтрализации в системе экономической безопасности предприятия // Экономическая безопасность: правовые, экономические, экологические аспекты. 2016. С. 29–33.
15. Поздеев В. Л. Экономическая безопасность предприятия: угрозы и меры защиты // Инновационное развитие экономики. 2016. № 6 (36). С. 277–280.
16. Дуванова Ю. Н., Летуновский К. П., Власов А. Б. Классификация факторов, определяющих экономическую безопасность предприятия // Экономика. Инновации. Управление качеством. 2013. № 3 (4). С. 127–128.
17. Зубарев А. А., Глухова М. Г., Маковецкая Е. Г. // Вестник ВГУИТ. 2016. № 3. С. 370–374.

НОРМАТИВНОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ УПРАВЛЕНИЯ ИНФОРМАЦИОННЫМИ РИСКАМИ

С. В. Филько, И. В. Филько

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

Рассматриваются основные источники нормативного обеспечения менеджмента риска в коммерческих предприятиях: международные стандарты, практические кодексы и руководства. Дается оценка полноты и роли международных документов в поддержке развития практики риск-менеджмента. Рассматриваются стандарты управления рисками, получившие в настоящее время наиболее широкое практическое применение в сфере информационной безопасности. В результате сравнения различных подходов, используемых в международной стандартизации менеджмента риска, выявлены основные достоинства и недостатки применения международных стандартов как руководств по управлению рисками и созданию инфраструктуры поддержки риск-менеджмента.

Ключевые слова: риск-менеджмент, информационные риски, защита информации, стандарты информационной безопасности.

REGULATORY SUPPORT OF RISK MANAGEMENT SYSTEMS

S. V. Filko, I. V. Filko

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

The article reviews the main sources of regulatory and legal enforcement of risk management in commercial enterprises: international standards, codes of practice and manual, rules and requirements of regulating authorities, gives the evaluation of the completeness and role of international documents in support of the risk-management development, describes the standards of management by the risks, received the widest practical application in sphere of information security now. As a result of comparison of different approaches using in the international standardization of risk management, identified the main advantages and disadvantages of use of international standards as a guide to risk management and infrastructure management.

Keywords: risk-management, information risks, information security, standards of information security.

Использование различных методик и моделей управления рисками информационной безопасности позволяет предприятию снизить свои как информационные, так

в большинстве случаев и экономические риски, повысить эффективность систем информационного обеспечения, выполнить требования законодательства и внутренних регламентирующих документов.

При изучении источников, раскрывающих теоретические основы формирования системы управления рисками, выявлено, что большинство авторов разграничивают уровень методологии и уровень инструментально-методических средств для оценки рисков [2; 3; 4; 5; 9; 10]. К методологическому уровню можно отнести международные и национальные стандарты информационной безопасности (ISO 15408, ISO 17799, ISO/IEC 27002:2005 (BS7799), BSI, NIST SP 800-30), стандарты аудита, отражающие вопросы информационной безопасности (COBIT, SAC), стандарты крупных корпораций (NASA, MITRE).

Стандарт ISO 15408 «Общие критерии безопасности информационных технологий» определяет понятийный аппарат, в рамках которого должно оцениваться соответствие информационных технологий (ИТ) и взаимосвязь раскрываемых понятий.

Стандартом можно пользоваться как при задании требований к продуктам и системам ИТ, так и при оценке их безопасности на всех этапах жизненного цикла. Стандарт содержит обширный перечень общих критериев и требований безопасности (требований доверия и функциональных требований), на основании которых рекомендуется формировать профили защиты [7, с. 373]. Также рассмотрены задания безопасности для определенных систем и типовых решений ИТ. Стандарт «Общие критерии» представляют собой мощное и гибкое средство разработки требований безопасности для информационных систем (ИС) и ИТ.

Несомненным достоинством данного стандарта с точки зрения современного подхода к управлению ИБ является использование категории «информационный риск».

К недостаткам данного стандарта относятся:

- неполнота требований безопасности (функциональных требований);
- отсутствие технологических и архитектурных требований;
- отсутствие учета специфики эксплуатации продуктов ИТ;
- ограниченность стандарта рамками программного и технического уровней безопасности, при которых не рассматриваются процедурный и административный уровни.

Стандарт BS 7799 «Практические правила управления информационной безопасностью» разработан Британским институтом стандартов (BSI) в 1995 г., на основе пособия министерства торговли Великобритании, посвященного практическим аспектам обеспечения информационной безопасности в коммерческих организациях и компаниях, выпущенного на два года ранее и получившего достаточно широкое распространение. В 1998 г. вышла вторая часть стандарта, освещавшая вопросы аудита информационной безопасности [6, с. 77]. Далее, в 2000 г. был принят международный стандарт ISO 17799 «Информационные технологии. Технологии безопасности. Практические правила менеджмента информационной безопасности», основанный на BS 7799, существенно переработанный и дополненный в 2002 году с учетом развития информационных технологий и требований к организации информационной безопасности. Основным достоинством ISO 17799 и родственных ему стандартов является гибкость и универсальность, позволяющая использовать его практически к любой организации, вне зависимости от его сферы деятельности, размера и внешних условий.

Основные требования и общие принципы управления информационными рисками были определены в международном стандарте ISO/IEC 27001 «Информационные технологии. Методы защиты. Система менеджмента информационной безопасности. Требования» и получили свое развитие в международном стандарте ISO 27005 и британском стандарте BS 7799-3. В этом стандарте формулируются требования для систем

менеджмента информационной безопасности (СМИБ), среди которых выделяются общая методология построения применения, и оценки эффективности инструментов СМИБ.

Стандарт 27001 описывает данную систему менеджмента информационной безопасности, базируясь на процессной модели «Планируй (Plan) – Делай (Do) – Проверь (Check) – Действуй (Act)» (PDCA), которая может быть применена при структурировании всех процессов СМИБ.

Несомненным достоинством стандарта 27001 является то, что он формирует требования к разработке, внедрению, функционированию, мониторингу, анализу, поддержке и совершенствованию СМИБ в контексте существующих рисков организации и позволяет контролировать СМИБ на каждом этапе ее функционирования и выполнять корректировки. Управление рисками информационной безопасности при этом рассматривается как непрерывный процесс и связан с анализом того, что может произойти, и возможными последствиями перед выработкой решений о подходе к снижению риска. Недостатком стандарта является то, что он не содержит описания конкретных методик, а рекомендует использовать существующие.

В ISO/IEC 27005 «Информационная технология. Методы и средства обеспечения безопасности. Менеджмент риска информационной безопасности» развиты основные идеи, ранее представленные в уже недействующих в настоящее время стандартах ISO/IEC 13335-3:1998 и 13335-4:2000, посвященных управлению безопасностью информационных и телекоммуникационных технологий. Вторая редакция стандарта ISO/IEC 27005 гармонизирована с ISO/IEC 27000:2009.

Схема процесса управления рисками в соответствии со стандартом ISO/IEC 27005 приведена на рис. 1.

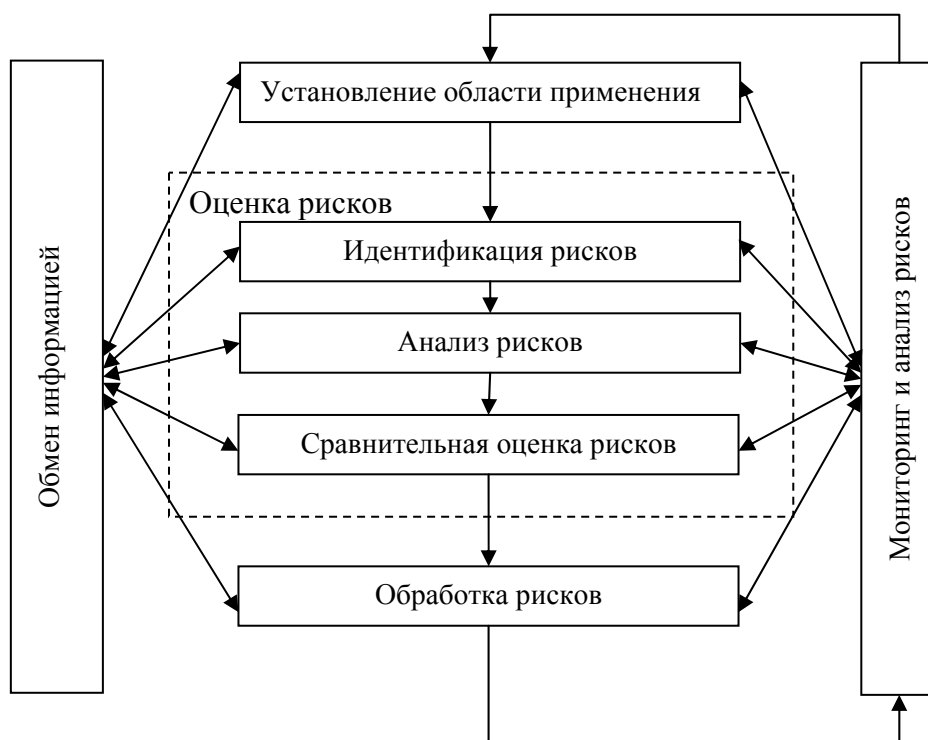


Рис. 1. Процесс управления рисками в соответствии со стандартом ISO/IEC 27005:2011

Процесс оценки рисков состоит из последовательных процедур идентификации, анализа и сравнительной оценки рисков.

Циклический подход к проведению оценки риска может увеличить глубину и детали оценки при каждом новом цикле.

Для оценки рисков может быть выбран качественный, количественный подход или их комбинация. ИСО 27005 не обеспечивает определенной методики для оценки рисков ИБ. Лишь в приложении к данному стандарту приведены примеры того, как они могут быть оценены [1, с. 212].

Стандарт США NIST 800-30 «Руководство по управлению рисками ИБ» акцентирует внимание на вопросах управления информационными рисками. Стандарт исходит из того, что система управления рисками организации должна минимизировать возможные негативные последствия, связанные с использованием ИТ и обеспечивать эффективное выполнение основных ее бизнес-процессов. Достижение этой цели должно осуществляться путем интеграции системы управления рисками и системы управления жизненным циклом ИТ компании [8, с. 216].

Кроме стандартов, посвященных информационной безопасности, проблема управления рисками рассматривается также в ряде международных стандартов общей практики менеджмента. Так, одним из основных международных управленческих стандартов, посвященных методологии управления рисками, является стандарт COSO «Управление рисками организаций. Интегрированная модель». Данный стандарт представляет собой концептуальные основы управления рисками организаций и дает подробные рекомендации по созданию корпоративной системы управления рисками в рамках организации.

Стандарт по управлению рисками FERMA разработан и принят в Великобритании в 2002 г.

Структурная модель управления информационными рисками предприятия, построенная на основе учета требований стандарта по управлению рисками FERMA, представлена на рис. 2.

В соответствии со стандартом FERMA риск-менеджмент представляет процесс, следуя которому организация системно анализирует риски каждого вида деятельности с целью максимальной эффективности каждого шага и, соответственно, всей деятельности в целом.

Центральное место в стандарте ИСО 31000 «Риск менеджмент – принципы и руководства» занимает концепция инфраструктуры риск-менеджмента, предназначенная главным образом для осуществления анализа внешней ситуации (или «контекста» – термин стандарта) и внутреннего состояния организации.

Наиболее полными и самыми проработанным в практике бизнеса на сегодняшний день считаются Британские стандарты, в частности BS 31100:2008 «Риск-менеджмент – Процессуальный Кодекс». В нем подчеркивается требование к разделению инфраструктуры поддержки риск-менеджмента от процесса риск-менеджмента. Инфраструктуру поддержки риск-менеджмента при этом предлагается встраивать в общие стратегическую и текущую политику и планы организации так, чтобы цели организации изначально содержали полномочия и обязанность управлять риском в рамках общего планирования, исполнения, учета и отчетности, ресурсообеспечения и других хозяйственных процессов и видов деятельности организации.

Представленные в стандартах по риск-менеджменту подходы к организации процесса управления рисками носят общий внеотраслевой характер, отличаются различной степенью детализации. Вместе с тем их несомненной ценностью, в том числе и с позиции развития риск-менеджмента в России, является определение общего направления процессов построения корпоративных систем управления рисками на практике.

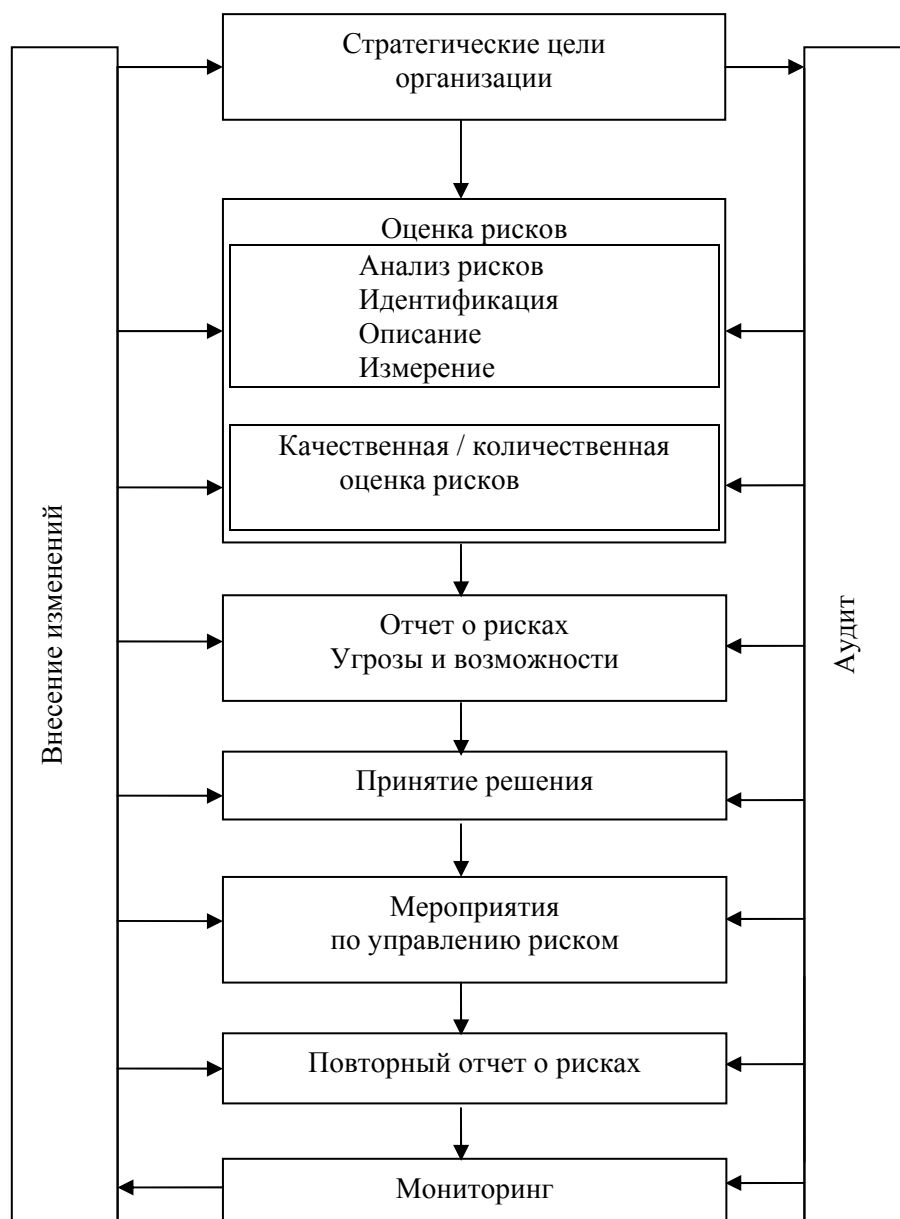


Рис. 2. Модель управления риском в соответствии со стандартом FERMA

Библиографические ссылки

1. Астахов А. М. Искусство управления информационными рисками. М. : ДМК Пресс, 2010. 312 с.
2. Ерыгина Л. В., Шаталова Н. Н. Риски: содержание понятия и возможные методы оценки // Экономика и эффективность организации производства. 2010. № 12. С. 184–187.
3. Золотарев В. В. Управление риском на основе качественных показателей // Прикладная дискретная математика. Приложение. 2009. № 1. С. 105–107.
4. Золотарева Г. И., Федоренко И. В. Методология аудита информационной безопасности системы бухгалтерского учета : монография / Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2015. 176 с.

5. Золотарева Г. И. Факторы риска и угрозы безопасности информации в системе бухгалтерского учета // Актуальные проблемы авиации и космонавтики. 2014. Т. 1. № 10. С. 347–348.
6. Нестеров С. А. Анализ и управление рисками в информационных системах на базе операционных систем Microsoft : учебный курс. СПб. : Политехнический университет, 2009. 136 с.
7. Нурдинов Р. А. Оценка рисков безопасности информационной системы на основе модели деструктивных состояний и переходов // Материалы конференции ИБРР–2015 / СПОИСУ. СПб., 2015. С. 372–373.
8. Петренко С. А. Управление информационными рисками. Экономически оправданная безопасность. М. : Компания АйТи ; Пресс, 2004. 348 с.
9. Федоренко И. В. О роли учета и аудита в экономической безопасности предприятия // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики : сб. науч. тр. Красноярск, 2016. № 17. С. 113–115.
10. Федоренко И. В. Риски информационной безопасности в бухгалтерском учете и их классификация // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики : сб. науч. тр. Красноярск, 2013. № 11. С. 118–123.

© Филько С. В., Филько И. В., 2017

СУЩНОСТЬ И ОСОБЕННОСТИ ЛОГИСТИЧЕСКОГО АУДИТА

Н. А. Хорошкова, Н. О. Макаренко

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

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

В настоящее время в интересах каждой организации необходимо иметь систему логистики, которая бы обеспечивала объединение цепей поставок между поставщиком и клиентами. Логистический аудит выявляет скрытые системные проблемы организаций и определяет возможные пути их решения для оптимизации логистической системы предприятия.

Рассмотрены составляющие логистического аудита и его определение, выделены основные задачи и элементы логистического аудита. Приведены основные этапы и инструменты, используемые при проведении логистического аудита. Система логистического аудита рассмотрена на примере известной компании «Coca-Cola».

Ключевые слова: логистика, аудит, логистический аудит.

LOGISTIC AUDIT ESSENCE AND FEATURES

N. A. Khoroshkova, N. O. Makarenko

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology
31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation
e-mai: makarenko_nastja@mail.ru

At the present time in the interest of each organization to have a logistics system that ensures the integration of supply chains between the supplier and customers. Logistical audit reveals hidden systemic problems of organizations and determines possible solutions to optimize the logistics system of the enterprise. This paper explores the components of logistics audit and its determination, considers the main tasks and elements of the logistical audit and the main stages and tools used in carrying out logistical audit. The system of logistical audit is considered on the example of the famous company "Coca-Cola".

Keywords: logistics, audit, logistical audit.

В современных отношениях логистика играет большую роль в условиях жесткой конкуренции. Как правило, чем выше уровень логистики на предприятиях логистики, тем она в большей степени приносит пользу, и в больших объёмах сокращаются расходы и увеличивается прибыль. Именно поэтому в интересах каждой организации необходимо иметь эффективную систему логистики, которая бы способствовала комплексному подходу изучения предприятия.

Многие российские компании не имеют грамотно построенной системы логистики, опираясь лишь на определенные логистические шаблоны, которые зачастую малоэффективны для того или иного предприятия. Это происходит по причине того, что не учитываются системные проблемы предприятий, замедляется прохождения материальных потоков через предприятие, уменьшается пропускная способность логистической системы и, соответственно, повышаются затраты на логистику и снижаются уровни обслуживания потребителей.

Именно из-за того, что в России имеются проблемы с логистикой, появляется такое направление в организации, как логистический аудит, который, в свою очередь, проводит проверку хозяйственно-экономической деятельности организации опытными специалистами.

Начнём рассуждения с отдельного рассмотрения каждого объекта исследования: логистика и аудит.

Логистика – интегрированная система активного управления материальными потоками на основе применения современных информационных технологий и оптимизационных экономических решений, рассматривающая в единстве материальные потоки между хозяйствующими субъектами и внутри них и направленная на достижение высоких конечных результатов деятельности [1, с. 2].

Целью логистики является обеспечение получения (доставки) продукции потребителю в определенных условиях при минимизированных возможных совокупных трудовых, материальных и финансовых ресурсов [1, с. 2]. Поставка материалов, сырья, готовой продукции точно в договоренный срок оказывает благоприятное влияние на продуктивную работу экономической системы. Также она позволяет существенно сократить материальные запасы, затраты по их формированию и содержанию, общие издержки производства и обращения.

Логистика сама по себе начала развиваться из интересов потребителя, например, как маркетинг или менеджмент.

Объектом исследования в логистике являются потоки – совокупность объектов, воспринимаемая как единое целое, существующая как процесс на некотором интервале времени, измеряемая в абсолютных единицах за определенный промежуток времени [1, с. 3].

Цель логистической деятельности считается достигнутой при выполнении шести условий [1, с. 3]:

- товар нужный;
- товар необходимого качества;
- товар в необходимом количестве доставлен;
- товар доставлен в нужное время;
- товар доставлен в нужное место;
- товар доставлен с минимальными затратами.

В настоящее время объект логистики расширятся не только в области изучения материальных потоков, а также увеличиваются соответствующие им финансовые, информационные потоки, сопровождающие производственно-коммерческую деятельность.

Что же касается самого аудита, то анализируются данные финансовой (бухгалтерской) отчетности на предмет степени их достоверности и соответствия порядка ведения бухгалтерского учёта по законодательству РФ.

Основная цель аудита – установление достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов и соответствия совершенных ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам [2, с. 2].

Для достижения цели аудитор должен составить мнение по следующим вопросам [3, с. 2]:

- соответствует ли отчётность всем требованиям, предъявляемым к ней, и не содержит ли противоречивых сведений?
- учтены ли все активы и пассивы экономического субъекта?
- все ли категории включены в бухгалтерскую отчетность и правильно ли они отражены в отчетных формах?
- имеются ли основания, служащие для включения в отчетность указанных в ней сумм?
- все ли категории правильно оценены и безошибочно подсчитаны?

К услугам аудиторов прибегают в том случае, если руководство предприятия не в силах самостоятельно решить поставленные перед ними проблемы, а если они возникли в сфере логистики, то следует обратиться к услугам внешних консультантов для проведения особенной процедуры – логистического аудита. Отличительные особенности аудита простого и логистического указаны на рис. 1.



Рис. 1. Отличительные особенности финансового и логистического аудита

Учитывая быстрорастущие темпы рыночных отношений, обязательно нужна оценка логистики конкретного предприятия, для того чтобы реализовывать и закреплять базовые требования к логистике, а в дальнейшем и развитие, которое способно обеспечить стремительное развитие организации путем объединения цепей поставок между поставщиком и клиентами.

Цель логистического аудита состоит в том, чтобы выявлять скрытые проблемы предприятия, определять возможные пути их решения и внедрять разработанные методики для оптимизации логистической системы предприятия [5, с. 3].

Логистический аудит – проверка хозяйственно-экономической деятельности учреждения, предприятия, проводимая независимыми специалистами.

Проведение логистического аудита включает в себя [5, с. 3]:

- 1) взаимоотношения с поставщиками и клиентами;
- 2) планирование, процедуры, документооборот;
- 3) логистическую инфраструктуру;
- 4) контроль за качеством и соответствием затрат на логистику местным рыночным условиям;
- 5) определение сильных и слабых сторон логистической системы предприятия;
- 6) проведение анализа случаев неэффективного использования ресурсов;
- 7) определение уровня конкурентоспособности логистической системы предприятия;
- 8) определение источников избыточных логистических затрат;
- 9) разработка плана оптимизации логистической системы;
- 10) изучение финансовых документов при проведении логистического аудита является лишь небольшой его частью.

Предлагается рассмотреть внутренний логистический аудит компании, которая выпускает один из самых популярных напитков в мире «Coca-Cola», а именно на Coca-Cola Hellenic Bottling Company S. A. («Греческая бутилирующая компания»), которая была основана в Греции в 1969 году [6, с. 3].

Внутренний аудит осуществляется внутренним структурным подразделением, а также ответственным сотрудником, который работает внутри данной компании, так сказать, является одним составляющим целого механизма [7]. Этот процесс происходит регулярно на четко спланированной постоянной основе. Именно в этот момент происходит обязательное представление информации для менеджмента компании и, соответственно, для её руководителей.

Товар распространяется в 28 странах мира. В компании работают более 40 тыс. сотрудников и, благодаря эффективной работе каждого, в 2010 году удалось продать более 1 млрд физических упаковок, выручив при этом 6,8 млрд евро. Товар доставляется по всей территории РФ – от Калининграда до Владивостока. В собственности компании более 70 складов и дистрибьюторских центров, 15 заводов. Продуктовый бренд состоит не только из газированного напитка, но и еще из 500 различных наименований. Показатели и масштабы работы компании доказывают наличие эффективно разработанной системы логистики, основанной на постоянном логистическом аудите [4, с. 4].

Следует чётко понимать, кто именно входит в процедуру логистического аудита.

Наряду с менеджерами выделен отдельный сотрудник, ответственность которого заключается в том, что он должен контролировать и сверять действующие инструкции, процедуры и правила с реальными бизнес-процессами; при необходимости обновлять и дорабатывать эти бизнес-процессы. Также в его обязанности входит обязательное участие в ежегодной сертификации по ISO (Международная организация по стандартизации).

Давайте рассмотрим всё по этапам [4, с. 4] (рис. 2).

Первый этап – подготовительный, когда выбирается и формулируется цели аудита. Это – один из самых важных этапов, потому что закладывается фундамент. Работа начинается с обсуждения с заказчиками аудита, а именно, что они хотят увидеть по результату работы, какую цель и задачи они преследуют. Данные аспекты указываются в особом документе под названием «Устав аудита» [8]. Очень часто ссылаются на этот документ, а по итогу, когда выводится отчёт о результатах аудита, говорится о том, что

было проделано. Если в процессе аудита возникают проблемы, то в первую очередь обращаются именно к этому уставу, в котором четко расписана занятость каждого.

Второй этап – диагностика, проверка информации и документации, используемой в компании. Coca-Cola Hellenic BC – крупная организация: упомянули это не просто так, потому что, если организация выделяется масштабами по количеству сотрудников, то работу каждого сотрудника фиксирует различные процедуры. Перед началом самого аудита следует понять, какие процедуры и правила, действующие в компании, необходимы. Хорошо, когда в компании действуют 2 инструкции, а когда 200–300 инструкций, то порой такие нестандартные ситуации растягиваются на определенный промежуток времени. Что же касается логистики – есть смежные вопросы по безопасности, финансовой политике, которые непосредственно касаются только логистики, которые тоже необходимо учитывать. По итогу, результат этапа – это «карта» всех информационных ресурсов: процедур, правил, политик, которые в дальнейшем будут анализироваться.

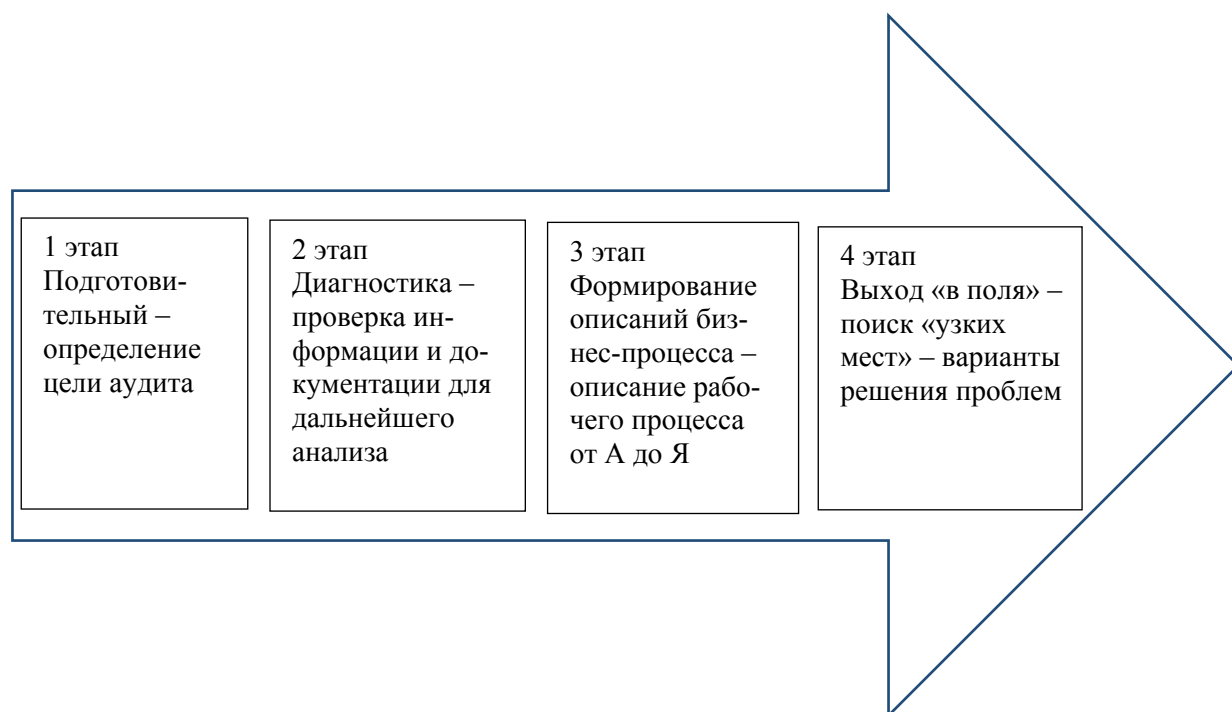


Рис. 2. Этапы логистического аудита

Третий этап – формирование определенных описаний бизнес-процесса. Процесс несложный, но довольно трудоемкий и кропотливый, потому что нужно открыть инструкции, грамотно и вдумчиво в них вчитаться. Только после этой процедуры следует начинать описывать бизнес-процессы.

После полного описания рабочего процесса – от выпуска первой продукции с завода до доставки ее клиенту и возвращению денежных средств в кассу предприятия – переходим к следующему процессу – выходу «в поля». Он состоит из двух этапов:

проведение интегрирования ключевых сотрудников: начальников отделов, супервайзеров, то есть людей, которые стоят у аппарата управления и всегда в курсе всего происходящего. Им предоставляются отчёты о процессах. В них должны быть даны ответы на вопросы: «Как процессы соответствуют инструкциям и как они осуществляются в реальности?». В инструкциях часто бывает очень много «белых пятен», например,

основной процесс прописан, а ответвления: «что делать в случае неисправности» – часто бывают пропущены или неточно описаны. Тогда необходимо выяснить: «Что в данном случае делает тот или иной сотрудник? Чем руководствуется? Почему именно так?». После того как опрошены все ключевые сотрудники, необходимо дать оценку «в поле», на складах, на рейсах. На выходе получаются процессы не как они прописаны в документах, а как они в реальности действуют ежедневно в компаниях. И уже с этим документом необходимо проводить аналитическую работу.

Этап анализа «выход в поля» состоит из двух моментов.

1. Поиск «узких мест», то есть проблем, причем могут они быть двойными, как с точки зрения проблем с качеством, когда мы видим, что данный бизнес-процесс не дает 100 %-ой гарантии, что в случае отклонений у нас не произойдет проблем и с точки зрения излишних затрат, когда мы видим, что происходит дублирование процессов, что есть ненужные люди, когда мы можем определенный процесс передать другому сотруднику без ухудшения качества и ликвидации лишних звеньев.

2. Анализ проблем и выбор варианта по их решению, оформление аудиторского заключения. В этом документе указываются цели, задачи, пути решения и обнаружение каких-то проблем и выдвижение следующих решений.

Имея на руках все данные и результаты внутреннего аудита, можно переходить к внешнему аудиту, в процессе которого изучают ожидания и требования клиентов с целью определения показателей работы компании, рассматривают приёмы, используемые конкурентами, а также уровни требуемого обслуживания [9, с. 6]. Аудит в логистике не только вскрывает потенциал сокращения затрат, но и дает новые возможности для достижения ощутимых экономических результатов [10, с. 6].

Из всех вышеприведенных исследований можно сделать следующий вывод. Логистический аудит – не просто рутинная процедура описания положения предприятия, а первый этап радикального повышения эффективности цепи поставок и качества обслуживания клиентов с одновременным сокращением удельных затрат.

В первую очередь он раскрывает слабые места, которые подвержены наиболее явным логистическим затратам, а также происходит процесс по разработке плана оптимизации логистической функции путем улучшения функциональной эффективности управления логистической системой предприятия и сплочённого взаимодействия каждого звена цепи поставок с последующим. На самом деле, скрытые издержки в логистике многих компаний составляют приличные суммы, которые при раскрытии повлекут за собой увеличение прибыльности и рост доли в рынках. А вот небольшие организации могут иметь даже большие возможности в процентных показателях.

Самое главное, что нужно знать каждому руководителю – систематическое проведение логистического аудита – ключ к эффективной работе логистической системы.

Библиографические ссылки

1. LearnLogistic.RU. Транспортная логистика, коммерческая логистика [Электронный ресурс] : учебно-методический проект. URL: <http://learnlogistic.ru/obekt-predmet-osnovnye-ponyatiya-i-zadachi-logistiki/> (дата обращения: 17.11.2017).
2. Словари и энциклопедии [Электронный ресурс]. URL: https://dic.academic.ru/dic.nsf/fin_enc/31364 (дата обращения: 17.11.2017).
3. Справочник для экономистов [Электронный ресурс]. URL: <http://www.catback.ru/articles/theory/audit/osnovy.htm> (дата обращения: 17.11.2017).
4. Проведение внутреннего логистического аудита в компании «Coca-Cola Hellenic BC» [Электронный ресурс]. URL: <http://www.tamognia.ru/people/articles/detail.php?ID=1575657> (дата обращения: 17.11.2017).

5. Логистический аудит [Электронный ресурс]. URL: https://studme.org/20080215/logistika/logisticheskiy_audit (дата обращения: 17.11.2017).
6. Внутренний логистический аудит в компании Coca-Cola Hellenic [Электронный ресурс]. URL: <https://www.youtube.com/watch?v=CsHVRJ5Plf0> (дата обращения: 17.11.2017).
7. Бурцев В. В. Финансовый менеджмент. Внутренний аудит компании: вопросы организации и управления [Электронный ресурс]. URL: <http://www.finman.ru/articles/2003/4/697.html> (дата обращения: 17.11.2017).
8. Онлайн журнал для бухгалтера [Электронный ресурс]. URL: <https://buhguru.com/buhgalteria/audit-uchreditelnykh-dokumentov.html> (дата обращения: 17.11.2017).
9. Склад и техника : журнал практической логистики [Электронный ресурс]. URL: <https://sitmag.ru/article/10176-logisticheskiy-audit> (дата обращения: 17.11.2017).
10. Ташбаев Ырысбек. Новая Логистика [Электронный ресурс]. URL: <http://newlogistics.ru/info/articles/logaudit.html> (дата обращения: 17.11.2017).

© Макаренко Н. О., Хорошкова Н. А., 2017

**ВЛИЯНИЕ ОТЛИЧИЙ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ
ОТЧЕТНОСТИ И РОССИЙСКИХ СТАНДАРТОВ НА ПОКАЗАТЕЛИ
МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ, ОТРАЖЕННЫХ
В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

Н. А. Чиркова, А. А. Григорьева, Е. А. Ёлгина

Красноярский институт железнодорожного транспорта – филиал
Иркутского государственного университета путей сообщения
Российская Федерация, 660028, г. Красноярск, ул. Ладо Кецховели, 89

Рассмотрено отличие учета материально-производственных запасов по российским и международным стандартам. Подходы к учету и оценке запасов по отечественным и мировым стандартам имеют много общего, однако, российские нормативы имеют некоторые отличия от МСФО. Основные отличия в учете проявляются при классификации запасов и их оценке, обесценению и переоценке запасов, а также их отражению в отчетности. Также рассмотрено влияние отличий в учете на формирование показателей финансовой отчетности, данные которых в отчетности по российским или международным стандартам отличаются. Отличия запасов в бухгалтерском балансе компаний по российским и международным стандартам отражаются на итоговой стоимости активов компаний.

Ключевые слова: материально-производственные запасы, международные стандарты, бухгалтерский учет, финансовая отчетность.

**DIFFERENCES INFLUENCE OF IFRS AND RUSSIAN STANDARDS
ON INDICATORS OF INVENTORIES REFLECTED IN FINANCIAL STATEMENTS**

N. A. Chirkova, A. A. Grigorieva, E. A. Elgina

Krasnoyarsk Institute of railway transport – branch of Federal state budgetary educational
institution of higher professional education "Irkutsk state transport University"
89, Lado Ketskhoveli Str., Krasnoyarsk, 660028, Russian Federation

In article is considered the difference of accounting of material and production stocks according to the Russian and international standards. Approaches to account and assessment of stocks on the domestic and international standards have much in common, however the Russian standards have some differences from IFRS. The main differences in account are shown at classification of stocks and to their assessment, depreciation and revaluation of stocks and also their reflection in the reporting. Also considered the influence of differences in accounts on formation of financial statements which data in the reporting under the Russian or international standards differ. Differences of reflection of stocks in the balance sheet of the companies according to the Russian and international standards affects the total cost of assets of the companies.

Keywords: material and production stocks, international standards, accounting, financial statements.

На сегодняшний день многие крупные компании составляют отчетность в соответствии с российскими и международными стандартами. В тоже время отличия в ведении учета по стандартам МСФО и РСБУ в результате формируют различия и в финансовой отчетности. В связи с этим актуальность выявления различий ведения бухгалтерского учета материально-производственных запасов (МПЗ) и формирования финансовой отчетности в соответствии с отечественными и международными стандартами не вызывает сомнений.

В Российской Федерации порядок учета материально-производственных запасов основывается на ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». Учет МПЗ по международным правилам сформулирован в МСФО (IAS) 2 «Запасы» [2, с. 103].

Основным отличием данных нормативных документов является классификация запасов. В соответствии с Российским стандартом, регулирующим учет МПЗ, из состава запасов исключаются активы, характеризующиеся как незавершенное производство, однако, МСФО 2 признает незавершенное производство в качестве запасов. Следовательно, Международный стандарт по сравнению ПБУ 5/01 трактует категорию запасов шире, учитывая в составе запасов активы, находящиеся в процессе производства для последующей продажи.

Согласно предъявляемым требованиям к содержанию бухгалтерского баланса, установленным ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», затраты в незавершенном производстве включаются в состав запасов.

В отечественном учете МПЗ оцениваются по фактической себестоимости, порядок определения которой зависит от источника поступления МПЗ в организацию. В зарубежной практике оценка осуществляется по наименьшей из двух величин: по себестоимости приобретения или по чистой возможной цене продажи [2, с. 104].

Международной порядок оценки позволяет лучше осветить положение дел организации для ее руководства, так как в данном случае в большей степени реализуется принцип осмотрительности, который означает большую готовность к признанию убытков, чем к предвосхищению прибыли.

Вопрос, затрагивающий обесценение материально-производственных запасов, в ПБУ 5/01 недостаточно изучен по сравнению с МСФО. Оценка запасов по наименьшей величине производится путем формирования резерва на счете 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей». Величину резерва рассчитывают как разницу между текущей рыночной стоимостью МПЗ и фактической стоимостью [2].

Кроме того, в российском стандарте учета МПЗ регламентируются только снижением их стоимости, при этом не раскрывается порядок переоценки во втором и всех последующих отчетных периодах.

Оценка МПЗ при их отпуске в производство или ином выбытии в отечественной практике осуществляется по себестоимости каждой единицы, по средней стоимости, себестоимости первых по времени приобретения МПЗ (способ ФИФО). В международной практике применяются следующие формулы расчета себестоимости материально-производственных запасов при их списании: метод себестоимости каждой единицы, формула ФИФО, формула средневзвешенной стоимости.

Отличия между МСФО 2 и ПБУ 5/01 выражаются и в раскрытии информации в финансовой отчетности.

Согласно ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. На конец отчетного года материально-производственные запасы отражаются в бухгалтерском балансе за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Резерв формируется, если фактическая себестоимость запасов выше текущей рыночной стоимости [1, с. 281].

В соответствии с МСФО (IAS) 2 «Запасы» материально-производственные запасы в обязательном порядке должны оцениваться по наименьшей из двух величин: себестоимости и возможной чистой цене реализации (за вычетом расходов на продажу). При этом возможная чистая цена реализации определяется как предполагаемая цена продажи запасов при обычном ведении дел за вычетом возможных затрат на реализацию.

В российском бухгалтерском учете предусмотрено создание резерва под снижение стоимости материальных ценностей, однако, механизм определения возможной цены реализации не предусмотрен [1].

Принципиальным отличием в оценке товарно-материальных запасов является применение метода дисконтирования. Международные стандарты по учету товарно-материальных запасов предусматривают их учет по дисконтированной стоимости будущих платежей при приобретении на условиях отсрочки платежа, превышающей обычные условия. Такое отражение действительно оправдано, так как учет временной стоимости денег является необходимостью, поскольку с течением времени стоимость денег будет различная [4, с. 166].

В российской практике при учете материально-производственных запасов дисконтирование не используется.

Следует обратить внимание, что в МСФО критерий экономической выгоды при классификации активов (в том числе и запасов) применяется более жестко: активы, неспособные приносить экономическую выгоду, прямо или косвенно должны признаваться текущими расходами отчетного периода.

Не все требования к раскрытию в финансовой отчетности информации об операциях с запасами содержатся в МСФО 2: там нет требований о раскрытии информации в отчетности о балансовой стоимости и о запасах, признанных в расходах в отчетном периоде. В тоже время в ПБУ 5/01 нет требований к последствиям изменения учетной политики, однако, такая информация подлежит раскрытию согласно МСФО 8 [3, с. 12].

Подходы к учету и оценке материально-производственных запасов по отечественным и мировым стандартам имеют много общего, однако, российские нормативы имеют некоторые отличия от МСФО. Данные отличия могут привести к тому, что показатели в отчетности, составленной по российским или международным стандартам, будут отличаться (см. таблицу).

**Запасы в бухгалтерском балансе компаний по российским
и международным стандартам на 31 декабря 2016 года**

Компания	Сумма запасов по РСБУ, млн руб.	Сумма товарно-материальных запасов по МСФО, млн руб.
ПАО «ГАЗПРОМ»	488887	711199
ПАО «НК «ЛУКОЙЛ»»	34825	404284
ОАО «Российские железные дороги»	65682	94193

Как показывают приведенные данные, сумма запасов компаний по МСФО превышает сумму запасов, отраженных по РСБУ. Отличия запасов в бухгалтерском балансе компаний по российским и международным стандартам отражаются на итоговой стоимости активов компаний, что влияет на оценку их финансового положения.

Но несмотря на отличия в отчетности, для организаций, желающих обеспечить себе выход на мировой рынок, применение МСФО становится необходимостью [5].

Таким образом, в настоящее время основным направлением развития финансовой отчетности является сближение национальных учетных систем с требованиями международных стандартов, однако, несмотря на такую тенденцию, отличия в отражении материально-производственных запасов в бухгалтерской финансовой отчетности остаются существенными.

Библиографические ссылки

1. Ивановская А. В., Солнцева А. А. Различия в подходах к формированию бухгалтерского баланса по российским и международным стандартам // Science Time. 2016. № 12 (36). С. 279–285.
2. Левина Т. А., Комарова А. А., Куликова А. С. Сравнительная характеристика российской и международной практики учета материально-производственных запасов // Приоритетные научные направления: от теории к практике. 2016. № 24-2. С. 102–106.
3. Ляшенко Т. В. Сравнительная характеристика ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и МСФО 2 «Запасы» // Актуальные вопросы современной экономики. 2016. № 4. С. 4–14.
4. Понедельчук Т. В., Шнайдер В. В. Основные подходы формирования финансовой отчетности по РСБУ и МСФО: некоторые сходства и различия // Вестник НГИЭИ. 2016. № 10 (65). С. 163–169.
5. Трохимчук А. В., Егорушкина Т. Н. Современные подходы к учету материально-производственных запасов на основе международных и национальных стандартов // Проблемы научной мысли. 2016. Т. 12, № 2. С. 14–19.
6. Пятов М. Л. Соотношение принципов бухгалтерского учета и его влияние на бухгалтерскую информацию // БУХ. 1С. 2014. № 8. С. 45.
7. Толстихина Е. И., Ёлгина Е. А. Влияние изменения учетной политики на финансовые показатели организации // Интернет-журнал Науковедение. 2016. Т. 8. № 3 (34). С. 87.
8. Газпром нефть [Электронный ресурс] : официальный сайт компании. URL: <http://www.gazprom-neft.ru> (дата обращения: 12.10.2017).
9. ЛУКОЙЛ [Электронный ресурс] : официальный сайт компании. URL: <http://www.lukoil.ru> (дата обращения: 12.10.2017).
10. РЖД [Электронный ресурс] : сайт. URL: <http://www.rzd.ru> (дата обращения: 12.10.2017).

**СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ПОДХОДОВ К ОПРЕДЕЛЕНИЮ
НЕОБОСНОВАННОЙ НАЛОГОВОЙ ВЫГОДЫ В СВЯЗИ
С ИЗМЕНЕНИЕМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА**

С. А. Яковлева, М. И. Мигунова

Красноярский институт железнодорожного транспорта – филиал
Иркутского государственного университета путей сообщения
Российская Федерация, 660028, г. Красноярск, ул. Л. Кецховели, 89

Предметом исследования является налоговая выгода как объективное правовое явление. Термин «налоговая выгода» крайне неопределенное и не имеет законодательного закрепления непосредственно в Налоговом кодексе Российской Федерации. Нормы налогового законодательства не содержат такого понятия, как «необоснованная (или обоснованная) налоговая выгода». Данная ситуация влечет за собой обширную судебную практику на предмет налоговой выгоды, недобросовестности контрагентов и самих налогоплательщиков.

Рассматривается понятие «налоговая выгода», обстоятельства признания налоговой выгоды, необоснованной с точки зрения различных нормативных документов, а также приведены их преимущества и недостатки.

Ключевые слова: налоговая выгода, налогообложение, презумпция добросовестности.

**COMPARATIVE ANALYSIS OF DETERMINATION APPROACHES
OF UNDESIGNED TAX BENEFITS IN CONNECTION
WITH LEGISLATION CHANGE**

S. A. Yakovleva, M. I. Migunova

Krasnoyarsk Institute of Railway Transport – a branch Irkutsk State Transport University
89, Lado Ketskhoveli Str., Krasnoyarsk, 660028, Russian Federation

The subject of the study is the tax benefit as an objective legal phenomenon. The term “tax benefit” is extremely vague and does not have legislative anchorage directly in the Tax Code of the Russian Federation. The norms of tax legislation do not contain such a concept as “unreasonable (or justified) tax benefit”. This situation entails extensive judicial practice for tax benefits, bad faith of counterparties and taxpayers themselves.

The paper considers the concept of tax benefits, the circumstances of recognizing the tax benefit as unjustified from the point of view of various normative documents, as well as their advantages and disadvantages.

Keywords: tax benefit, taxation, presumption of good faith.

Налоговая выгода на сегодняшний день очень тесно связана с налоговой оптимизацией, с которой налогоплательщик непосредственно сталкивается в процессе своей деятельности [9, с. 12]. Налоговое законодательство Российской Федерации полагается

на принцип презумпции добросовестности налогоплательщика в рамках мероприятий налоговой оптимизации. Тем не менее, актуальным остается вопрос достаточности собранных доказательных фактов получения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды, так как в последнее время участились случаи, связанные с недобросовестностью налогоплательщиков и уклонений от уплаты налогов в бюджет [5]. Изменение законодательства в первую очередь обязывает налоговую службу обеспечить получение необходимых доказательств, а также собрать воедино то, что наработала судебная практика по необоснованной налоговой выгоде, деловой цели и подобных понятиях, которые в Налоговом кодексе Российской Федерации (далее – НК РФ) никак обозначены не были. Поэтому целью данной статьи является анализ изменений законодательства на предмет дефиниции «необоснованная налоговая выгода», определить их достоинства и недостатки, а также их влияние на положение налогоплательщика.

В настоящее время одной из составляющих частей системы налогообложения в Российской Федерации для налогоплательщиков является уменьшение налоговой базы, а также суммы налога, подлежащего уплате в бюджет [7, с. 152].

Стремясь к получению наибольшей экономической выгоды, налогоплательщики не всегда уменьшают налоговую базу исключительно законными методами. Следствием таких действий выступает неправомерное уменьшение экономической выгоды – прибыли, подлежащей обложению налогом.

Одним из важнейших нововведений налогового законодательства 2017 года является введение статьи 54.1 НК РФ – «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов» [1]. Статья адресована как налоговым органам, так и налогоплательщикам. Суть нововведений заключается в том, что не допускаются уменьшения налоговой базы и (или) суммы налога к уплате по причине искажения данных бухгалтерского учета либо налоговой отчетности.

Введение данной статьи было обусловлено разграничением понятий «обоснованная и необоснованная налоговая выгода». Законодательство обязывает налоговые органы при доказывании неисполнения либо неполного исполнения обязанности по перечислению налогов или необоснованного получения права на их возмещение обеспечить получение нужных доказательств. До появления в НК статьи 54.1 налоговые органы пытались доказать получение необоснованной налоговой выгоды налогоплательщиком, если обнаружат [8, с. 176]:

- отсутствие материальных и трудовых ресурсов;
- разовость операций;
- невозможность осуществления операций по времени;
- проведение расчетов в одном банке и др.

Однако сами по себе эти обстоятельства не могли являться основанием для признания получения необоснованной налоговой выгоды и рассматривались в качестве доказательств только совместно с другими факторами. В новой статье НК РФ ограничен перечень таких критериев.

Более детальное рассмотрение понятия налоговой выгоды и обстоятельств, при которых она может быть признана необоснованной, ранее было раскрыто в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 (далее – Постановление № 53) «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» [2].

Согласно данному Постановлению под налоговой выгодой понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получение налогового вычета, налоговой льготы, применение более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета [2].

Постановление № 53 является ключевым в сфере вопросов судебной практики, поскольку обеспечивает единообразие в оценке судьями доказательств с точки зрения определения сути необоснованной налоговой выгоды [10, с. 17]. Кроме того, данный документ содержит ряд положений, которые защищают права налогоплательщика.

Независимо от того, что нововведенный подход тесно связан по обобщению информации о налоговой выгоде со старым, они также имеют ряд различий. Если до принятия данных поправок в НК РФ, налоговая служба могла обосновывать свое решение о признании налоговой выгоды необоснованной, приводя ряд факторов, то теперь в НК РФ четко прописаны требования, которые обязан соблюдать налогоплательщик.

До появления статьи 54.1 НФС удавалось получить доказательства получения необоснованной налоговой выгоды путем сбора информации о том, что деятельность налогоплательщика нереальна. Подтверждением этому служили:

- неразумность операций и организационная несостоятельность налогоплательщика – отсутствие у него необходимых основных средств, производственных активов, кадровых ресурсов, технологических мощностей и иных условий для осуществления деятельности;

- «избирательность» учетных операций – учет тех операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды и др. [2].

Ссылаясь на новую статью, а именно на п. 2, если искажение сведений о фактах и объектах отсутствует, то можно законно уменьшать налоговую базу при наличии одновременно двух условий: организации заключили реальные, существующие сделки, контрагент выполнил обязательство, а сторонами не предусматривались цели минимизации налогов. За вторым критерием скрывается вполне четкое условие – условие реальности операции, т. е. сделка должна быть в обязательном порядке исполнена подрядчиком, поставщиком и т. д.

Данный факт не единственное различие новых норм кодекса и «старого» постановления – в некоторых аспектах разногласия весьма существенны. Сравнение данных положений представлено в таблице.

Обобщая вышесказанное, можно сделать вывод о том, что по итогам данного сравнения новые нормы НК РФ в большей степени выгодны налогоплательщикам, чем налоговым органам, поскольку присутствует множество положительных моментов. Налоговая служба не вправе рассматривать в качестве самостоятельного основания для признания уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога неправомерным, если первичные документы подписаны неустановленным или неуполномоченным лицом [1]. Ранее налоговые инспекторы пользовались тем, что документы подписали неуполномоченные лица, и поэтому не принимали часть расходов в налоговом учете [4]. Теперь же данный пункт предусматривает, что одна неверная подпись – это не основание не принимать данную часть расходов. Но в совокупности эти доводы могут быть приведены налоговыми инспекторами как обоснование действий компании незаконными. Тем не менее, для новой статьи это является, безусловно, огромным плюсом.

Вторым доводом положительного результата новых норм является возможность компания получить тот же результат посредством совершения иной сделки, не запрещенной законодательством. При этом необходимо отметить, что данный факт был ранее предусмотрен Постановлением № 53: так из п. 4 следует, что если у налогоплательщика для достижения финансово-экономического результата его хозяйственной деятельности присутствует один из вариантов, который выгоден с точки зрения налогового законодательства, то налоговые органы не вправе признавать необоснованность налоговой выгоды. Ни одно предприятие не заинтересовано платить налоги в бюджет в максимальном размере. Иначе говоря, налоговая оптимизация не свидетельствует о неправомерности действий налогоплательщика.

Сравнительный анализ налоговой выгоды по положениям

Критерий налоговой выгоды	Постановление Пленума ВАС РФ № 53	Статья 54.1 Налогового кодекса	Комментарии
Юридическая сила	Дополняющее разъяснение	Законодательная основа	Первоисточником новых норм НК является Постановление № 53, однако оно не утрачивает свою юридическую силу, поэтому ст. 54.1 не заменяет собой данное положение
Способ применения	Адресовано как налоговым органам, так и налогоплательщикам	Применяется в ходе налоговых проверок	Данные положения могут применяться в ходе судебных споров
Признание налоговой выгоды необоснованной	Если отсутствует связь хозяйственных операций с реальной предпринимательской деятельностью	Если искажаются сведения о фактах хозяйственной жизни	Нововведенная статья закрепляет прежний подход, так как в нем содержатся более развернутые критерии, но в нормативной базе нет расшифровки «искажение сведений» и поэтому неизвестно, что скрывается под данным термином
Признание налоговой выгоды обоснованной	Указаны обстоятельства, которые сами по себе не могут быть основанием для признания налоговой выгоды необоснованной	Указаны два конкретных условия, при соблюдении которых налогоплательщик может уменьшить сумму налога	Данные двух новых условий дублируют сведения общего подхода положения № 53. Нововведенные критерии лишь формально снижают претензии к налогоплательщикам
Применение в отношении сборов, страховых взносов и налоговых агентов	Не регламентировано	Предусмотрено данной статьей и распространяется на плательщиков сборов, страховых взносов и налоговых агентов	На постановление № 53 данный критерий не распространялся, так как ранее это регламентировалось отдельным законом
Подписание первичных учетных документов неустановленным или неуполномоченным лицом	Является основанием снять расходы и признать налоговую выгоду необоснованной	Не может рассматриваться как самостоятельное основание	Данный довод может приводиться налоговыми инспекторами как обоснование действий компании незаконными
Доказывание обстоятельств и факта несоблюдения условий	Обязанность доказывания возлагается на налоговые органы	Обязанность доказывания производится налоговыми органами	Налогоплательщик не обязан предоставлять дополнительно какие-либо иные сведения, доказывающие достоверность сведений документов, но в ходе судебных споров имеет право предоставить данные доказательства

Неизменным последним положительным моментом остается возложение бремени доказывания обстоятельств неправомерного уменьшения налогов на налоговые органы. В п. 1 Постановления № 53 говорится о том, что представленный налогоплательщиком пакет документов для получения налоговой выгоды отражает всю полноту и реальность сведений о фактах хозяйственных отношений субъекта. Кроме того, он не обязан предоставлять какие-либо иные сведения, доказывающие достоверность сведений этих документов. В то же время, по смыслу п. 2 основные доказательства все же должны исходить от налоговых органов. Причем возникновение у налогового органа сомнений не является основанием признать налоговую выгоду необоснованной.

Однако за данными преимуществами для налогоплательщиков между строк скрываются недостатки. И главный недостаток статьи 54.1 НК РФ состоит в том, что ее нормы очень сжаты, не подробны и, в частности, неопределенны, по сравнению с Постановлением № 53. Поэтому существует огромный риск злоупотреблений налоговыми органами при использовании новых, слишком общих формулировок кодекса, в частности:

1) в п.1 статьи 54.1 НК РФ закреплено, что не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика [1]. В данном пункте нет четкой формулировки «искажение сведений», но если трактовать данный текст, то получается, что налоговые органы могут отказать в реализации права налогоплательщика на уменьшение суммы налога из-за любой незначительной «мелочи». Между тем известно, статья 81 НК РФ допускает, что налогоплательщик может совершить неумышленную ошибку при подаче декларации. Наиболее вероятно, что налоговая служба будет по уже существующей практике относить сюда как существенные, так и несущественные недостатки в первичных документах, а также формальные признаки фирменодондневки у контрагента;

2) исходя из п. 2 статьи 54.1, не ясно, по каким признакам будет определяться тот факт, что основной целью совершения сделки является неуплата налога.

Проблема налоговой выгоды на протяжении времени остается сложной: речь идет об элементарной налоговой оптимизации, с которой любой налогоплательщик сталкивается ежедневно, решая, каким образом снизить свою налоговую нагрузку и иным образом улучшить свое положение в налоговой сфере, но в рамках налогового законодательства не всегда удается избежать подозрений в получении необоснованной налоговой выгоды [3; 6, с. 544].

Таким образом, можно сделать вывод о том, что тема налоговой выгоды на сегодняшний день актуальна и продолжает находиться в центре внимания как профессиональных, так и судебных споров.

Библиографические ссылки

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. 1 [Электронный ресурс] : федер. закон от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ ред. от 18.07.2017 г. (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.10.2017). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 13.11.2017).

2. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 13.11.2017).

3. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов [Электронный ресурс] : доклад на совете Федерации Федерального собрания РФ. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 14.11.2017).

4. Письмо ФНС России от 23.03.2017 № ЕД-5-9/547 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.11.2017).
5. Письмо ФНС России от 31.10.2013 № СА-4-9/19592 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.11.2017).
6. Аронов А. В., Кашин В. А. Налоговая политика и налоговое администрирование : учеб. пособие. М. : Магистр : Инфра-М, 2013. 544 с.
7. Анисимов С. А., Горский И. В. Налоговая система Российской Федерации : хрестоматия / под ред. Н. И. Малиса. М. : Магистр : Инфра-М, 2014. 152 с.
8. Васильева Е. Г. Налоговая выгода : монография. М. : Юрлитинформ, 2015. 176 с.
9. Громов В. В., Шаталова С. С. Концепции оценки налоговой нагрузки // Финансовый журнал. 2017. №. 2. С. 9–19.
10. Русакова О. В. Необоснованная налоговая выгода в контексте предстоящего законодательного урегулирования // Налоги и налогообложение. 2017. № 9. С. 15–26.

© Яковлева С. А., Мигунова М. И., 2017

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., 2016

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. 17. С. 7–14

Отступить строку, 1 интервал

НАЗВАНИЕ СТАТЬИ, НЕ БОЛЕЕ 12 СЛОВ

ПО ЦЕНТРУ ШРИФТ TIMES NEW ROMAN 12 BOLD, ЗАГЛАВНЫЕ БУКВЫ

Отступить строку, 1 интервал

А. Б. Первый автор¹, В. Г. Второй автор², не более 5 авторов

шрифт Times New Roman 12, по центру

Отступить строку, 1 интервал

¹ Наименование организации

Адрес, включая название страны и индекс, город, например,

¹ Сибирский государственный университет науки и технологий

имени академика М. Ф. Решетнева

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

² Наименование организации

Адрес, включая название страны и индекс, шрифт Times New Roman 11, по центру

Отступить строку, 1 интервал

Аннотация. Шрифт Times New Roman 12, курсив, одинарный межстрочный интервал, 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

¹ Наименование организации на английском языке

Адрес, включая название страны и индекс, например,

Reshetnev Siberian State University of Science and Technology

31, Krasnoyarsky Rabochy Av., Krasnoyarsk, 660037, Russian Federation

² Наименование организации на английском языке

Адрес, включая название страны и индекс на английском языке

шрифт Times New Roman 11, по центру

Отступить строку, 1 интервал

Аннотация на английском языке – 70–80 слов. Требования такие же, как и к русскоязычной аннотации. Не использовать страдательный залог! Рекомендуется подготавливать аннотацию после написания статьи, следуя содержанию и логике написания статьи!

Отступить строку, 1 интервал

Ключевые слова на английском языке: не более 6 слов или словосочетаний, шрифт Times New Roman 12, курсив, одинарный межстрочный интервал.

Отступить строку, 1 интервал

Основной текст статьи. Шрифт Times New Roman 12, одинарный межстрочный интервал, абзацный отступ 0,5. Перенос слов не разрешается.

Подзаголовки: шрифт Times New Roman 12, жирный.

Страницы не нумеруются.

Отступить строку, 1 интервал

Библиографические ссылки

Отступить строку, 1 интервал

1. Если менее 3-х авторов и 3 автора: Вапник В., Червоненкис А. Теория распознавания образов. М. : Наука, 1974. 415 с.

2. Если более 3-х авторов Об эволюционных алгоритмах решения сложных задач оптимизации / А. В. Гуменникова, М. Н. Емельянова, Е. С. Семенкин и др. // Вестник СибГАУ. 2003. № 4 (10). С. 14–23.

3. Electronic textbook StatSoft [Электронный ресурс]. URL: <http://www.fmi.uni-sofia.bg/fmi/statist/education/textbook/eng/glosa.html> (дата обращения: 10.1.2013).

4. Levendel Y. Reliability analysis of large software systems: Defect data modeling // IEEE Trans. Software Engineering, 1990. Vol. 16. P. 141–152.

5. Ковалев И. В. Система мультиверсионного формирования программного обеспечения управления космическими аппаратами : дис. ... д-ра техн. наук. Красноярск : КГТУ, 1997. 228 с.

6. Пат. 2246034 Российская Федерация, ^{МПК7} F 03 G 3/08. Маховичный накопитель / 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., 2016

Сведения об авторах на русском и английском языках оформляются на отдельном листе:

Фамилия, имя, отчество (полностью) – ученая степень, звание, должность; место работы, e-mail, телефон.

То же на английском языке.

