

**УЧЕТ**

**АНАЛИЗ**

**АУДИТ**

**ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ  
И ПРАКТИКИ**



АНАЛИЗ  
ПРОБЛЕМЫ  
ТЕОРИИ  
И ПРАКТИКИ  
АУДИТ

Министерство образования и науки Российской Федерации  
Сибирский государственный аэрокосмический университет  
имени академика М. Ф. Решетнева  
Инженерно-экономический факультет

# **УЧЕТ, АНАЛИЗ, АУДИТ: ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ**

Сборник научных трудов

Выпуск 14

Красноярск 2015

# УЧЕТ, АНАЛИЗ, АУДИТ: ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ

Выпуск 14. 2015

## Главный редактор

кандидат 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

ФГБОУ ВПО «Сибирский государственный  
аэрокосмический университет имени  
академика М. Ф. Решетнева» (СибГАУ)

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 № ТУ24–00694 от 14.06.2013

## Адрес редакции

Сибирский государственный аэрокосмический  
университет имени академика М. Ф. Решетнева  
660014, г. Красноярск,  
просп. им. газ. «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 СибГАУ (раздел «Наука и инновации», «Издательская деятельность», «Научные труды») <http://sibsau.ru/index.php/nauka-innovatsii/izdatelskaya-deyatelnost/nauchnyetrudy-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 *Л. В. Звонаревой*.

Подписано в печать 25.05.2015.

Формат 70×108/8. Бумага офсетная.

Печать плоская. Усл. печ. л. 20,0. Уч.-изд. л. 17,0.

Тираж 100 экз. С 83/15. Заказ

Свободная цена.

Редакционно-издательский отдел

Сиб. гос. аэрокосмич. ун-та.

Отпечатано в отделе копировально-множительной  
техники Сиб. гос. аэрокосмич. ун-та.

660014, г. Красноярск,

просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

## СОДЕРЖАНИЕ

<b>Предисловие</b> .....	6
<b>Абросимов А. О.</b> Понятие, цель и основные задачи управленческого учета .....	7
<b>Азарова А. В.</b> Проблемы формирования учетной политики .....	11
<b>Бахмарева Н. В., Шемонаева К. М.</b> Операционный аудит как современный инструмент повышения эффективности деятельности организации .....	15
<b>Белоногова М. М., Горестова О. М.</b> Сущность управленческого учета на современном этапе .....	20
<b>Бревнов В. Г.</b> Анализ рисков инновационных проектов на предприятиях оборонно-промышленного комплекса .....	25
<b>Васина И. Г.</b> Риск банкротства: понятие и проблемы учета .....	31
<b>Гальцова В. А., Золотарева Г. И.</b> Оценка кредитоспособности покупателя при предоставлении коммерческого кредита .....	34
<b>Гришаева А. И.</b> Проблемы, связанные с учетом материально-производственных запасов .....	39
<b>Гурова Е. А.</b> Расход горюче-смазочных материалов: обоснование, оценка, учет .....	43
<b>Девяева К. В.</b> Анализ понятия «дебиторская задолженность» .....	46
<b>Елистратова А. А.</b> Анализ рынка страхования в условиях кризисных явлений .....	53
<b>Жаркова Ю. Т.</b> Проблемы внедрения системы электронного документооборота .....	57
<b>Золотарева Г. И., Александрова У. А.</b> Роль учетно-аналитической системы в контроле товарных запасов организации, осуществляющей мелкооптовую торговлю продуктами питания .....	61
<b>Ибрагимова М. Х.</b> Методы и классификация затрат негосударственных образовательных учреждений .....	66
<b>Игнатовская Н. К., Кауп В. Э.</b> Особенности налогообложения игорного бизнеса в Российской Федерации .....	72
<b>Коршакевич И. С.</b> Автоматизация бухгалтерского учета. Сравнение программных решений .....	75
<b>Максимова Г. В.</b> Система внутреннего контроля в управлении компаний .....	79
<b>Медведева О. В., Федоренко И. В.</b> Применение методики оценки аудиторского риска в ходе аудита – I .....	84
<b>Мельман И. В., Сыромолотова А. А.</b> Реформирование транспортного налога .....	94
<b>Мигунова М. И., Гладышева Е. А.</b> Оценка налоговой нагрузки на примере ОАО «Сибстройтехнология» .....	97
<b>Назаренко Е. С.</b> Ошибки расчетов по оплате труда .....	102
<b>Пацук Е. Б.</b> Проблема изменения налогообложения для малого бизнеса .....	106
<b>Позднякова А. Л.</b> Особенности учета затрат инновационных предприятий .....	109
<b>Полубелова М. В., Селиванова Т. А., Шемонаева К. М.</b> Организация бухгалтерского управленческого учета .....	114
<b>Полякова И. А., Верещагина К. Ю.</b> Особенности организации внутреннего контроля товарных операций в аптечных организациях .....	119
<b>Родькина К. В.</b> Обзорная проверка как часть аудита финансовых результатов .....	123
<b>Рукасуева С. Ю.</b> Разработка инструментов контроля оплаты труда высококвалифицированных иностранных специалистов в российских организациях .....	127

<b>Смирнова Е. И., Ивакина И. И.</b> Переход России на Международные стандарты финансовой отчетности .....	132
<b>Смольников Ю. Ю.</b> Прошлый экологический ущерб: признание и оценка .....	137
<b>Ускова А. А.</b> Проблемы отражения в учете лизинговых операций в соответствии с международной учетной практикой .....	141
<b>Федорова И. Ю., Зыкова Т. Б.</b> Учет затрат в системе стратегического управленческого учета .....	146
<b>Филько С. В., Филько И. В.</b> Учет затрат предприятий, осуществляющих инновационную деятельность .....	149
<b>Хайертдинова Ю. Р.</b> Особенности проведения аудита на предприятиях малого бизнеса .....	154
<b>Хайертдинова Ю. Р.</b> Особенности ведения бухгалтерского учета на предприятиях малого бизнеса .....	159
<b>Черных Д. Е.</b> Налог на добавленную стоимость. Проблемы начисления, уплаты и пути развития .....	163
<b>Ямских Т. Н.</b> К проблеме формирования ресурсного потенциала в аудиторской организации .....	166

## CONTENTS

<b>Foreword</b> .....	6
<b>Abrosimov A. O.</b> Concept, purpose and main objectives of management accounting .....	7
<b>Azarova A. V.</b> Problems of forming accounting policy .....	11
<b>Bahmareva N. V., Shemonaeva K. M.</b> Operational audit – modern instrument of rise organizational effectiveness .....	15
<b>Belonogova M. M., Gorestova O. M.</b> Essence management accounting today .....	20
<b>Brevnov V. G.</b> Risk analysis of innovative projects at defense industry enterprises .....	25
<b>Vasina I. G.</b> Bankruptcy risk: definition and accounting problems .....	31
<b>Galcova V. A., Zolotareva G. I.</b> Credit purchaser assessment under granting credit .....	34
<b>Grishaeva A. I.</b> Problems associated with accounting of inventories .....	39
<b>Gurova E. A.</b> Expenditure of fuels and lubricants: rationale, estimate, accounting .....	43
<b>Devyaeva K. V.</b> Analysis of receivables determination .....	46
<b>Elistratova A. A.</b> Analysis insurance market in crisis conditions .....	53
<b>Zharkova Y. T.</b> Introduction problems of electronic document management system .....	57
<b>Zolotareva G. I., Aleksandrova U. A.</b> Role of accounting analytical system in inventory control of small wholesale food trade .....	61
<b>Ibragimova M. H.</b> Methods and classification costs of private educational institutions .....	66
<b>Ignatovskaya N. K., Kaup V. E.</b> Tax features of gambling business in Russian Federation .....	72

<b>Korshakevich I. S.</b> Accounting automation. comparing software solutions .....	75
<b>Maximova G. V.</b> Internal control system management of company .....	79
<b>Medvedeva O. V., Fedorenko I. V.</b> Assessment audit risk application methodologies in audit – I .....	84
<b>Melman I. V., Syramolatava A. A.</b> Reform of transport tax .....	94
<b>Migunova M. I., Gladysheva E. A.</b> Assessment of tax burden by example of “Sibstroytehnologiya” .....	97
<b>Nazarenko E. S.</b> Errors calculations on payment .....	102
<b>Patsuk E. B.</b> Problem of change taxation for small business .....	106
<b>Pozdnyakova A. L.</b> Features cost accounting innovative enterprises .....	109
<b>Polubelova M. V., Selivanova T. A., Shemonaeva K. M.</b> Management accounting organization .....	114
<b>Polyakova I., Vereshchagina K.</b> Features of internal control marketing operations in drugstore organizations .....	119
<b>Rodkina K. V.</b> Review audit as part of financial audit .....	123
<b>Rukasueva S. U.</b> Development of control tools labor remuneration highly qualified foreign specialist in Russian organizations .....	127
<b>Smirnova E. I., Ivakina I. I.</b> Russian transition to international financial accounts standards .....	132
<b>Smolnikova U. U.</b> Past environmental liabilities: recognition and measurement .....	137
<b>Uskova A. A.</b> Problems in accounting leasing operations in accordance with international accounting practice .....	141
<b>Fedorova I. Yu., Zykova T. B.</b> Cost accounting of strategic management accounting system .....	146
<b>Filko S. V., Filko I. V.</b> Cost accounting of innovative enterprises .....	149
<b>Khayertdinova Y. R.</b> Audit features of small enterprises .....	154
<b>Khayertdinova Y. R.</b> Accounting features of small enterprises .....	159
<b>Chernykh D. E.</b> Value added tax. problems of charging, payment and ways of development .....	163
<b>Yamskikh T. N.</b> Problem of resource potential formation in audit company .....	166

## ПРЕДИСЛОВИЕ

Все современные организации независимо от их вида, организационно-правовых форм и форм собственности ведут учет своего имущества, обязательств, результатов деятельности и других показателей.

Организация бухгалтерского учета как упорядоченной системы, позволяющей формировать полную и достоверную информацию о хозяйственных процессах и результатах деятельности предприятия, необходимую и для оперативного руководства и управления, а также для внешних пользователей, является весьма непростой задачей.

Современная теория и практика осуществления бухгалтерского учета постоянно развиваются. В экономической литературе описано достаточно много подходов к организации бухгалтерского учета на предприятии. Однако многочисленные изменения в бухгалтерском и налоговом законодательстве оставляют этот процесс незавершенным, заставляя практикующих бухгалтеров искать новые, более эффективные способы учета информации.

Представленный вашему вниманию сборник является результатом проводимых исследований в области актуальных проблем организации учета, анализа и аудита как на конкретных предприятиях, так и в отраслях деятельности. Много внимания уделяется общетеоретическим вопросам учета и контроля: теории бухгалтерского финансового и управленческого учета и отчетности, аудиторского контроля. Расширилась география авторов статей сборника. Теперь в сборник включены наиболее интересные решения в области организации бухгалтерского учета, анализа и аудита на современных предприятиях, в том числе обсужденные в рамках одноименной конференции, предлагаемые преподавателями, аспирантами, магистрантами, студентами вузов Красноярска, Санкт-Петербурга, Иркутска и других городов.

Надеемся, что этот опыт будет интересен и полезен, а предлагаемые решения 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.

Сборник зарегистрирован Енисейским управлением Федеральной службы по надзору в сфере связи, информационных технологий и массовых коммуникаций, свидетельство ПИ № ТУ24-00694 от 14 июня 2013 года. В настоящее время сборник включен в базу РИНЦ (начиная с № 6 за 2011 год). В дальнейшем планируются регулярные публикации по актуальным проблемам учета, анализа и аудита в рамках сборника.

А. О. Абросимов

Сибирский государственный аэрокосмический университет  
имени академика М. Ф. Решетнева, Российская Федерация, Красноярск

## **ПОНЯТИЕ, ЦЕЛЬ И ОСНОВНЫЕ ЗАДАЧИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА**

*Разработано обобщенное понятие управленческого учета на основе определений разных авторов. Представлена цель, а также основные задачи управленческого учета.*

*Ключевые слова: управленческий учет, цель управленческого учета, задачи управленческого учета.*

A. O. Abrosimov

Siberian State Aerospace University  
named after academician M. F. Reshetnev, Krasnoyarsk, Russian Federation

## **CONCEPT, PURPOSE AND MAIN OBJECTIVES OF MANAGEMENT ACCOUNTING**

*The article is developed a generalized determination of management accounting based on the definitions of different authors, presented objective and main tasks of management accounting.*

*Keywords: management accounting, purpose of management accounting, objectives of management accounting.*

Основная цель, как правило, неподдающаяся огласке, каждой коммерческой организации – это получение прибыли. Для осуществления данной цели требуется достоверная, оперативная и полная информация о деятельности подразделений компании для руководящего состава, способствующая верному принятию управленческих решений исходя из сложившейся ситуации. Данные управленческого учета являются неотъемлемой частью при принятии обоснованных управленческих решений как в краткосрочной, так и долгосрочной перспективе [1].

Понятие «управленческий учет» (management accounting) относительно молодое. В России оно появилось после того, как в 1950-х годах была переведена работа английских бухгалтеров об организации учета в Соединенных Штатах Америки. Стоит также отметить, что данное определение было переведено дословно и имеет некое противоречие. Дело в том, что «учет» сам по себе входит в состав управления, т. е. «учет», по определению, не может быть управленческим.

На Западе промышленные компании начали применять систему управленческого учета в 20-х годах прошлого века. Известный специалист по научной организации труда и управления Ч. Гаррисон разработал и ввел эту систему в 1911 г. на фабрике по изготовлению рабочих рукавиц. Метод получил быстрое распространение, так как привлекал руководителей разных предприятий возможностью получения оперативной информации для эффективного управления оптимизации затрат, предоставления возможности контролировать и прогнозировать издержки будущих периодов.

На сегодняшний день однозначного определения управленческому учету нет. Представлена таблица с определениями данного вида учета разных авторов (см. таблицу).

### Определения понятия управленческого учета разных авторов [2; 3]

Автор	Определение
С. М. Джаарбеков	Управленческий учет – подсистема бухгалтерского учета, которая обеспечивает управленческий аппарат организации информацией, необходимой для планирования, управления, контроля
Л. И. Лопатников	Управленческий учет – обособленная область бухгалтерского учета, основной целью которой является сбор, обработка и передача информации для внутренних пользователей – руководителей всех уровней предприятия в целях эффективного управления компанией. Обычно включает информацию по таким вопросам, как формирование бизнес-стратегии; планирование и контроль деятельности; принятие решений; эффективность использования ресурсов; улучшение финансовых результатов и увеличение стоимости продукции; сохранность нематериальных и материальных активов; корпоративное управление и внутренний контроль
Р. Хоггарт	Управленческий учет – обеспечение финансовой информацией для содействия управленческому контролю и принятию решений. Первоначально управленческий учет был связан с необходимостью определять издержки для готовых изделий и предоставляемых услуг. Впоследствии он стал предусматривать контроль над уровнем издержек с помощью составления бюджета и предварительного планирования предпринимательской деятельности. Управленческий учет также позволяет менеджерам определять рентабельность и исследовать неэффективность производства
О. В. Сиполс	Управленческий учет – сбор, обработка и анализ финансовых данных для менеджеров компании. Информация помогает управляющим планировать и регулировать деятельность компании
О. Д. Каверина	Управленческий учет – информационная система, обеспечивающая сбор, измерение, систематизацию, анализ и передачу данных, необходимых для управления подразделениями предприятия и систематических или проблемных, оперативных, тактических и стратегических управленческих решений
М. А. Вахрушина	Управленческий учет – самостоятельное направление бухгалтерского учета организации, которое обеспечивает информационную поддержку системе управления его деятельности
В. Б. Ивашкевич	Управленческий учет – область знаний и сфера деятельности, связанная с формированием и использованием экономической информации для управления внутри хозяйствующего субъекта
В. Е. Керимов	Управленческий учет – интегрированная система внутрихозяйственного учета, представляющая информацию о затратах и результатах деятельности как всего предприятия, так и его отдельных структурных единиц, которая предназначена для принятия оперативных и прогнозных управленческих решений
В. П. Теплов	Управленческий учет охватывает те виды учетной информации, которые необходимы для эффективного управления процессами: заготовления (снабжения) производства и реализации продукции (оказываемых услуг). Основная цель управленческого учета – обеспечение информацией менеджеров организации, ответственных за конкретные участки и направления деятельности. Все хозяйственные операции систематизируются на основе документов по времени и по существу для того, чтобы состояние организации, ее деятельность можно было представить по следующим признакам: имущественное, долговое, степень эффективности производства того или иного вида продукции (услуги) или целого направления деятельности

Исходя из анализа определений, приведенных в таблице, можно сделать вывод, что главная цель управленческого учета – это сбор полной и достоверной информации для руководящего состава компании, отдельных её подразделений с целью анализа и принятия на его основе оперативных решений для эффективной деятельности организации.

Как правило, достижение поставленных целей управленческого учета осуществляется решением его основных задач, предусматривающих достоверное полное информационное обеспечение администрации предприятия для принятия управленческих решений с учетом их экономических назначений, выявление и оценка экономических результатов основных производственных подразделений предприятия, а также систематизацию информации для управленческого учета [4].

Также основными задачами управленческого учета являются его своевременное обеспечение по структурным подразделениям (центрам ответственности, затрат, прибыли, доходов) и видам управляемых объектов (носителям затрат – продуктам производства – валовой и товарной продукции), ведение в разрезе взаимозависимых хозяйственных процессов (снабжение, производство, сбыт продукции) и видов управления производственными циклами (оказание производственных услуг сторонним организациям, подрядные и опытно-конструкторские работы, ремонтно-эксплуатационное обслуживание).

Следует также отметить, что для решения задач управленческого учета необходимо строгое соблюдение следующих требований к формированию и функционированию системы управленческого учета: совместимость его с организационной структурой хозяйственного субъекта, гибкость и адаптивность к новым условиям решения поставленных задач управления производством, доступность для понимания управленческим аппаратом информации по управленческому учету, полное исключение нерациональных (непроизводительных, громоздких и сложных) данных при обработке информации, использование эффективных средств автоматизации и надежность в эксплуатации [6].

К более обобщенным задачам управленческого учета, раскрывающим его сущность и определяемым в законе о бухгалтерском учете, большинство авторов относит:

– обеспечение информацией для контроля за соблюдением целесообразности хозяйственных операций, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

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

Конечно, решение этих задач осуществляется принятием управленческих решений на каждом предприятии, что также относится к задачам управления затратами на производство [5].

Можно также отметить, что цель управленческого учета как части производственного менеджмента схожа с конечной целью управляемой организации, т. е. снижением затрат и максимизацией прибыли.

На основе проведенного анализа сущности управленческого учета, его целей и задач, предложено определение управленческого учета как подсистемы управления затратами, информационной системы, которая обеспечивает выполнение всех учетных процессов, требуемых на любом уровне для управления производством в целом и управления рациональным использованием всех производственно-финансовых ресурсов в частности.

### **Библиографические ссылки**

1. Золотарева Г. И., Полубелова М. В. Контроль себестоимости продукции в условиях инновационной деятельности // Вестник СибГАУ. 2013. № 1. С. 176–181.

2. Керимов В. Э., Селиванов П. В. Концепция управленческого учета на современном этапе развития экономики // Менеджмент в России и за рубежом. 2013. № 4. С. 134–142.

3. Николаева С. А. Проблемы адаптации к российской теории и практике // Управленческий учет. 2013. № 12. С. 6–9.
4. Федоренко И. В. Содержание бухгалтерского учета в современных условиях его нормативного регулирования // Аудит и финансовый анализ. 2013. № 6. С. 83–88.
5. Филько С. В., Филько И. В. Анализ подходов к содержанию контроллинга // Вестник КрасГАУ. 2014. № 4. С. 72–77.
6. Филько С. В., Филько И. В. Формирование концепции контроллинга инноваций на промышленных предприятиях // Управленческий учет. 2014. № 4. С. 63–71.

© Абросимов А. О., 2015

А. В. Азарова

Сибирский государственный аэрокосмический университет  
имени академика М. Ф. Решетнева, Российская Федерация, Красноярск

### **ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ**

*Представлена сущность понятия «учетная политика», рассмотрены проблемы ее формирования и влияние ее на бухгалтерскую отчетность.*

*Ключевые слова: учетная политика, проблемы формирования учетной политики.*

A. V. Azarova

Siberian State Aerospace University  
named after academician M. F. Reshetnev, Krasnoyarsk, Russian Federation

### **PROBLEMS OF FORMING ACCOUNTING POLICY**

*The article is exposed the essence of “accounting policy” determination, considered the problems of its forming and its influence to the accounting statements.*

*Keywords: accounting policy, problems of forming accounting policy.*

Учетная политика является одним из основных документов, который устанавливает правила ведения бухгалтерского и налогового учета в организации. От правильно сформированной учетной политики во многом зависят эффективность управления хозяйственной деятельностью предприятия и стратегия его развития на длительную перспективу. Но организации сталкиваются с рядом проблем при формировании учетной политики.

Термин «учетная политика» в соответствии с действующим Положением по бухгалтерскому учету представляет собой совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности [2].

Доктор экономических наук, профессор А. И. Нечитайло под термином «учетная политика» понимает способ реализации интересов различных «субъектов хозяйственной деятельности организации», ставящих «перед учетом определенные цели» [4, с. 166].

Я. В. Соколов считает, что «учетная политика – это набор разрешенных законом методов, позволяющих оптимизировать прибыль» [5, с. 532].

В организации руководство, формируя учетную политику, в первую очередь определяет общепринятые способы, а также методы бухгалтерского учета, в наибольшей степени влияющие на оценку и принятие экономических решений пользователями финансовой отчетности [6, с. 483].

Если отсутствуют важные положения учетной политики, инспекторы трактуют это как грубое нарушение правил учета, за что, в соответствии НК РФ, предусмотрен штраф в размере 10 000 руб. (30 000 руб., если нарушение заметят в нескольких налоговых периодах) [1].

Например, если в учетной политике прописан линейный способ начисления амортизации для целей бухгалтерского и налогового учета, а при этом в бухгалтерии рассчитывается амортизация способом уменьшаемого остатка для бухгалтерских целей и нелинейным – для налоговых для осуществления ускоренной амортизации, то в данной ситуации уменьшится как налог на прибыль, так и налог на имущество [6, с. 483].

Формирование учетной политики осуществляется на основании таких факторов, как:

- 1) организационно-правовая форма;
- 2) отраслевая принадлежность;
- 3) масштабы деятельности;
- 4) управленческая структура;
- 5) финансовая стратегия;
- 6) степень развития информационной системы [3].

Формирование учетной политики и контроль ее раскрытия в организациях связаны с определенными проблемами:

– определение наиболее приоритетных направлений построения системы учета в организации в целом и по отдельной взятой организации, которые зависят от целей, преследуемых разработчиками учетной политики;

– разработка новейших показателей финансовой отчетности при построении информационных процессов в организации, что позволит направить организацию на перспективы;

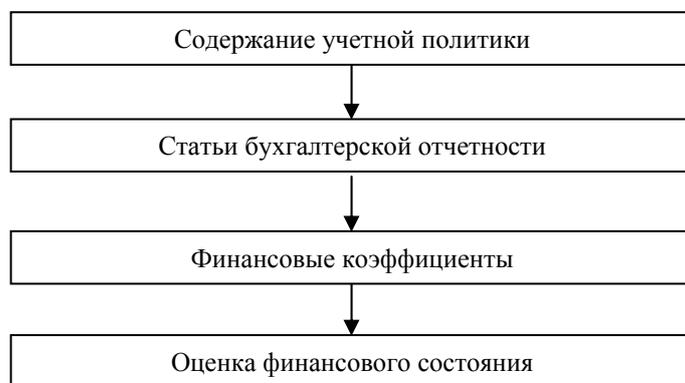
– сближение в учетной политики требований различных учетных систем: российского бухгалтерского и налогового учета, учета в соответствии с МСФО;

– устранение информационного разрыва между бухгалтерским учетом, который осуществляется бухгалтерией организации, объединяющая огромный объем информации об организации, и пользователями (внешними и внутренними) данных бухгалтерского учета и отчетности, которые часто имеют недостаток информации о деятельности организации, а также предъявляют множество серьезных претензий к бухгалтерии по поводу состава, содержания и качества предоставляемых им данных [6, с. 483].

Следует отметить, что некоторые бухгалтера разрабатывают учетную политику для формальности и используют готовые шаблоны. Такой подход является ошибочным, так как в типовой форме учетной политики не учитываются все особенности и специфика деятельности каждой организации. Это является одной из причин, почему не существует утвержденных форм учетной политики.

Инструменты учетной политики в целом влияют на бухгалтерскую финансовую отчетность предприятия (организации), на основе которой формируются финансовые показатели, и тем самым не приводят к переменам в составе прав и обязательств организации [6, с. 484].

Рассмотрим порядок влияния учетной политики на финансовые показатели организации (см. рисунок).



Влияние учетной политики на финансовые коэффициенты [3]

Отличительной чертой бухгалтерской отчетности является принцип равенства взаимосвязи ее показателей, вытекающий из двойной записи данных на счетах, показав-

тели которых составляют основу отчетности. Изменение основных показателей прослеживается при анализе основных форм финансовой отчетности – «Бухгалтерский баланс» и «Отчет о финансовых результатах» при влиянии на них положений учетной политики [6, с. 484].

Зависимость бухгалтерского баланса организации от положений учетной политики осуществляется по следующим строкам:

– строка «Нематериальные активы». Учетная политика организации отражает следующие аспекты касательно данной статьи: способ оценки нематериальных активов, приобретенных в форме, отличной от денежной; принятые организацией сроки полезного использования нематериальных активов (по отдельным группам); способы начисления амортизационных отчислений по отдельным группам нематериальных активов и т. д.;

– строка «Основные средства». В выбранной учетной политике организации отражаются порядок оценки объектов основных средств, срок их полезного использования, способ начисления амортизации, что является важными элементами, которые формируют величину остаточной стоимости основных фондов;

– строка «Финансовые вложения». Вложения зависят от учетной политики в момент определения дохода от этих вложений и порядка переоценки активов, определенных в организации;

– строка «Запасы». В учетной политике отражается размер данной статьи. Также раскрывается порядок оценки материально-производственных запасов (МПЗ), списания затрат и формирования себестоимости и т. д.;

– строка «Дебиторская задолженность». Задолженность зависит от положений учетной политики, определяющих дату ее реализации в организации и порядок списания просроченной задолженности, оговоренной в соответствующих положениях учетной политики;

– строка «Добавочный капитал» имеет возможность достаточно изменить свою величину в зависимости от положений принятой учетной политики, отражающих порядок переоценки активов;

– строка «Резервный капитал» напрямую зависит от того, как определяют правила, и порядок формирования учетной политики;

– строка «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» имеет зависимость по следующим направлениям: порядок осуществления учета затрат, списания нераспределенной прибыли, которая остается в организации для свободного распоряжения;

– строки «Доходы будущих периодов» и «Резервы предстоящих расходов» напрямую имеют зависимость, так как порядок их формирования полностью предусматривается учетной политикой [6, с. 485].

Так, например, «Отчет об изменениях капитала» имеет зависимость от учетной политики лишь в отдельных случаях:

1) в момент формирования прибыли организации, с помощью списания затрат, порядка формирования себестоимости продаж;

2) в момент формирования резервов [6, с. 485].

Из этого следует, что отдельные элементы учетной политики, которые выбрала организация, оказывают значительное влияние на финансовые результаты предприятия.

Следовательно, чтобы верно сформировать учетную политику, нужно провести детальный анализ методологии составления бухгалтерской отчетности.

Учетная политика является одним из важных инструментов формирования величины основных финансовых показателей деятельности организации, ценовой политики, налогового планирования, что дает возможность значительно снизить налоговое бремя, повышать гибкость, оперативность и эффективность деятельности предприятия. Можно сказать, что в современных условиях формирование учетной политики является важнейшим элементом в организации всего бухгалтерского учета.

### Библиографические ссылки

1. Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 29.12.2014) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2015) [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru>.
2. Учетная политика организации [Электронный ресурс] : Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 1/08) от 6 июля 1999 г. № 43 (с изм. и доп., в ред. от 08.11.2010 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Макарова Н. Н. Анализ подходов к формированию учетной политики // Аудит и финансовый анализ. 2009. № 3 [Электронный ресурс]. URL: [http://www.auditfin.com/fin/2009/3/02\\_03/02\\_03%20.pdf](http://www.auditfin.com/fin/2009/3/02_03/02_03%20.pdf) (дата обращения: 15.05.2015).
4. Нечитайло И. Теория бухгалтерского учета : учебник. М. : Проспект, 2014. 264 с.
5. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет – веселая наука : учебник. М. : 1С-Паблишинг, 2011. 640 с.
6. Шегурова В. П., Веретенникова М. Н., Живаева М. А. Основные проблемы и направления совершенствования формирования учетной политики организации // Молодой ученый. 2013. № 6. С. 483–485.

© Азарова А. В., 2015

Н. В. Бахмарева, К. М. Шемонаева  
Сибирский государственный аэрокосмический университет  
имени академика М. Ф. Решетнева, Российская Федерация, Красноярск

## **ОПЕРАЦИОННЫЙ АУДИТ КАК СОВРЕМЕННЫЙ ИНСТРУМЕНТ ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ**

*Рассматривается понятие «операционный аудит». Операционный аудит представляется как инструмент повышения эффективности деятельности предприятия. Освещаются вопросы взаимосвязи операционного аудита и операционного анализа, а также основные перспективы развития операционного аудита.*

*Ключевые слова: операционный аудит, классификация, эффективность.*

N. V. Bahmareva, K. M. Shemonaeva  
Siberian State Aerospace University  
named after academician M. F. Reshetnev, Krasnoyarsk, Russian Federation

## **OPERATIONAL AUDIT – MODERN INSTRUMENT OF RISE ORGANIZATIONAL EFFECTIVENESS**

*In the article is examined the definition of operational audit. Operational audit is explored as an instrument of increasing efficiency the business activity. There are considered the questions of intercommunication operational audit and operational analysis and also the main aspects of development in operational audit.*

*Keywords: operational audit, classification, efficiency.*

В настоящее время в условиях рыночной экономики основной задачей для предприятий выступает повышение эффективности деятельности и конкурентоспособности, которая достигается в результате продуктивной работы структурных подразделений, а также проведения операционного аудита. Значимость операционного аудита в отечественной экономике обусловлена ростом требований к качественному управлению компаниями в условиях глобализации экономики, а также необходимостью ускорения темпов экономического развития, внедрения интенсивных факторов экономического роста.

Проводится операционный аудит внутренними и внешними аудиторами, а также органами государственного финансового контроля. Результатом проведения аудита является предоставление конструктивной оценки деятельности организации, ее подразделений и отдельных компонентов. Цель данного аудита – исследование организации с точки зрения поиска повышения эффективности и результативности ее деятельности. Преимуществом операционного аудита является его нацеленность на обнаружение вероятных проблем в хозяйственной деятельности предприятия, а также нахождение путей их решения. Помимо оценки результативности и эффективности деятельности организации операционный анализ позволяет провести анализ показателей деятельности в сравнении с аналогичными данными основных конкурентов. В отличие от финансового аудита, в котором информационной базой выступает финансовая отчетность и финансовая информация, в операционном аудите используется информация нефинансового характера, данные аналитического учета, что позволяет более детально отразить результат деятельности предприятия.

Лицами, заинтересованными в проведении данного вида аудита, являются руководители и специалисты департамента внутреннего аудита, внутреннего контроля, контрольно-ревизионного управления. Результаты проведения операционного аудита при совместной работе департамента внутреннего аудита и менеджмента компании помогают в оптимизации ресурсов и совершенствовании деятельности организации.

В российском законодательстве не определено понятие «операционный аудит», однако на практике оно приобретает все большее значение. Зарубежные исследователи, такие как Э. А. Аренс и Дж. К. Лоббек, характеризуют операционный аудит как проверку любой части процедур и методов функционирования хозяйственной системы в целях оценки производительности и эффективности [1].

В свою очередь, основными задачами операционного аудита можно выделить следующие:

- 1) формирование информационной базы для принятия эффективных управленческих решений;
- 2) определение вариантов эффективных управленческих решений из имеющихся альтернатив;
- 3) оценка финансового состояния хозяйствующего объекта;
- 4) мобилизация выявленных резервов повышения эффективности производства и усиление его эффективности;
- 5) выявление уровня выполнения бюджетов, планов, смет, а также определение и расчет факторов, влияющих на отклонение фактических значений показателей от ожидаемых;
- 6) объективное и всестороннее исследование выполнения бизнес-планов и соблюдения нормативов по данным учета и отчетности [2].

Рассматривая понятие операционного аудита, нельзя не затронуть его классификацию, которая проводится относительно какого-либо классификационного признака (см. таблицу).

**Классификация операционного аудита [2]**

Классификационный признак	Виды операционного аудита
По объектам аудита	Функциональный
	Организационный
	Специальный
По отношению к пользователям информации	Внутренние (собственники, администрация и управленческий персонал)
	Внешние (инвесторы и др.)
По видам (типам) аудиторов	Внутрихозяйственные аудиторы
	Независимые аудиторы
	Государственные аудиторы
По режиму проведения	Текущий
	Периодический
	Единовременный
По функциональному назначению	Консультационный
	Оценивающий
	Вспомогательный

По объектам аудита операционный аудит подразделяется на функциональный, организационный и специальный. Функциональный аудит представляет собой проведение аудита одной или нескольких функций хозяйственной системы. Например, проверка функции денежных расчетов подразделения или компании в целом. Организационный аудит предполагает выявление эффективности и продуктивности взаимодействия функций. При проведении данного вида аудита важен план организации и метод

координации деятельности. Назначение специального операционного аудита определяется потребностями администрации, а также он может быть инициирован самим аудитором [2].

По отношению к пользователям информации аудит может проводиться для внутренних и внешних пользователей. Операционный аудит для внутренних пользователей может осуществляться внутренней службой или независимым аудитором. Для внешних пользователей, например инвесторов, проведение данного вида аудита необходимо для получения информации об эффективности деятельности аудируемого лица, эффективности совершенных операций и использования ресурсов для формирования мнения об устойчивости его финансового состояния и перспективах развития. В этом случае аудиторское заключение о проведении операционного аудита является дополнением финансового аудита [3].

По видам аудиторов операционный аудит может проводиться внутривладельческими, независимыми и государственными аудиторами.

По режиму проведения примером текущего аудита является функционирование службы внутреннего аудита, т. е. данный вид аудита проводится на постоянной основе. Периодический аудит реализуется с разной частотой (время от времени). Единовременный аудит проводится в зависимости от необходимости в нем, следует учесть, что он проводится в срочном порядке [2].

По функциональному назначению оценка деятельности сочетается с консультациями и рекомендациями по ее улучшению. В зависимости от потребностей пользователей одна из функций является доминирующей. В свою очередь, приемы и методы операционного аудита могут использоваться как вспомогательное средство при решении других задач, например, для оценки возможности реализации принципа непрерывности деятельности предприятия при проведении финансового аудита [2].

Представленная классификация не является исчерпывающей, она может быть дополнена и детализирована.

Любой вид аудита предполагает выделение этапов его проведения. В отношении операционного аудита в основном авторы выделяют три этапа.

1. Предварительный этап:
  - 1.1. Подготовка к проведению аудита.
  - 1.2. Планирование аудиторской проверки.
2. Проведение операционного аудита:
  - 2.1. Проведение предварительного обзора.
  - 2.2. Проведение глубокого операционного аудита.
3. Заключительный этап:
  - 3.1. Подготовка отчета о результатах операционного аудита.
  - 3.2. Обсуждение результатов проверки с клиентом и подведение итогов [4].

Аудит осуществляется на основе каких-либо методов. Например, на предварительном этапе для получения необходимой информации используются такие методы, как исследование документов, выборочное наблюдение, производственный осмотр, инвентаризация, интервью, опрос и др.

На этапе проведения аудита методы могут различаться в зависимости от принадлежности к той или иной отрасли и специфики деятельности предприятия. Для производственных систем может использоваться, например, функционально-стоимостной анализ, MSPC-анализ, ABC-анализ, программно-логическое моделирование, статистические методы [4].

Задачи операционного аудита предполагают, что анализ является неотъемлемым инструментом операционного анализа, при проведении которого выделяют следующие виды:

– перспективный анализ – прогнозный анализ, проводимый до осуществления хозяйственной операции. Необходимость в нем возникает при обосновании управленческих решений и плановых заданий с целью составления прогнозов ожидаемых результатов и предупреждения негативных последствий;

– оперативный анализ – анализ, применяемый в процессе принятия управленческих решений. Данный анализ проводится на основании текущего учета, первичной документации, а также может быть выполнен за любой отрезок времени;

– текущий анализ – анализ, по итогам деятельности за тот или иной период.

Процедура проведения операционного аудита предполагает оценку финансового положения предприятия, в которой используется всесторонний анализ. Разработка методики анализа финансового состояния аудируемого лица зависит от факторов информационного, временного, методического, кадрового, технического обеспечения, а также от поставленных целей предприятия. К компонентам двухмодульной методики анализа относятся:

1) экспресс-анализ финансово-хозяйственной деятельности. Его цель – оценка финансового благополучия и динамики развития организации. Осуществляется анализ ресурсов, их структуры, эффективности использования собственных и заемных средств, а также результатов хозяйствования;

2) углубленный анализ финансово-хозяйственной деятельности. Его целью является предоставление подробной характеристики имущественного и финансового положения предприятия, результатов его деятельности в истекшем отчетном периоде и возможностей развития организации в будущем. Данный анализ предполагает концентрацию, дополнение и расширение отдельных процедур экспресс-анализа [2].

Следует отметить, что операционный анализ выступает одним из наиболее применимых методов анализа. Он представляет собой анализ зависимости финансовых результатов предприятия от издержек и объемов производства, его также называют CVР-анализ от английского Cost-Volume-Profit – «затраты–объем–прибыль». Он позволяет определить оптимальное соотношение между постоянными и переменными затратами, ценой продукции и объемом производства. Этот анализ является одним из наиболее эффективных методов управления и прогнозирования хозяйственной деятельности предприятия ввиду того, что объединяет маркетинговые исследования, учет затрат, финансовый анализ и производственное планирование.

Таким образом, операционный аудит является специфическим видом аудита, в котором используются различные области научных знаний, а также объединяющий их в методики с целью решения различного спектра конкретных практических задач. Приобретая все большую востребованность, можно выделить основные перспективы развития операционного аудита:

– разработку процедур операционного аудита, позволяющую гарантировать непрерывность деятельности аудируемого лица и состоятельности бизнеса;

– расчет целесообразности совершения сделок, эффективности управления ресурсами организации;

– формулировку предложений по повышению эффективности бизнеса, включая совершенствование организационной и финансовой структуры, более качественного управления активами и капиталом, изменение маркетинговой политики на более эффективную [1].

Описанный выше подход позволит совершенствовать методологию аудита, ориентированную на интеграцию аудита с управлением, учетом и анализом, а применение аналитических процедур даст возможность повысить качество аудита вследствие оценки будущего состояния бизнеса аудируемого лица.

Исследование методологии операционного аудита свидетельствует о том, что данный вид аудита является, по сравнению с финансовым аудитом, более сложным.

В операционном аудите наряду с традиционными методами аудита нашли широкое применение методы статистики, математического моделирования, финансового и управленческого анализа, стратегического менеджмента, маркетинга и других дисциплин [5].

Проведение операционного аудита контрольных процедур позволит российским организациям:

- оценивать результативность и действенность контрольных процедур, что позволит обоснованно определять направления и задачи необходимых изменений в бизнес-процессах и инфраструктуре организации;
- сокращать потери, связанные с наступлением рискованных ситуаций;
- получать объективную информацию об эффективности системы внутреннего контроля бизнес-процессов, необходимую собственникам и исполнительному руководству для принятия адекватных управленческих решений;
- создать основу для внедрения «лучшей практики» в области внутреннего контроля, чтобы соответствовать современным стандартам ведения бизнеса.

### **Библиографические ссылки**

1. Муруева И. К. Основные этапы операционного аудита // Изв. Рос. гос. пед. ун-та им. А. И. Герцена. 2008. № 74 – 1.

2. Суворова С. П., Панкратова Л. А. Операционный аудит: теория и практика [Электронный ресурс]. URL: [http://www.rusnauka.com/12\\_KPSN\\_2009/Economics/43682.doc.htm](http://www.rusnauka.com/12_KPSN_2009/Economics/43682.doc.htm) (дата обращения: 15.05.2015).

3. Сахро А. И. Особенности операционного аудита [Электронный ресурс]. URL: [http://www.rusnauka.com/6\\_NITSB\\_2010/Economics/60003.doc.htm](http://www.rusnauka.com/6_NITSB_2010/Economics/60003.doc.htm) (дата обращения: 15.05.2015).

4. Суворова С. П., Ханенко М. Е., Панкратова Л. А. Организационно-технические основы внутреннего аудита // Вестник ОрелГИЭТ. 2011. № 2(16).

5. Родинова Н. П. Операционный анализ как инструмент для принятия решений // Справочник экономиста. 2009. № 10.

© Бахмарева Н. В., Шемонаева К. М., 2015

М. М. Белоногова, О. М. Горестова  
Сибирский государственный аэрокосмический университет  
имени академика М. Ф. Решетнева, Российская Федерация, Красноярск

## СУЩНОСТЬ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ

*Показаны разные подходы к трактовке понятия «управленческий учет» и взаимосвязи управленческого учета с бухгалтерским финансовым учетом. Приведена сравнительная характеристика бухгалтерского финансового и управленческого учета. Рассмотрены возможные варианты организации управленческого учета на предприятии.*

*Ключевые слова: управленческий учет, финансовый учет.*

M. M. Belonogova, O. M. Gorestova  
Siberian State Aerospace University  
named after academician M. F. Reshetnev, Krasnoyarsk, Russian Federation

## ESSENCE MANAGEMENT ACCOUNTING TODAY

*The article are considered the different approaches to the interpretation of “management accounting” determination and intercommunication management accounting with financial accounting, adduced a comparative characteristic of financial and management accounting, exposed the possible variants organization of management accounting at the enterprise.*

*Keywords: management accounting, financial accounting.*

В условиях рыночной экономики предприятия стали более самостоятельными в плане выбора поставщиков, партнеров по бизнесу, а также направления использования прибыли. Связи с этим руководителям предприятий приходится часто принимать управленческие решения и нести ответственность за них.

Так как целью любого предприятия является получение прибыли, руководители предприятий стремятся снизить расходы организации, и поэтому они ищут наиболее выгодные предложения, т. е. заключают наиболее выгодные сделки.

В России, так же как в развитых странах, получило признание разделение бухгалтерского учета на финансовый и управленческий учет, но в нормативных документах бухгалтерского учета не регламентируется понятие «управленческий учет».

О. Г. Житлухина и Н. Г. Садовой определяют бухгалтерский управленческий учет как систему формирования информации о расходах и доходах от обычных видов деятельности, базирующуюся на методах ее учета, анализа, планирования, бюджетирования и контроля для целей принятия оперативных, текущих и перспективных управленческих решений.

Существуют три основных подхода к определению управленческого учета [1].

Первая группа специалистов считает, что управленческий учет – это часть бухгалтерского учета или его самостоятельная часть (подсистема бухгалтерского учета). Другими словами, ученые считали, что наблюдается прямая связь между финансовым или управленческим учетом в части объекта изучения и по некоторым методическим подходам к их изучению.

Другая же группа ученых придерживается противоположной точки зрения. По их мнению, управленческий учет является частью системы управления, не имеющей прямой взаимосвязи с финансовым учетом, т. е. возникает необходимость изучения управ-

ленческого учета со стороны различных функций управления, что требует более широкого использования в нем различных методов управления.

Также выделяют еще одну группу авторов, которые в определении управленческого учета не показывают его связь с бухгалтерским учетом, а наоборот подчеркивают его назначение для управленческих целей. Однако в определении они перечисляют способы, которые присущи бухгалтерскому учету, например, процесс измерения, накопления и другие способы изучения факторов хозяйственной жизни (табл. 1).

Таблица 1

**Определение понятия «управленческий учет» российскими и зарубежными учеными [2]**

Трактовка понятия	Источник
Трактовка понятия «управленческий учет» в широком смысле	
<i>Первый подход.</i> Управленческий учет как часть менеджмента	В. В. Загарских, В. Ф. Палий, М. З. Пизенгольц, Р. Н. Сунгатуллина, Т. В. Федосова, Институт специалистов по управленческому учету (Великобритания)
<i>Второй подход.</i> Управленческий учет – функция управления	И. А. Аврова, М. Х. Жебрак
<i>Третий подход.</i> Управленческий учет – стратегия и тактика внутреннего управления деятельностью предприятия	В. Т. Чая, Н. И. Чупахина
Трактовка понятия «управленческого учета» в узком смысле	
<i>Четвертый подход.</i> Управленческий учет рассматривается как процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и представления финансовой информации, используемой менеджментом в планировании, оценке и управлении в организации для обеспечения оптимального использования ресурсов предприятия, и полнота их учета	К. Друри, А. В. Зонова, И. Г. Кукукина, Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер, О. В. Шибилева, Р. Энтони, Д. Рис, Институт управленческих бухгалтеров (США), Положение по управленческому учету (SMA)
<i>Пятый подход.</i> Управленческий учет – одна из подсистем бухгалтерского учета	А. Апчерч, П. С. Безруких, Д. В. Войко, К. Друри, М. Зрелом, В. Б. Ивашкевич, В. Э. Керимов, Ж. Ришар, А. Д. Шеремет
<i>Шестой подход.</i> Трактовка, опирающаяся на системный подход к рассмотрению сущности данного понятия	Н. Баев, Н. М. Балакирева, Т. А. Башкатова, Е. А. Бойко, О. Н. Волкова, Р. Гаррисон, И. Е. Глушков, И. Э. Гущина, Е. М. Дусаева, Е. В. Зубарева, С. В. Иванов, М. А. Иванова, Г. Ю. Касьянова, А. Н. Кизилов, С. Н. Колесников, Е. И. Костюкова, Н. П. Кондраков, А. Х. Курманова, Г. М. Лисович, В. А. Меняева, С. С. Молчанов, И. Ф. Мухарь, О. Е. Николаева, С. А. Николаева, С. Н. Поленова, Е. Е. Подсевалова, Л. А. Семенюк, В. И. Ткач, И. Ю. Ткаченко, Л. И. Хоружин, К. П. Янковский.
Трактовка, опирающаяся на системный подход к рассмотрению сущности данного понятия с акцентом на интегрированный характер данной системы	М. А. Вахрушина, О. А. Журавлева, Т. В. Зырянова, Т. П. Карпова, В. Э. Керимов, О. Г. Маслова, М. З. Пизенгольц, С. А. Рассказова-Николаева, Т. П. Сацук, М. И. Сидорова, Ю. С. Тарновская
<i>Седьмой подход.</i> Управленческий учет – самостоятельное направление бухгалтерского учета организации, которое обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, управления, контроля и оценки организации в целом, а также ее структурных подразделений	М. А. Вахрушина, И. Никитин
<i>Восьмой подход.</i> Управленческий учет – синтез различных видов информации, ориентированный на принятия управленческих решений	Дж. Грэй Сидней, Л. Б. Пчелинцева

Все представленные в табл. 1 мнения авторов можно разделить на 3 группы (см. рисунок).



Основные направления трактовки определения управленческого учета российскими и зарубежными учеными

Исходя из изложенного выше возникает вопрос: «Бухгалтерский управленческий учет – это самостоятельная система либо это подсистема бухгалтерского учета, и в чем же различие между бухгалтерским управленческим учетом и бухгалтерским финансовым учетом?»

Рассмотрим подробный сравнительный анализ характеристик бухгалтерского управленческого и финансового учета, и по итогам анализа уже можно будет сделать вывод о сходстве либо различии данных видов учета. Благодаря данному анализу, возможно, мы дадим ответы на поставленные вопросы. На основе разных источников [3–6] был проведен сравнительный анализ характеристик бухгалтерского управленческого и финансового учета, и по итогам анализа были выделены основные критерии сравнения данных видов учета (табл. 2).

Таблица 2

Сравнение управленческого и финансового учета [3, с. 10–13]

Критерий сравнения	Финансовый учет	Управленческий учет
Обязательность ведения учета	Обязательность ведения закреплена законодательством	Ведется по усмотрению руководства
Цели	Составление финансовых документов для внешних пользователей	Обеспечение информацией менеджеров для принятия управленческих решений
Пользователи информации	Внешние (государственные органы, налоговая служба, банки, акционеры, потенциальные инвесторы)	Исключительно внутренние пользователи (руководитель предприятия, начальники подразделений и др.)
Источники информации	Данные учетной системы предприятия	Дополнительно используются сведения о нормах расхода материальных ресурсов, о ситуации на рынке и любые другие сведения по желанию управляющих
Правила ведения учета (нормативная база)	Нормы и правила учета устанавливаются действующим законодательством	Внутренние правила учета, самостоятельно устанавливаемые организацией
Принципы учета	Правило двойной записи, принцип обособленности предприятия, сравнимость данных и др.	Общепринятых принципов не имеет, главное – простота и удобство в использовании
Единицы измерения	Денежные	Любые (натуральные, трудовые, денежные)
Объект учета	Предприятие в целом	Подразделения предприятия, виды деятельности, виды продукции, проекты

Критерий сравнения	Финансовый учет	Управленческий учет
Временной аспект	«Как это было» согласно правилам бухгалтерского учета	«Как это было, есть и будет» с точки зрения реалий бизнеса
Периодичность составления отчетности	Регулярная основа (периодически)	По мере необходимости, устанавливается руководством организации
Степень открытости информации	Носит публичный характер, открыта для пользователей	Является коммерческой тайной, конфиденциальна
Степень точности и надежности информации	Только точные цифры прошедшего периода, объективный характер	Возможны приблизительные оценки и допущения, субъективный характер
Степень ответственности	Административная и уголовная ответственность (за неправильное ведение учета, искажение данных)	Ответственность дисциплинарная менеджеров (за неправильные управленческие решения)

Таким образом, можно сделать вывод о том, что данные виды учета значительно отличаются друг от друга, и главное их отличие заключается в целях их ведения. В то время как финансовый учет на завершающем этапе предусматривает составление отчетности для внешних пользователей, в управленческом учете конечным результатом является принятие управленческого решения на основе предоставленной управленческой отчетности. Взаимосвязь между данными видами учета почти что не прослеживается, кроме определенных показателей, которые важны не только для бухгалтерского управленческого учета, но и для бухгалтерского финансового учета, например, такой показатель, как себестоимость. Поэтому можно сказать, что бухгалтерский управленческий учет является самостоятельной системой сбора и анализа информации, которая необходима для принятия управленческих решений.

В зависимости от организации взаимосвязи финансовой и управленческой бухгалтерии выделяют интегрированную и автономную системы управленческого учета [8], характеристика которых представлена в табл. 3.

Таблица 3

## Системы управленческого учета

Интегрированная	Автономная
Финансовый и управленческий учет являются одним целым и используют единую систему счетов и бухгалтерских проводок, в которой учитываются производственные расходы по местам возникновения и носителям затрат, центрам ответственности с отражением выпуска и реализации продукции (работ, услуг), с выявлением результатов от реализации по видам продукции (применяется часто в отечественной практике)	Ведение финансового и управленческого учета происходит отдельно друг от друга (обособленно), что создает условия для сохранения коммерческой тайны об уровне издержек производства, рентабельности отдельных видов продукции

Интегрированную систему учета целесообразно использовать в малых и средних организациях, поскольку она основана на использовании одинаковых оценок в финансовом и управленческом учете, однако в этом случае возможности контроля затрат ограничены. Поэтому такая система эффективна для предприятий с небольшим объемом производства и однородной продукцией. Автономную систему учета затрат целесообразно применять в средних и крупных организациях, когда ведение обособленного детализированного управленческого учета наиболее приемлемо, и организация может позволить себе нанимать для этого дополнительный персонал, например, когда организация имеет территориально обособленные филиалы.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что для любого предприятия выбор одного из представленных вариантов и ведение самого бухгалтерского управленчес-

кого учета так же необходимо, как ведение бухгалтерского финансового учета. Ведь благодаря данным управленческого учета, можно принимать управленческие решения, которые способны повлиять на эффективность работы предприятия, в частности, возможно данные решения помогут снизить затраты на изготовление продукции.

Таким образом, независимо от того, как ведется управленческий учет: на параллельных счетах отдельно от бухгалтерского финансового или же учет информации о фактах хозяйственной жизни предприятия осуществляется на единой системе счетов, в любом случае управленческий учет предполагает составление управленческой отчетности (необязательная, удовлетворяет нужды управляющих и предоставляется по их требованию) или же руководитель может сам посмотреть необходимую информацию в системе, на основе которой управляющие разных уровней могут принимать управленческие решения в целях оптимизации использования ресурсов предприятия и улучшения финансовых результатов. На наш взгляд, разделение бухгалтерского учета на финансовый и управленческий все же условно. Например, как уже было сказано, при интегрированной системе предприятие может по необходимости дополнить используемые счета финансового учета аналитическими счетами. Несмотря на то что существуют различия между финансовым и управленческим учетом (табл. 2), также можно сказать, что данные виды учета схожи. Например, и финансовом, и в управленческом ведется учет на счетах, и также существуют виды отчетов, которые руководители организаций должны составлять для разных пользователей информации. В результате ведения этих двух видов учета создается актуальная информация, которая необходима для дальнейшего развития предприятия, поэтому управленческий учет все-таки часть бухгалтерского.

Исходя из того, что управленческий учет является частью бухгалтерского, можно дать следующее его определение. Управленческий учет – подсистема бухгалтерского учета, которая обеспечивает управляющих разных уровней информацией, а также на основе данных которой по требованию руководства может составляться управленческая отчетность, необходимая для принятия управленческих решений в целях оптимизации использования ресурсов предприятия и улучшения финансовых результатов.

### Библиографические ссылки

1. Житлухина О. Г., Садовой Н. Г. О месте управленческого учета в системе управления организацией // Управленческий учет. 2011. № 1. С. 14–20.
2. Кизилев А. Н., Богатый Д. В. Нормативно-правовое регулирование управленческого учета в Российской Федерации [Электронный ресурс] // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 18. С. 12–22. URL: <http://elibrary.ru/item.asp?id=19012973> (дата обращения: 22.02.2015).
3. Полубелова М. В., Захарова С. В., Макаренко Н. О. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. пособие ; Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2012. С. 10–13.
4. Керимов В. Э. Бухгалтерский управленческий учет : учебник. 8-е изд., изм. и доп. М. : Дашков и К, 2012. С. 33–38.
5. Друри К. Управленческий и производственный учет : учеб. комплекс [Электронный ресурс]. М. : Юнити-Дана, 2012.
6. Вахрушева О. Б. Бухгалтерский управленческий учет : учебное пособие. М. : Дашков и К, 2011.
7. Кольцова Т. А. Об организации системы управленческого учёта на предприятии [Электронный ресурс] // Академический вестник. 2010. № 4. С. 106–110. URL: <http://elibrary.ru/item.asp?id=18046808> (дата обращения: 22.02.2015).
8. Черных И. Н. Бухгалтерский управленческий учет : учебный курс [Электронный ресурс]. URL: [http://www.e-college.ru/xbooks/xbook071/book/index/index.html?go=part-012\\*page.htm](http://www.e-college.ru/xbooks/xbook071/book/index/index.html?go=part-012*page.htm) (дата обращения: 22.02.2015).

© Белоногова М. М., Горестова О. М., 2015

В. Г. Бревнов

Сибирский государственный аэрокосмический университет  
имени академика М. Ф. Решетнева, Российская Федерация, Красноярск

## **АНАЛИЗ РИСКОВ ИННОВАЦИОННЫХ ПРОЕКТОВ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ОБОРОННО-ПРОМЫШЛЕННОГО КОМПЛЕКСА**

*Выявлены особенности предприятий оборонно-промышленного комплекса, предложена классификация рисков инновационных проектов как часть методики оценки рисков инновационных проектов на предприятиях отрасли.*

*Ключевые слова: инновации, риск, инновационный проект.*

V. G. Brevnov

Siberian State Aerospace University  
named after academician M. F. Reshetnev, Krasnoyarsk, Russian Federation

## **RISK ANALYSIS OF INNOVATIVE PROJECTS AT DEFENSE INDUSTRY ENTERPRISES**

*In the article are determined the features of the defense industry enterprises, adduced a classification of innovative projects risks as part of the risk assessment methodology of innovative projects at the defense industry enterprises.*

*Keywords: innovations, risk, innovative project.*

Развитие инновационных разработок в Российской Федерации происходит под влиянием общемировых политических и экономических преобразований. В настоящий момент отечественными предприятиями реализуется ряд сложных инновационных проектов в различных областях экономики, в том числе в оборонно-промышленном комплексе (далее – ОПК). На данный момент осуществляется техническое перевооружение и модернизация ОПК, производственных мощностей, ориентированных на выпуск инновационной, качественной и конкурентоспособной продукции.

От результативности инновационной деятельности зависит возможность реализации инновационных проектов, статус предприятий ОПК на рынке современных технологий, возможности их технологического и экономического развития. Инновации отрасли, основываются на прорывных достижениях и совершенствовании ряда существующих технологий, становятся гарантом обеспечения национальной безопасности, обеспечивают коммерческий успех продукции ОПК на мировом рынке вооружений. Ключевой формой реализации инноваций служит инновационный проект.

Предприятия ОПК на современном этапе могут характеризоваться следующим набором особенностей, присущих исключительно данной отрасли:

- 1) наличием двух видов производств: военного и гражданского;
- 2) реализацией широкого спектра инноваций, производство значительных объёмов инновационной продукции;
- 3) преобладанием наукоёмких производств, поскольку научно-исследовательские программы связаны с космическими исследованиями;
- 4) наличием на предприятии ОПК конструкторских бюро, производственных предприятий и научно-производственных объединений. Результатами их деятельности могут быть инновационные проекты: «новшества» либо «инновации»;

- 5) варьированием состава и количества этапов инновационного процесса на предприятиях ОПК в зависимости от типа предприятий и особенностей производства;
- 6) реализацией инновационных проектов и производством изделий в строго заданные сроки;
- 7) обладанием проектов высокой степенью надёжности, высоким качеством и безопасным жизнеобеспечением;
- 8) использованием части разработок для производства гражданской продукции;
- 9) отсутствием либо существенным ограничением публичного доступа к содержанию некоторых инновационных проектов.

В настоящем исследовании с целью определения значения «инновационные проекты», для деятельности предприятий ОПК исследовано множество толкований данного понятия, предложенных отечественными, и зарубежными исследователями.

Так, А. К. Казанцев и А. С. Серова считают, что инновационный проект представляет собой комплект документов, предназначенных для его реализации [1].

И. Ю. Евграфова, под инновационным проектом понимает форму целевого управления инновационной деятельностью [2].

Исследователи Н. П. Грибалева и И. Г. Игнатьева, в свою очередь, представляют инновационный проект как комплекс научно-исследовательских, опытно-конструкторских, организационных, производственных, финансовых и других мероприятий, увязанных по ресурсам, срокам и исполнителям, оформленных комплектом проектной документации и приводящих к инновации [3].

Х. Р. Кауфман рассматривает инновационный проект как работу для достижения отдельной, ясно определённой цели [4].

Большинство из предложенных определений полностью или в части не отражают специфику предприятий ОПК. В этой связи в данном исследовании используется авторское толкование рассматриваемого понятия.

Инновационный проект на предприятии ОПК – это комплекс соответствующим образом упорядоченных мероприятий полного инновационного цикла, сопряжённых с безопасным жизнеобеспечением, осуществляемых в строго определённые сроки, финансируемых государством, необходимых для достижения целей в передовых областях науки и производства конкурентоспособной продукции военного (двойного, гражданского) назначения. При этом публичный доступ к содержанию инновационного проекта отсутствует либо ограничен.

Важнейшим этапом выбора инновационного проекта с целью последующей реализации является оценка его рисков. На основании всестороннего анализа на предмет возникновения рисков принимается решение о целесообразности финансирования проекта, объёмах выделяемых средств. Оценивается продуктивность каждого варианта инновационного проекта, и по итогам оценки выбирается проект с наилучшими показателями. Устойчивость проекта к всевозможным управленческим воздействиям, факторам внешней среды рассматриваются в качестве показателей его динамики и защищённости от рисковых воздействий. Анализ рисков позволяет оценить область действительных отклонений от прогнозируемых. Проект считается устойчивым, если его риски не являются существенными, не ставят под сомнение вопрос о его реализации.

В рамках настоящего исследования был проведён анализ различных толкований понятия «риск», предложенных отечественными и зарубежными учёными. В большинстве понятий речь идёт о вероятности наступления непредвиденных потерь в виде возможного убытка, утраты дохода, имущественных ценностей. Термин «риск» применяется в различных сферах общественных отношений, не является исключением и область реализации инновационных проектов.

В научной литературе представлены различные толкования понятия «риск инновационного проекта». Так, исследователи С. А. Агарков, Е. С. Кузнецова, М. О. Грыз-

нова под риском инновационного проекта понимают, степень опасности для успешного осуществления проекта [5]. Г. Д. Ковалёв полагает, что риск инновационного проекта – это совокупность рисков, состоящая из ряда элементов, специфических конкретно для данного инновационного проекта, реализуемого в среде конкретного экономического субъекта и рисков, характерных для традиционных бизнес процессов [6]. С. Д. Ильенкова считает, что риск инновационных проектов – это неопределенность, зависящая от принятых решений, реализация которых происходит только с течением времени [7]. С. А. Кошечкин под риском инновационного проекта подразумевает систему факторов, проявляющуюся в виде комплексов рисков, индивидуальных для каждого участника проекта в количественном и качественном отношении [8].

Однако в научной литературе отсутствует понятие «риск инновационного проекта на предприятиях ОПК». В этой связи в настоящем исследовании предлагается использовать собственное толкование рассматриваемого термина.

Риск инновационного проекта на предприятиях оборонно-промышленного комплекса – это совокупность рисков, способных повлиять на сроки, порядок осуществления научно-исследовательских программ, состав и количество этапов, степень надёжности, качество и конкурентоспособность результатов инновационного проекта.

Рассмотрим подробно классификацию рисков инновационного проекта на предприятиях ОПК (рис. 1), основанной на классификации, предложенной С. В. Валдайцевым [9].

К техническим рискам инновационного проекта относятся:

- риск отрицательных результатов научно-исследовательских работ, включаемых в инновационный проект;
- риск недостижения запланированных технических параметров в ходе конструкторских и технологических разработок;
- риск опережения результатов проекта технического уровня и возможностей производств. Подразумевает создание инноваций, которые в силу исключительности и новизны не могут быть приняты производством в силу недостаточной развитости на текущий период времени;
- риск возникновения дефектов инновационной продукции, при этом неполадки не могут быть решены существующими на данный период способами.

К рискам неправильного выбора экономических целей проекта принадлежат:

- риск необоснованного определения приоритетов общей экономической и рыночной стратегии отрасли (предприятий) и соответствующих приоритетов различных видов инноваций, способных внести вклад в достижение тех или иных целей;
- риск неправильного прогноза конъюнктуры, на всех либо отдельных рынках капитальных закупок и снабжения;
- возможность неправильного прогноза конъюнктуры на рынках капитальных закупок и снабжения;
- риск неправильного прогноза конъюнктуры на всех, или отдельных рынках капитальных закупок и снабжения;
- риск неадекватной оценки потребностей сферы потребления и собственного производства.

К рискам необеспечения инновационного проекта финансированием относятся:

- риск несрабатывания выбранного метода финансирования;
- риск прекращения финансирования проекта;
- риск ненахождения источника финансирования проекта.

Рисками невыдерживания сроков проекта являются:

- риск нарушения сроков проекта;
- риск несоблюдения планировавшегося графика расходов;
- риск невыдерживания намечавшегося графика доходов.

Маркетинговые риски – это:

- риск ненахождения поставщиков уникальных ресурсов;
- риск ненахождения поставщиков при проектируемых ценах закупок;
- риск отказа планировавшихся поставщиков от заключения контрактов;
- риск необходимости заключить контракты на условиях, отличающихся от наиболее приемлемых либо обычных для фирмы и отрасли;
- риск недостаточной сегментации рынка сбыта особенно характерен для новых продуктов;
- риск ошибочного выбора целевого сегмента рынка;
- риск ошибочного выбора стратегии продаж продукта;
- риск неправильной организации и получения неадекватных результатов маркетингового исследования;
- риск ошибочного ценообразования.

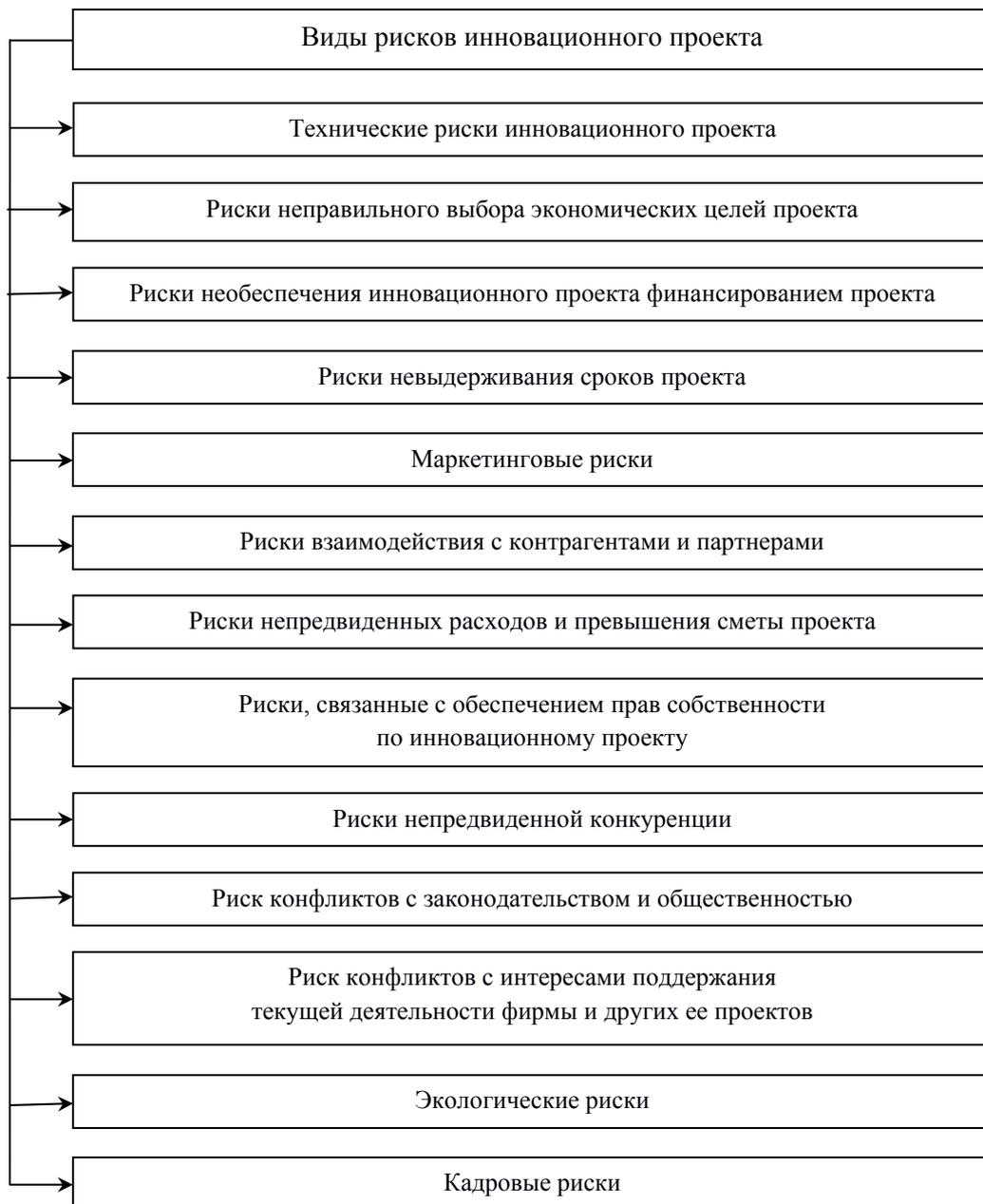


Рис. 1. Виды рисков инновационного проекта на предприятиях ОПК

- Рискам взаимодействия с контрагентами и партнерами принадлежат:
- риск вхождения в договорные отношения с недееспособными или неплатежеспособными партнерами (контрагентами);
  - риск задержки выполнения партнерами текущих договорных обязательств;
  - риск выхода партнеров из проекта;
- Рисками непредвиденных расходов и превышения сметы проекта являются:
- риск увеличения рыночных цен на ресурсы;
  - риск будущего повышения процентной ставки по представленной для проекта кредитной линии;
  - риск необходимости выделения ассигнований на не предусмотренные в проекте мероприятия;
  - риск выплаты надбавок за срочность выполнения работ и поставок;
  - риск необходимости выплат штрафных санкций;
- К рискам, связанным с обеспечением прав собственности по инновационному проекту относятся:
- риски недостаточного объема патентования технических, дизайнских и маркетинговых решений инноваций;
  - риск опротестования патентов;
  - риск необеспечения комплексной патентной чистоты инновации;
  - риск утечки непатентуемых принципиальных технических решений, содержащихся в коммерческой (государственной) тайне.
- Риски непредвиденной конкуренции – это:
- риск входа в отрасль диверсифицирующихся фирм из других отраслей;
  - риск экспансии на местный рынок со стороны зарубежных экспортеров;
  - риск конкуренции со стороны непредвиденных товарных или функциональных аналогов создаваемого продукта;
- Рисками конфликтов с законодательством и общественностью являются:
- риск несоответствия проекта нормам действующего законодательства;
  - риск недовольства населения проектом.
- Экологические риски:
- риск загрязнения окружающей среды.
- Кадровые риски – это:
- риск снижения возможностей работников и управленцев;
  - риск снижения информированности отделов о передовых разработках;
  - риск старения персонала.

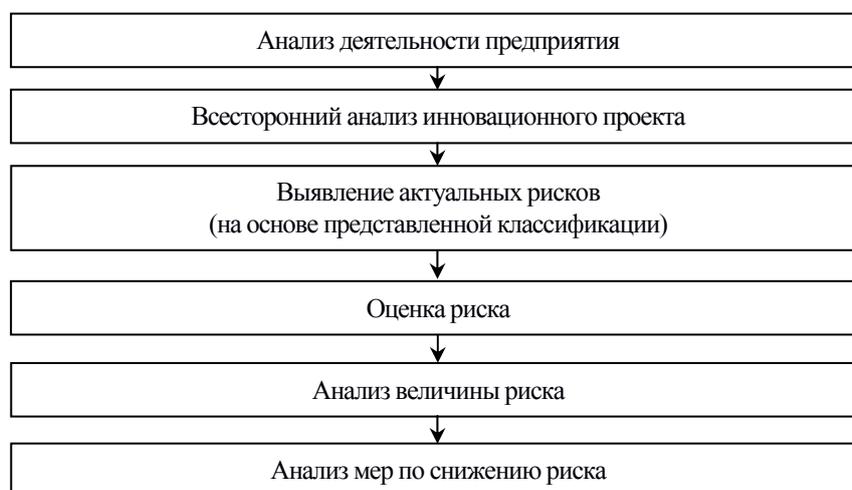


Рис. 2. Методика оценки рисков инновационных проектов на предприятиях ОПК

Предложенная классификация рисков инновационных проектов является одной из начальных стадий формирования методики, предназначенной для целей оценки рисков инновационных проектов на предприятиях ОПК.

Методика оценки рисков состоит из этапов, представленных на рис. 2.

Таким образом, оценка рисков инновационных проектов имеет особое значения для продуктивной деятельности предприятий ОПК и реализации инновационных проектов, поскольку устойчивость к рискам определяет результаты инновационного проекта, его качество и конкурентоспособность, устойчивость к кризисным явлениям.

### **Библиографические ссылки**

1. Казанцев А. К., Серова Л. С. Основы производственного менеджмента : учеб. пособие. М. : Инфра-М. 2002. 542 с.
2. Красникова Е. О., Евграфова И. Ю. Инновационный менеджмент. М. : О'кей-книга. 2009. 84 с.
3. Грибалев Н. П., Игнатъева И. Г. Бизнес-план: практическое руководство. СПб. : АО Белл, 1994. 158 с.
4. Кауфман Х. Р. Тактика успеха в бизнесе и науке: творчество, деньги, слава / пер. с англ. М. : Интеллект, 1993. 159 с.
5. Агарков С. А., Кузнецова Е. С., Грязнова М. О. Инновационный менеджмент и государственная инновационная политика. М. : Академия естествознания, 2011. 143 с.
6. Агафонова И. П. Характеристика и классификация рисков инновационного проекта [Электронный ресурс]. URL: [http://innovbusiness.ru/content/document\\_r\\_6B05514E-3432-4189-B999-4B53339E30E3.html](http://innovbusiness.ru/content/document_r_6B05514E-3432-4189-B999-4B53339E30E3.html) (дата обращения: 15.02.2015).
7. Ильенкова С. Д. Инновационный менеджмент. 3-е изд., перераб. и доп. М. : Инфра-М. 2007. 335 с.
8. Кошечкин С. А. Концепция риска инвестиционного проекта [Электронный ресурс]. URL: <http://www.aup.ru/articles/investment/1.htm>. (дата обращения: 15.02.2015).
9. Валдайцев С. В. Управление инновационным бизнесом : учеб. пособие для вузов. М. : Юнити-Дана, 2001. 343 с.

© Бревнов В. Г., 2015

### **РИСК БАНКРОТСТВА: ПОНЯТИЕ И ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА**

*Раскрываются проблемы, связанные с определением понятия «риск банкротства», особенностями его диагностики, формирования и учета резерва риска возникновения угрозы банкротства предприятиями, осуществляющими свою деятельность в условиях экономического кризиса.*

*Ключевые слова: экономический кризис, риск банкротства, учет риска банкротства.*

I. G. Vasina

Saint-Petersburg State University of Economy, Saint-Petersburg, Russian Federation

### **BANKRUPTCY RISK: DEFINITION AND ACCOUNTING PROBLEMS**

*The article are exposed the problems associated with the “bankruptcy risk” determination, features of its diagnostics and forming and accounting the reserve bankruptcy risk of enterprises operating in the economic crisis.*

*Keywords: economic crisis, bankruptcy risk, accounting of bankruptcy risk.*

В современных экономических условиях деятельность предприятия постоянно сопровождается различными рисками. Можно отметить, что риск является основным элементом предпринимательской деятельности. Рискованность представляет собой свойство любой коммерческой сделки, поскольку фактическая эффективность ее в момент заключения неизвестна.

Развитие рыночных отношений в значительной мере будет способствовать и усилению конкуренции в различных сферах предпринимательской деятельности. Чтобы удержаться на рынке в сложившихся условиях, предприятия вынуждены внедрять новые способы ведения бизнеса, что, в свою очередь, приводит к увеличению рисков.

Вполне очевидно, что в условиях усиления их давления на деятельность предприятия возникает стремление к поиску путей управления рисками.

Можно отметить, что к одной из самых сложных проблем, которые порой требуют срочного решения, выступает ранняя диагностика риска банкротства предприятия, что обусловлено необходимостью получения некоторого времени для принятия управленческого решения, а также погашения инерции достижения прежних целей анализируемого предприятия.

Интерес к методике расчета и оценке риска банкротства действующего предприятия, либо предприятия, в которое предполагается инвестировать средства в определенном периоде времени, проявляют как собственники, столкнувшиеся с необходимостью оценки эффективности деятельности предприятия, так и инвесторы, оценивающие эффективность новых сфер вложения капитала.

При этом, как правило, в процессе жизнедеятельности предприятия не уделяют внимания оценке финансового положения, что приводит к «упущению» ситуации и впоследствии к невозможности оздоровления экономического положения, введению процедуры банкротства. Эта проблема имеет, помимо экономического, еще и социаль-

ный аспект. Банкротство предприятия способствует высвобождению значительных трудовых ресурсов, что ложится бременем на госбюджет.

В экономической литературе достаточно редко раскрываются методики оценки риска возникновения банкротства предприятия. В основном внимание авторов сосредоточено на описании и попытке применения к деятельности российских предприятий зарубежных методик, разработанных Э. Альтманом, У. Бивером, Р. Таффлером и др. Вопросы организации учета риска банкротства в литературе практически не встречаются.

Между тем усложнение работы предприятий в условиях снижения экономического роста, увеличения инфляционных тенденций, действия внешних негативных факторов ставят вопрос о формировании и учете резерва на случай предупреждения риска возникновения банкротства.

Что касается риска банкротства, то он практически не рассматривается самостоятельно. Как правило, данная категория описывается как разновидность предпринимательского риска.

В. М. Гранатуров подчеркивает, что основной характеристикой предпринимательского риска выступает неопределенность конечного результата деятельности предприятия в связи с влиянием объективных и/или субъективных факторов, которые не были учтены при планировании [2, с. 14]. Риск с точки зрения неопределенности рассматривается и в работах других авторов. В частности, М. Б. Алексеева неопределенность увязывает с неустранимым воздействием большого количества внешних и внутренних факторов рыночной среды на деятельность предприятия, которые достаточно сложно прогнозировать и оценивать [1, с. 263].

Если рассматривать основные характеристики риска, то, по нашему мнению, к ним можно отнести вероятностный характер событий, которые способствуют возникновению риска, и вероятный характер возникновения убытков, являющихся результатом риска. Безусловно, эти характеристики применимы и к риску возникновения угрозы банкротства.

Нельзя не согласиться с мнением Д. В. Сухарева и других отечественных экономистов о том, что проблема количественной оценки риска возникновения банкротства должна быть рассмотрена комплексно, поскольку сегодня в литературе рассматриваются лишь отдельные ее аспекты [3].

Анализ деятельности предприятия при угрозе возникновения банкротства может включать расчет таких коэффициентов, как коэффициент текущей ликвидности, капитализации, структурное соотношение активов и пассивов предприятия, финансовой независимости и других, в зависимости от выбранной методики. Но при этом расчет количественной величины риска угрозы возникновения банкротства должен производиться с учетом условий деятельности предприятия, включая кредитные и налоговые условия, которые тоже несут в себе элемент неопределенности.

Определение, наиболее полно отражающее понятие «риска банкротства», приводит Г. А. Хайдаршина, которая рассматривает риск угрозы возникновения банкротства как «фундаментальное понятие, отражающее вероятность утраты предприятием способности в полном объеме удовлетворить требования кредиторов, а также исполнить обязанность по уплате обязательных платежей в ходе реализации принятого решения в ситуации неопределенности внешней среды» [4]. Результаты возникновения риска банкротства проявляются в виде финансовых потерь и невозможности впоследствии осуществлять предпринимательскую деятельность. Решения, связанные с выходом из сложившейся ситуации, также принимаются в условиях неопределенности, когда последствия предпринимаемых действий носят вероятностный характер.

Таким образом, данное определение основано на вероятностном подходе, что, в свою очередь, позволяет при рассмотрении порядка бухгалтерского учета количест-

венной величины риска возникновения банкротства использовать положения ПБУ8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

В литературе, как правило, порядок бухгалтерского учета рисков рассматривается с точки зрения учета операций по их страхованию. В этом случае в учете возникает кредиторская задолженность по заключенному договору. Однако в условиях экономического кризиса страхование любых предпринимательских рисков, в том числе риска банкротства, является очень затратной статьей для предприятий. Кроме того, страховые компании не во всех случаях соглашаются на заключение этих договоров в связи с повышенной степенью вероятности возникновения этих рисков и необходимости исполнения обязательств по выплате страхового возмещения.

В процессе жизнедеятельности предприятий в учете могут возникать убытки, которые существенно ухудшают финансовые показатели деятельности. В этой связи предприятиям целесообразно проводить постоянный анализ этих показателей с целью выявления риска возникновения угрозы банкротства. При возникновении признаков, представляющих угрозу для предприятия, с нашей точки зрения, целесообразно начать формирование резерва для покрытия возможных убытков.

Действующая практика использования бухгалтерских счетов не позволяет предприятиям, без согласования с Министерством финансов РФ, использовать свободные номера счетов при отражении хозяйственных операций. В этой связи, для обеспечения достоверности учетной информации о величине резерва, формируемого под возможные убытки, связанные с риском возникновения угрозы банкротства, которая представляется пользователям бухгалтерской отчетности, с нашей точки зрения, целесообразно использовать счет 96 «Оценочные обязательства», к которому открывается отдельный субсчет.

При этом величина резерва, формируемая в составе оценочных обязательств, определяется по правилам, определяемым предприятием самостоятельно, на основании выбранной методики. В соответствии с требованиями законодательства сумма сформированного резерва может дисконтироваться в случае, если период, на который формируется данный резерв, составляет более 12 месяцев.

В целях представления достоверной информации в бухгалтерской отчетности целесообразно раскрывать в примечаниях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах порядок расчета количественной величины риска банкротства, суммы сформированного резерва на покрытие убытка, использованного резерва, суммы резерва на конец отчетного периода, величины резерва, включаемой в состав прочих доходов организации в связи с устранением угрозы банкротства. При этом информация может раскрываться как в текстовом, так и в табличном формате.

Еще одной существенной проблемой учета возможных последствий риска банкротства является невозможность учета расходов по формированию резерва для покрытия будущих убытков при налогообложении прибыли. Именно этот фактор зачастую препятствует принятию решения о формировании резерва для покрытия убытков, связанных с ухудшением положения предприятия на рынке.

### **Библиографические ссылки**

1. Алексеева М. Б., Богачев В. Ф., Котов А. И. Управление инновационным развитием региона: системный подход : монография. СПб. : СпбГИЭУ, 2012. 455 с.
2. Гранатуров В. М. Экономический риск: сущность, методы измерения, пути снижения : учеб. пособие. М. : Дело и сервис, 2010. 208 с.
3. Сухарев Д. В. Оценка и прогнозирование риска банкротства предприятия : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.05. М., 2006. 22 с.
4. Хайдаршина Г. А. Методы оценки риска банкротства предприятия : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10. М., 2009. 22 с.

© Васина И. Г., 2015

В. А. Гальцова, Г. И. Золотарева

Сибирский государственный аэрокосмический университет  
имени академика М. Ф. Решетнева, Российская Федерация, Красноярск

### **ОЦЕНКА КРЕДИТОСПОСОБНОСТИ ПОКУПАТЕЛЯ ПРИ ПРЕДОСТАВЛЕНИИ КОММЕРЧЕСКОГО КРЕДИТА**

*Раскрываются проблемы коммерческого кредитования, применяемого в торговле, связанные с выявлением и минимизацией кредитных рисков. Описывается рекомендуемая для торговых организаций методика оценки кредитоспособности покупателя.*

*Ключевые слова: коммерческий кредит, кредитные риски, методика оценки кредитоспособности покупателя.*

V. A. Galcova, G. I. Zolotareva

Siberian State Aerospace University  
named after academician M. F. Reshetnev, Krasnoyarsk, Russian Federation

### **CREDIT PURCHASER ASSESSMENT UNDER GRANTING CREDIT**

*In the article are revealed the problems of commercial credit, used in the retail trade associated with identifying and minimizing credit risk, described the assess method of credit-worthiness of the purchaser for trade organizations.*

*Keywords: trade credit, credit risks.*

Рост конкуренции, сложные экономические условия вынуждают торговые организации искать новые способы работы с покупателями с целью увеличения своего товарооборота. Не забываются при этом хорошо зарекомендовавшие себя в прошлом методы: предоставление коммерческих кредитов в виде скидки, отсрочки платежа, комиссионной торговли, оплаты векселем, консигнации и т. п.

Возросшая практика предоставления коммерческих кредитов и рост спроса на данный способ реализации товара (готовой продукции) подтверждают устойчивый интерес субъектов торговых отношений к данному виду сделки. Причем авторы хотели бы отметить, что данная ситуация может иметь место как у торговой организации, так и у непосредственного производителя продукции.

В то же время стоит отметить определенные негативные стороны такого рода продаж, которые имеют место наряду с несомненными положительными моментами (ускорение оборачиваемости оборотных средств, сокращение запасов товаров (готовой продукции) и т. п.): риск неоплаты (умышленной/неумышленной) за проданные товары, отсутствие рентабельности сделки или даже обесценивание полученных в установленный срок денежных средств за счет возросшей инфляции.

В таких случаях руководителю торговой организации или производственного предприятия, реализующего свою продукцию, приходится делать непростой выбор: принять риск, связанный с предоставлением коммерческого кредита, или вернуться к проверенным способам реализации товаров (готовой продукции). Кроме того, организациям, предоставляющим коммерческие кредиты, с целью снижения рисков следует проводить оценку платежеспособности покупателей, желающих получить товары на условиях коммерческого кредита.

Основные факторы, которые следует принимать во внимание при решении о предоставлении коммерческого кредита:

- динамика текущего товарооборота (его устойчивое снижение говорит в пользу предоставления коммерческого кредита);
- длительность хранения и количество товара – потенциального предмета сделки (чем больше данного товара находится на складе и чем дольше он там находится без движения, тем проще принять решение в пользу коммерческого кредита);
- затраты на хранение товара (высокие затраты на хранение, охрану и страховку и т. п. также являются весомым аргументом в пользу кредита);
- сроки предоставления коммерческого кредита (чем длиннее срок, тем выше риск по предоставленному кредиту, данный риск должен окупаться хотя бы более высокой продажной ценой товара, либо уплатой процентов) и др.

Исходя из представленных выше факторов, коммерческая организация-продавец с целью снижения рисков, возникающих при реализации товара (готовой продукции) в кредит, должна проанализировать, насколько предстоящая сделка будет для нее выгодной, учитывая тот факт, что сначала товары будут отгружены покупателю, а денежные средства в полном объеме поступят только по истечению определенного договором купли-продажи срока.

В первую очередь следует определить, какие из направлений изменения финансового состояния организации наиболее ей интересны. Например, организация заинтересована в скорейшей продаже крупной партии морально устаревших товаров, так как ожидает поступление нового более современного вида изделий, либо организация заинтересована в увеличении товарооборота, сокращении издержек на хранение товаров и т. п.

Затем следует определить перечень контролируемых показателей.

В качестве таких показателей может быть выбраны доходность сделки, сокращение товарных запасов (запасов готовой продукции), изменение товарооборота и др.

Доходность торговой сделки – это показатель, характеризующий размер прибыли, полученной предприятием на один рубль собственных средств, отвлеченных из оборота для осуществления этой сделки. Алгоритм расчета доходности зависит от типа торговой сделки (разовые, повторяющиеся или непрерывные).

Доходность разовых (приобретение и последующая продажа одной партии товара) и повторяющихся (закупка у одного поставщика ограниченного числа партий одного товара и последующая их продажа) сделок рассчитывается на основании товарно-платежных бюджетов, которые представляют собой графики выполнения операций в рамках торговой сделки. Из этих бюджетов предприятие получает полную информацию о сроках реализации сделки, суммах поступлений и выплат, а также об объеме денежных средств, направляемых на финансирование торговой сделки. В таблице представлена модифицированная авторами форма товарно-платежного бюджета [2].

Аналогичным образом можно рассчитать изменение других показателей и обосновать привлекательность предстоящей сделки.

Затем с целью снижения риска появления в будущем безнадежной дебиторской задолженности по рассматриваемой сделке рекомендуется тщательно проанализировать кредитоспособность заемщика, причем не только на момент предоставления коммерческого кредита, но и в перспективе.

Кредитоспособность – это комплексная правовая и финансовая характеристика заемщика, представленная финансовыми и нефинансовыми показателями, позволяющая оценить его возможность в будущем полностью и в срок, предусмотренный в кредитном договоре, рассчитаться по своим долговым обязательствам перед кредитором, а также определяющая степень риска банка при кредитовании конкретного заемщика [1].

### Товарно-платежный бюджет

Показатель	Отвлечение оборотных средств			Поступление средств			Сумма кредита, руб.	Длительность операции, дни
	Количество товаров	Цена, руб.	Стоимость, руб.	Количество товаров	Цена, руб.	Выручка, руб.		
Получение аванса от покупателя, дата	–							
Отгрузка товара продавцом, дата				–	–	–		
Оплата транспортных услуг, дата				–	–	–		
Оплата складской переработки, дата				–	–	–		
Оплата страховки товара в пути, дата				–	–	–		
Окончательный расчет от покупателя	–							
НДС в бюджет, дата	–	–						
Итого	Стоимость					Выручка		Срок коммерческого кредита

В экономической литературе описано большое количество способов оценки кредитоспособности заемщика. Эти методы различны по перечню показателей, способам их расчета, интерпретации оценок, учитываемым факторам. Их выбор определяется особенностями инфраструктуры банка, его кредитной политикой в отношении своих клиентов, целями и объемом предоставляемых кредитов и другими причинами. Коммерческие банки для оценки кредитоспособности заемщика используют любую доступную им информацию (как внешнюю, как и внутреннюю) о финансово-хозяйственной деятельности заемщика. Такие проверки успешно проводятся банками при предоставлении кредитов в массовом порядке, однако все эти способы зачастую не приемлемы для небольших торговых организаций, так как они даже частично не располагают тем информационным потенциалом, который имеется у банка.

Вопросы оценки финансового положения заемщика решаются каждым банком самостоятельно, они находят свое отражение во внутренних документах банка, в создаваемых методах и рекомендациях. В процессе деятельности банка методические материалы претерпевают определенные трансформации, совершенствуются на предмет наибольшей адаптации как к внешним, так и внутренним условиям. Несмотря на то что любое усовершенствование приводит к упрощению либо к усложнению методического материала, конечной целью является оптимизация методов в плане практического применения.

В тоже время изучение современных подходов к оценке кредитоспособности потенциальных клиентов позволило установить ряд способов, которые могли бы быть использованы в практике подготовки решения о предоставлении коммерческого кредита торговыми организациями.

На основе этих способов авторами была разработана методика, предназначенная для оценки кредитоспособности потенциального покупателя торговыми организациями.

Данная методика представляет собой поэтапную проверку определенных признаков, которые характеризуют кредитоспособность потенциальных покупателей.

Каждый этап содержит в себе перечень индикаторов, определяющих уровень кредитоспособности покупателя и документы, которыми этот уровень подтверждается.

Основные этапы рекомендуемой методики оценки кредитоспособности потенциального покупателя следующие:

1. Анализ реальности деятельности предприятия-покупателя.
2. Проверка кредитной истории.
3. Оценка финансового состояния потенциального покупателя.

*Анализ реальности деятельности потенциального покупателя* осуществляется на основе заполненной клиентом анкеты-заявления на приобретение товара по программе коммерческого кредитования, где он укажет определенные данные о предприятии.

Перечень вопросов в анкете составлен таким образом, чтобы продавец, с одной стороны, смог использовать полученные данные для проверки и, с другой стороны, составить на их основе договор купли-продажи товара (готовой продукции).

В целях подтверждения и уточнения указанных в анкете данных покупатель должен предоставить продавцу следующие документы:

- документ, удостоверяющий личность представителя предприятия-покупателя;
- выписка из ЕГРЮЛ;
- реквизиты предприятия-покупателя.

На основании предоставленных документов предприятие-продавец проводит анализ реальности деятельности предприятия-покупателя путем сопоставления представленных данных в анкете клиента с официальными источниками информации (например, официальную регистрацию юридического лица на официальном сайте Федеральной Налоговой и т. п.).

Проверка кредитной истории. Для этой цели можно воспользоваться базой данных Национального бюро кредитных историй, для чего туда (с согласия клиента) делается письменный запрос.

Интерпретация данных поступившего из Национального бюро кредитных историй отчета проводится на основании утвержденных в торговой организации критериев положительной кредитной истории, которые определяются каждой организацией самостоятельно. Общепринятыми признаками положительной кредитной истории считаются следующие: полное отсутствие фактов просрочки, либо наличие фактов просрочки заемщиком сроков уплаты кредита, но не более двух и не более 10 дней.

Оценку финансового состояния потенциального покупателя предприятие-продавец осуществляет на основе его отчета о финансовых результатах за последний отчетный период. Рекомендуется проверить информацию о доходах и расходах покупателя, но можно провести и полноценный анализ его финансового состояния, дополнив перечень запрашиваемых у покупателя видов отчетности бухгалтерским балансом ближайшую отчетную дату.

На основании всей полученной информации формируется заключение о кредитоспособности покупателя.

Методика может быть расширена и усложнена путем введения дополнительных индикаторов и контролируемых финансовых коэффициентов.

При оценке кредитоспособности заемщиков было бы полезно учитывать не только данные предоставленных ими документов, но и внешние признаки возможных проблем в будущем:

- изменения макроэкономической ситуации, в том числе изменения налогового и иного законодательства, которые могут оказать влияние на увеличение риска неполучения денежных средств;
- появления нового персонала в руководстве организацией (новые сотрудники могут иметь иную точку зрения на предстоящую сделку или погашение задолженности);

- планируемая реорганизация организации-покупателя;
- наличие судебных исков или неисполненных обязательств и т. п.

Предлагаемая методика оценки кредитоспособности потенциального покупателя, желающего приобрести товары (готовую продукцию) по программе коммерческого кредитования, позволяет подтвердить достоверность предоставляемых им данных, снизить риски невозврата денежных средств и предотвратить потери от заключения нецелесообразной сделки.

Соответственно решение вопроса эффективного управления коммерческими кредитными рисками с помощью анализа кредитоспособности заемщиков определяет перспективы успешной деятельности коммерческого предприятия на рынке, помогает снизить уровень кредитного риска, а также способствует повышению уровня его конкурентоспособности.

### **Библиографические ссылки**

1. Черник А. А. Методы оценки кредитоспособности коммерческой организации // Сфера услуг: инновации и качество. 2013. № 9.
2. Самочкин В. Н. Учет риска при принятии управленческих решений на этапе формирования бюджета // Менеджмент в России и за рубежом. 2014. № 3.

© Гальцова В. А., Золотарева Г. И., 2015

А. И. Гришаева

Красноярский институт железнодорожного транспорта –  
филиал Иркутского государственного университета путей сообщения,  
Российская Федерация, Красноярск

### **ПРОБЛЕМЫ, СВЯЗАННЫЕ С УЧЕТОМ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ**

*Рассматриваются особенности учета и отражения в отчетности материально-производственных запасов, а также проблемы, связанные с учетом, и пути их решения как в рамках бухгалтерского, так и управленческого учета.*

*Ключевые слова: материально-производственные запасы, материальные затраты, учетная политика, материально-техническое снабжение.*

A. I. Grishaeva

Krasnoyarsk Institute of Railway Transport Branch of the Irkutsk State University  
of Railway Engineering, Krasnoyarsk, Russian Federation

### **PROBLEMS ASSOCIATED WITH ACCOUNTING OF INVENTORIES**

*The article are discussed the features of accounting and reporting the inventories, also the problems related to accounting and ways of its solution within accounting and management accounting.*

*Keywords: inventories, material costs, accounting policy, material supply.*

В числе основных проблем современной социально-экономической жизни на предприятиях наибольшее значение имеют вопросы создания современной системы формирования затрат на производство и контроля за уровнем себестоимости продукции, классификации и группировки затрат на производство по различным признакам и организацию системного выявления производственно-финансового результата.

Материальные затраты имеют наибольший удельный вес в текущих затратах на производство. От того, как на предприятии осуществляется процесс материально-технического снабжения и контроль за соблюдением режима экономии, зависят наиболее важные показатели работы предприятия – объем производства, его рентабельность, а также финансовое состояние и ликвидность.

Материально-производственные запасы представляют собой часть оборотных фондов предприятия – это обязательный элемент процесса производства, основная часть себестоимости продукции, так как они полностью потребляются в каждом производственном цикле предприятия, целиком переносят свою стоимость на готовую продукцию, а также меняют или утрачивают свои потребительные свойства в процессе производства [8].

С запасами связаны две основные бухгалтерские проблемы: проблема учета и проблема отражения в отчетности запасов.

На территории Российской Федерации учет запасов регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, в соответствии с которым к бухгалтерскому учету в качестве материально-производственных запасов принимаются активы, используемые в качестве сырья, материалов и т. п.

при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг); а также активы; используемые для управленческих нужд организации [1].

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 активы стоимостью за единицу до 40 000 руб. или иного лимита, установленного в учетной политике организации, могут отражаться в бухгалтерском учете и отчетности как материально-производственные запасы [2]. При этом в ПБУ 5/01 указано, что к запасам не относятся активы, срок использования которых превышает 12 месяцев. В связи с этим на практике у организаций часто возникает проблема с отражением стоимости данных активов в бухгалтерском учете и отчетности, в первую очередь с порядком списания стоимости таких активов на расходы.

Например, предприятие приобретает спецодежду, стоимость которой за единицу менее 40 000 руб., но предполагаемый срок ее использования превышает 12 месяцев. Согласно классификации материально-производственных запасов, приведенной в ПБУ 5/01, спецодежда – это материалы, используемые для производства продукции, выполнения работ или оказания услуг. Предприятие может организовать учет специальных инструментов, специальных приспособлений, специального оборудования как малоценных активов в порядке, предусмотренном для учета основных средств в соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Подобный порядок учета разрешается устанавливать и для предметов специальной одежды. Данный порядок должен быть прописан в учетной политике организации. При этом списывать инструменты, инвентарь, спецодежду можно будет не сразу, а постепенно. Способ списания компания вправе выбрать сама, например, пропорционально объему выпущенной продукции. Но удобнее выбрать в учетной налоговой политике такой же способ, как и в бухучете, чтобы исключить разницу. Также в учетной политике необходимо лишь оговорить момент начала списания: с месяца передачи в эксплуатацию или в следующем месяце [6].

Еще одна проблема, связанная с учетом материально-производственных запасов, – существование в Российском Плане счетов двух возможных вариантов учета:

- по фактической себестоимости приобретения (заготовления) – применяется счет 10 «Материалы»;

- учетным ценам (плановой себестоимости приобретения или стоимости заготовления) применяются счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимость материальных ценностей».

Так как данные способы учета запасов представляют собой аналогию международному учету, основная проблема заключается в том, что в российских нормативных актах, в отличие от международных, нет взаимосвязи понятий «постоянный учет» и «периодический учет» с применяемыми методиками.

В международной практике использование счета «Закупки» (аналог счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей») связано именно с периодическим проведением инвентаризации, т. е. раз в месяц. Таким образом, в учете в течение периода фактическое движение запасов отражается по учетным ценам с применением счета «Закупки», а на счете «Запасы» (аналог счета 10 «Материалы») по результатам инвентаризации отражаются фактические остатки.

В России на практике часто складывается ситуация, когда искажается экономический смысл отражаемых операций, так как на предприятиях не используется постоянная система проведения инвентаризаций (раз в неделю или на конец дня). Также большинство предприятий еще не осознало необходимости применения счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», отражая запасы с применением счетов 10 «Материалы», 41 «Товары» или отражая запасы в корреспонденции счетов 10 «Материалы» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» без счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». Однако, например, на крупных промышленных предприятиях

ях практически невозможно осуществлять постоянный учет запасов, что свидетельствует о целесообразности применения учетных цен. Использование в учете движения запасов счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» позволяет отказаться от применения средних оценок, так как при данной методике отпуск материалов в производство отражается по учетным ценам в оперативном учете, а по окончании отчетного периода, чаще всего месяца, к учетным ценам присоединяется разница между фактической себестоимостью и договорной ценой материала, т. е. отклонение, учитываемое на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» [8].

Таким образом, в деятельности организаций огромную роль выполняет процесс материально-технического снабжения, своевременность которого обеспечивается четко организованным учетом запасов.

Учет должен обеспечивать руководителей и других заинтересованных лиц необходимой информацией для эффективного управления производственными запасами в целях оптимальных условий для изготовления высококачественной продукции и изыскания резервов снижения ее себестоимости в части рационального использования материалов [7].

В бухгалтерском балансе материально-производственные запасы отражаются по отдельным статьям согласно их классификации, исходя из способа использования в производстве продукции (работ, услуг) и иной деятельности организации. На конец отчетного года материально-производственные запасы отражаются в бухгалтерском балансе по стоимости, определяемой, исходя из используемых методов оценки запасов [7].

В составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию, как минимум, следующая информация:

- методы оценки материально-производственных запасов по их видам;
- последствия изменений в учетной политике методов оценки материально-производственных запасов;
- разница между фактической себестоимостью материально-производственных запасов и их стоимостью возможной реализации, отнесенной на финансовые результаты организации, в случае если у организации на конец отчетного года есть в наличии запасы в оценке, превышающей стоимость их возможной реализации, что может быть связано с уменьшением продажных цен, нанесением ущерба ценностям или если они полностью или частично устарели;
- способы перенесения стоимости малоценных предметов [7].

Также в учетной политике организации должна присутствовать четкая классификация материально-производственных запасов по определенным признакам, что необходимо для своевременной и правильной организации синтетического и аналитического учета.

Содержание материально-производственных запасов связано с определенными затратами, однако при этом предприятиям необходимо их создавать, так как отсутствие запасов может привести еще к большей потере прибыли.

В качестве мероприятий, позволяющих своевременно снабжать производство и эффективно расходовать запасы, можно использовать в рамках управленческого учета системы управления материальными запасами такие, как логистическая и «точно в срок».

Материальные запасы как элемент логистической системы предприятия представлены двумя группами: запасы производственные и запасы товарные, которые, в свою очередь, подразделяют на текущие, страховые и сезонные запасы [4].

В соответствии с классификацией материальных запасов при использовании логистической системы предприниматель может грамотно оценить такие факторы, как:

- возможность колебания спроса;
- сезонные колебания спроса на некоторые виды товаров;
- скидки за покупку крупной партии товаров;

- спекуляция на росте цен;
- снижение издержек, связанных с размещением и доставкой заказа;
- снижение издержек, связанных с производством единицы изделия;
- возможность равномерного осуществления операций по производству и распределению.

Согласно системе «точно в срок» заказ на готовую продукцию подается на последнюю стадию производственного процесса, где производится расчет требуемого объема незавершенного производства, который должен поступить с предпоследней стадии. Аналогично, с предпоследней стадии идет запрос на предыдущий этап производства на определенное количество полуфабрикатов. Материальные ресурсы при этом из внешней среды подаются небольшими партиями непосредственно в нужные точки производственного процесса, а готовая продукция сразу отгружается покупателям [5]. Таким образом, в системе «точно в срок» запасы, как таковые, вообще отсутствуют, что позволяет отказаться от создания складской системы.

Основные преимущества системы «точно в срок» следующие:

- короткий производственный цикл, высокая оборачиваемость активов, в том числе запасов;
- отсутствуют или чрезвычайно низки издержки хранения производственных и товарных запасов.

К основным недостаткам системы «точно в срок» относятся:

- сложность обеспечения высокой согласованности между стадиями производства продукции;
- значительный риск срыва производства и реализации продукции [5].

Таким образом, применение в управленческом учете логистической и «точно в срок» систем управления материальными запасами позволяет рационально организовать процесс управления запасами, что, в свою очередь, положительно повлияет на производство и деятельность организации в целом.

### **Библиографические ссылки**

1. Учет материально-производственных запасов [Электронный ресурс] : Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 5/01 : утв. Приказом Минфина РФ от 9 июня 2001 г. № 44н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Учет основных средств [Электронный ресурс] : Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 6/01 утв. Приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 г. № 26н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Гудзик О. Запасы: международная практика и тенденции к изменению национальных правил учета // Бухгалтерские вести. 2013. № 17.
4. Соколов Я. В. Управленческий учет : учеб. пособие [Электронный ресурс]. URL: <http://znanium.com/bookread.php?book=413297> (дата обращения: 15.05.2015).
5. Юрьева Л. В., Илышева Н. Н., Караваева А. В. Стратегический управленческий учет для бизнеса : учебник. М. : Инфра-М, 2014. 336 с.
6. Учетную политику на 2015 год можно выгодно изменить // Учет. Налоги. Право. 2015. № 1–2.
7. Бухгалтерский учет материально-производственных запасов [Электронный ресурс]. URL: [http://knowledge.allbest.ru/audit/3c0b65635a3ac68b4d53b88521306d36\\_1.html](http://knowledge.allbest.ru/audit/3c0b65635a3ac68b4d53b88521306d36_1.html) (дата обращения: 15.05.2015).
8. Абуева Д. А. Теоретические основы бухгалтерского учета материально-производственных запасов [Электронный ресурс]. URL: <http://www.scienceforum.ru/2014/731/6770> (дата обращения: 15.05.2015).

© Гришаева А. И., 2015

Е. А. Гурова

Сибирский государственный аэрокосмический университет  
имени академика М. Ф. Решетнева, Российская Федерация, Красноярск

**РАСХОД ГОРЮЧЕ-СМАЗОЧНЫХ МАТЕРИАЛОВ:  
ОБОСНОВАНИЕ, ОЦЕНКА, УЧЕТ**

*Рассмотрены основные проблемы обоснования расхода горюче-смазочных материалов организации, осуществляющих грузоперевозки автомобильным транспортом.*

*Ключевые слова: расходы на приобретение горюче-смазочных, нормирование затрат.*

E. A. Gurova

Siberian State Aerospace University  
named after academician M. F. Reshetnev, Krasnoyarsk, Russian Federation

**EXPENDITURE OF FUELS AND LUBRICANTS:  
RATIONALE, ESTIMATE, ACCOUNTING**

*In the article are considered the main problems of fuels and lubricants expenditure for the trucking organization.*

*Keywords: fuel and lubricants acquisition costs, regulation costs.*

Современное общество постоянно развивается, совершенствуется транспортная отрасль. Состояние транспортной отрасли влияет на динамику и структуру объемов производства, платежеспособность предприятий и, как следствие, благосостояние населения России.

Ежедневно тысячи грузовиков перевозят тонны грузов из одного населенного пункта в другой по всей стране. По данным Федеральной службы государственной статистики Российской Федерации за 2014 год на автомобильные грузоперевозки к концу года пришлось 67,5 % всего объема перевезенных грузов в России. В натуральном выражении этот показатель составил 306,6 млн тонн [6].

Развитие экономики приводит к росту объемов транспортных перевозок, и наоборот, высокие показатели по перевозкам и высокие возможности транспортной отрасли положительно влияют на состояние экономики и темпы роста на региональном уровне.

На сегодняшний день в Российской Федерации функционируют около 50 тыс. предприятий, предоставляющих услуги автомобильных грузоперевозок. И всем им для достижения цели в получении максимальной прибыли необходимо снижать удельные затраты на грузоперевозки.

Одной из основных статей расходов автотранспортных предприятий являются расходы на горюче-смазочные и прочие эксплуатационные материалы.

К горюче-смазочным материалам (далее – ГСМ) относятся:

- топливо (бензин, дизельное топливо, сжиженный нефтяной газ, сжатый природный газ);
- смазочные материалы (моторные, трансмиссионные и специальные масла, пластичные смазки);
- специальные жидкости (тормозные и охлаждающие) [5].

Организация, имеющая в собственности, аренде или безвозмездном пользовании автомобили и использующая их в своей деятельности для извлечения доходов, может отнести на себестоимость расходы по ГСМ, тем самым уменьшив базу по налогу на прибыль.

В соответствии с пп. 5 п. 1 ст. 254 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) предприятие может учитывать расходы на приобретение ГСМ в составе материальных расходов либо, согласно пп. 11 п. 1 ст. 264 НК РФ, в составе прочих расходов, таких как расходы на содержание служебного транспорта в зависимости от назначения используемого транспорта [4].

На основании п. 1 ст. 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком, а под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме [1].

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода [1]. Следствием чего является тот факт, что на предприятиях, оказывающих услуги по перевозке грузов, ведение бухгалтерского учета расходов ГСМ для целей налогообложения прибыли является необходимостью.

Списание стоимости ГСМ на затраты производится по мере их расходования в фактических объемах на основании надлежаще оформленных соответствующих первичных документов в общеустановленном порядке.

По мнению Минфина РФ (Письма от 03.06.2013 № 03-03-06/1/20097, от 03.09.2010 № 03-03-06/2/157), при определении обоснованности затрат на приобретение ГСМ при исчислении налога на прибыль налоговое законодательство не содержит ограничений по учету расходов на ГСМ и конкретного перечня первичных документов, непредставление которых является основанием для отказа налогоплательщику в учете в составе расходов фактически понесенных затрат. Вместе с тем при определении обоснованности произведенных затрат на приобретение топлива для служебного автомобиля налогоплательщик вправе учитывать методические рекомендации «Нормы расхода топлив и смазочных материалов на автомобильном транспорте», введенные Распоряжением Министерства транспорта РФ от 14.03.2008 № АМ-23-р (далее – Методические рекомендации).

Методические рекомендации в редакции от 14.05.2014 (Распоряжение Минтранса РФ № НА-50-р) содержат базовые нормативы расхода топлива для 91 модели (с модификациями) легковых автомобилей российского производства и более 800 иностранного производства, но в то же время не охватывают весь перечень используемых автомобилей, поэтому организация вправе самостоятельно установить нормы расходования ГСМ. Организация может при их разработке исходить из технических характеристик конкретного автомобиля, времени года, сложившейся статистики, актов контрольных замеров расхода топлива и смазочных материалов на километры пробега, составленных представителями организаций или специалистами автосервиса по ее поручению, и др. Можно учитывать при их разработке простои в пробках, сезонные колебания потребления топлива и другие корректирующие коэффициенты [5].

Также затраты на приобретение топлива можно учесть для целей налогообложения прибыли расходов на ГСМ в размере фактически понесенных затрат при условии их обоснованности (Постановление ФАС Центрального округа от 04.04.2008 № А09-3658/07-29, ФАС Северо-Кавказского округа от 15.12.2010 № А53-3254/2010) [3].

В то же время существует судебная практика, в соответствии с которой при определении норм расхода топлива налогоплательщику следует руководствоваться соответ-

ствующей технической документацией или информацией, предоставляемой заводом-изготовителем автомобиля, если для автомобилей не утверждены нормы расхода топлива и смазочных материалов указанным Распоряжением Минтранса РФ. (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 01.12.2008 № Ф04-7500/2008 (16942-А27-37).

Вследствие этого компании не вправе списывать в расходы стоимость ГСМ в размере фактически понесенных затрат даже при наличии должным образом оформленных путевых листов и кассовых чеков автозаправочных станций.

И в случае судебного решения в пользу налоговой инспекции потери компании могут составить до 30 % от стоимости топлива, потребленного сверх нормы. Кроме того, потери компании составят затраты, связанные с участием персонала компании при разрешении налогового спора [2].

Поэтому организациям, осуществляющим грузоперевозки автомобильным транспортом рекомендуется:

1) разработать и утвердить локальным актом собственные нормы расхода топлива, смазочных материалов и специальных жидкостей для транспорта, используемого с учетом его технологических и иных особенностей эксплуатации;

2) использовать эти нормы как экономически обоснованные в целях налогообложения согласно НК РФ и для целей бухгалтерского учета для списания ГСМ. Это позволит избежать судебных споров и штрафных санкций со стороны налоговых органов.

### **Библиографические ссылки**

1. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 05 авг. 2000 г. № 117-ФЗ (принят ГД ФС РФ 19.07.2000). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. Семенихин В. В. Перевозки и автотранспорт. 3-е изд. М. : ГроссМедиа, РОСБУХ, 2013. 1030 с.

3. Сулова Ю. А. Расходы на ГСМ: учет и налогообложение // Бухгалтерский учет. 2013. № 8. С. 21–27.

4. Манохова С. В. Нормы расхода топлива – теперь в новой редакции // Торговля: бухгалтерский учет и налогообложение. 2014. № 7. С. 67–72.

5. Фомичева Л. П. Учет расходов на ГСМ [Электронный ресурс]. URL: <http://www.audit-it.ru/articles/account/assets/a11/42416.html> (дата обращения 05.03.2015).

6. О перевозках грузов и грузооборот автомобильного транспорта : официальная статистика / Публикации / Каталог публикаций / Периодические издания / Информация для ведения мониторинга социально-экономического положения субъектов Российской Федерации или социально-экономическое положение федеральных округов [Электронный ресурс]. URL: [http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat\\_main/rosstat/ru/statistics/enterprise/transport](http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/enterprise/transport) (дата обращения 05.03.2015).

© Гурова Е. А., 2015

К. В. Девяева

Сибирский государственный аэрокосмический университет  
имени академика М. Ф. Решетнева, Российская Федерация, Красноярск

### **АНАЛИЗ ПОНЯТИЯ «ДЕБИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ»**

*Проведен анализ и классифицированы трактовки понятия «дебиторская задолженность». Предложен авторский подход, дополняющий и уточняющий определение «дебиторская задолженность».*

*Ключевые слова: дебиторская задолженность, сделка, классификация дебиторской задолженности.*

K. V. Devyayeva

Siberian State Aerospace University  
named after academician M. F. Reshetnev, Krasnoyarsk, Russian Federation

### **ANALYSIS OF RECEIVABLES DETERMINATION**

*In the article are analyzed and classified the determinations of receivable, adduced the author's complementary approach, reinforce and clarify the definition of receivables.*

*Keywords: receivables, transaction, classification of receivables.*

С переходом российской экономики на рыночные отношения и в связи с ухудшением финансового положения не только экономических субъектов, но и экономического и финансового состояния экономики страны и мировой экономики в целом, одной из главных целей для экономических субъектов стал контроль над эффективностью управления оборотными средствами на уровне организации.

Оборотные средства (оборотный капитал) – это активы предприятия, возобновляемые с определенной регулярностью для обеспечения текущей деятельности, вложения в которые как минимум, однократно оборачиваются в течение года или одного производственного цикла. Оборотные средства включают в себя производственные запасы предприятия, денежные средства, краткосрочные финансовые вложения, дебиторскую задолженность и прочие оборотные активы [12, с. 509].

При изучении данного вопроса, сложилось большое количество мнений о составе и структуре дебиторской задолженности. В настоящее время принято выделять четыре основных подхода к определению данного понятия [6–9] (рис. 1).

Юридический подход предусматривает дебиторскую задолженность как сумму долгов третьих лиц перед предприятием. Это положение поддерживали следующие ученые: И. А. Бланк, В. В. Ковалев, В. П. Астахов, а также подтверждены Гражданским Кодексом РФ [1; 6; 9; 12].

Второй подход к определению понятия «дебиторская задолженность», или «экономико-правовая», рассматривает ее как часть имущества, активов хозяйствующего субъекта. В данном направлении известны такие фамилии, как К. Лебедев, П. С. Безруких [8; 13].

Третий подход – «экономический», рассматривает дебиторскую задолженность как кредит, предоставляемый хозяйствующим субъектом своим дебиторам. В данном подходе наиболее весомый вклад в изучение понятия «дебиторская задолженность» вложил М. Л. Пятов [14].

Четвертый подход – «бухгалтерский». Он базируется на том положении, что с позиций бухгалтерского учета обязательство представляет собой факт хозяйственной жизни, информация о котором должна быть определенным образом отражена в регистрах бухгалтерского учета. Основными представителями данного подхода являются В. Б. Ивашкевич, И. М. Семенова [11].

Для удобной систематизации информации была сформирована таблица.

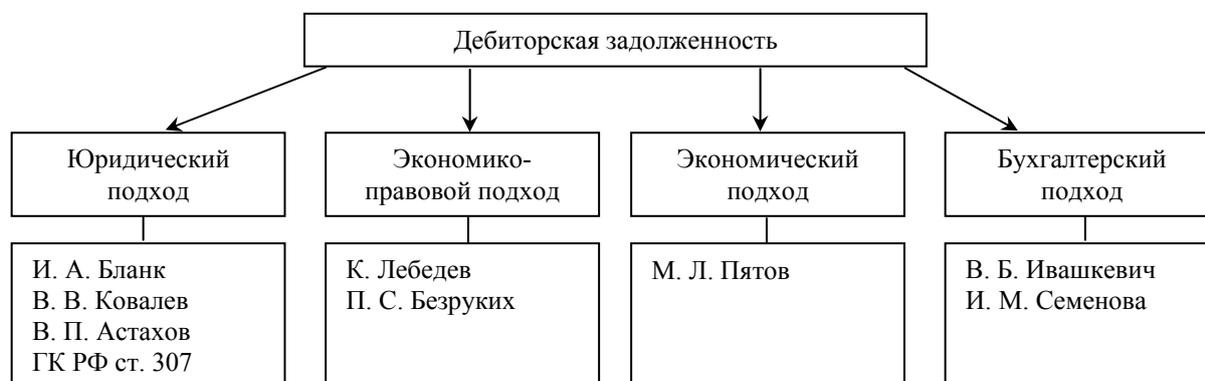


Рис. 1. Основные подходы к пониманию понятия «дебиторская задолженность»

#### Основные трактовки понятия «дебиторская задолженность» и их недостатки

Подход к изучению	Авторы	Определение дебиторской задолженности	Недостаток
Юридический	И. А. Бланк В. В. Ковалев	Дебиторская задолженность – это сумма задолженности в пользу предприятия, представленная финансовыми обязательствами юридических и физических лиц [9, с. 671], [12, с. 156]	Не является исчерпывающим списком возможных дебиторов. Помимо юридических и физических лиц в качестве дебитора могут выступать налоговые органы, которые, согласно ст. 78 и 79 НК РФ, несут обязательства по возврату налогоплательщикам излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, сборов и пени [2]
	В. П. Астахов	Дебиторская задолженность – это обязательства других предприятий, организаций, являющихся юридическими лицами, или отдельных граждан (физических лиц) перед данным предприятием. Эти обязательства возникают в связи с предоставлением им продукции или денежных средств (в виде займов, подотчетных сумм и т. п.), выполнением работ, оказанием услуг. Таких участников по обязательствам принято называть дебиторами [6, с. 232]	Перечень оснований возникновения дебиторской задолженности является неполным, в частности, не упоминается о возникновении дебиторской задолженности в результате ущерба, причиненного предприятию третьим лицом
	ГК РФ ст. 307	В силу обязательства одно лицо (должник) обязано совершить в пользу другого лица (кредитора) определенное действие, как то: передать имущество, выполнить работу, уплатить деньги и т. п., либо воздержаться от определенного действия, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанности» [1]	

Подход к изучению	Авторы	Определение дебиторской задолженности	Недостаток
Экономико-правовой	К. Лебедев П. С. Безруких	Дебиторская задолженность – это входящие в состав имущества организации ее имущественные требования к другим лицам, являющимся ее должниками в правоотношениях, возникающих из различных оснований [8, с. 486], [13, с. 36]	Дано общее определение, исходя из которого весьма трудно сделать вывод о структуре дебиторской задолженности и оснований для ее возникновения
Экономический	М. Л. Пятов	Дебиторская задолженность – это отраженные на счетах расчетов обязательства перед предприятием сторонних лиц – покупателей, работников, займополучателей, бюджета [14, с. 124]	
Бухгалтерский	В. Б. Ивашкевич И. М. Семенова	Дебиторская задолженность представляет собой сумму долгов, причитающихся организации от юридических или физических лиц в результате хозяйственных отношений между ними, или, иными словами, отвлечения средств из оборота организации и использования их другими организациями или физическими лицами	
	А. А. Володин	Дебиторская задолженность – это один из видов оборотных активов предприятия; неполученная часть его выручки от продаж; отдельный вид обязательств, возникающий из договора, а также вследствие причинения вреда и иных оснований» [10, с. 123]	
	Ю. А. Бабаев А. М. Петров	Дебиторская задолженность – это кредит, полученный от поставщиков и подрядчиков, когда организация, покупатель получает товары и услуги от контрагентов без требования о незамедлительной оплате [7, с. 58]	Не является исчерпывающим список возможных дебиторов. Помимо юридических и физических лиц в качестве дебитора могут выступать налоговые органы, которые, согласно ст. 78 и 79 НК РФ, несут обязательства по возврату налогоплательщикам излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, сборов и пени [2]

Все данные выше определения дебиторской задолженности являются взаимодополняющими друг друга, каждое из них в той или иной мере характеризует данное понятие вне зависимости от подхода к изучению. В научной литературе при составлении определения понятия «дебиторская задолженность» используется сразу несколько подходов для наиболее полного и точного понимания.

Для наиболее полного понимания термина «дебиторская задолженность» необходимо определить перечень оснований возникновения дебиторской задолженности и перечень возможных дебиторов.

Существует множество оснований для возникновения понятия «дебиторская задолженность». Однако все их можно разделить на три группы. Основанием возникновения понятия «дебиторская задолженность» могут служить договор, закон или деликт. По каждому из этих случаев в бухгалтерском учете действуют специальные правила относительно момента признания обязательств.

До вступления в силу Федерального Закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», по общему правилу обязательства, вытекающие из заключенного предприятием договора, отражались в бухгалтерском учете с момента исполнения договора одной из сторон. До этого момента обязательства, вытекающие из договоров предприятия, не начатых исполнением, для целей бухгалтерского учета характеризовались как условные, т. е. не реконструировались в учете как дебиторская и кредиторская задолженность. Исключением из правила отражения в учете договорных обязательств с момента начала исполнения соответствующих сделок служил порядок учета расчетов по учредительному договору. Обязательство учредителей по внесению определенных в учредительном договоре вкладов отражалось и отражается в бухгалтерском учете на основании подписанного учредительного договора, устава в соответствующей его части, еще не начатого исполнением.

В соответствии с ФЗ ст. 3 № 402 ФЗ «О Бухгалтерском учете», установлено, что одним из видов фактов хозяйственной жизни являются сделки. В соответствии с ГК РФ ст. 160 договор является обязательной формой сделки, следовательно, сделка является одним из случаев возникновения дебиторской задолженности.

В отличие от договорных, обязательства, непосредственным основанием которых выступает закон, отражаются в бухгалтерском учете с момента их возникновения, независимо от степени исполнения. Примером таких обязательств является задолженность государства перед предприятием по возмещению (зачету) налоговых платежей, отражению суммы начисленных налогов [6].

Деликт является основанием возникновения обязательства только в том случае, когда деликтный ущерб подлежит возмещению лицом, его причинившим, или кем-либо за это лицо. При этом сумма обязательства определяется не размерами ущерба, а размером его возмещения. Обязательство, основанием которого является деликт, возникает и отражается в учете с момента признания обязанности возместить деликтный ущерб либо нанесшим его лицом, либо судом на основании иска лица, которому ущерб был нанесен [6].

В целях уточнения понятия «дебиторская задолженность» целесообразно классифицировать ее по ряду признаков (рис. 2).

Классификация дебиторской задолженности по срочности является необходимой вследствие того, что данная классификация дает возможность определить специфику источников формирования дебиторской задолженности, а также с увеличением срока дебиторской задолженности возрастает риск ее невозврата и отнесения ее к типу безнадежной [7; 11].

Классификация по своевременности исполнения обязательств проводится для контроля за погашением и возвратом образовавшейся дебиторской задолженности, для анализа уровня платежеспособности и ликвидности предприятия. Просроченная задолженность подразделяется, в свою очередь, на истребованную и неистребованную. Истребованной считается задолженность, по возврату которой организация, кредитор предприняла все предусмотренные законодательством меры (направление претензионных писем, подача искового заявления в суд), неистребованной – задолженность, для возврата которой организация, кредитор не предприняла всех необходимых действий [7; 11].

Классификация по признаку отражения в бухгалтерской финансовой отчетности экономического субъекта проводится в соответствии с ПБУ 4/99. Данная классифика-

ция позволяет классифицировать долги дебиторов по источникам их образования, видам обязательств, характеру задолженности. Именно отражение в бухгалтерском балансе, дает руководству предприятия наиболее полное и точное понимание о состоянии управления дебиторской задолженности на предприятии [7; 11].



Рис. 2. Классификация дебиторской задолженности

Классификация по степени обеспечения необходима для проведения анализа дебиторской задолженности с точки зрения ее непогашения. Критериями для оценки уровня риска могут выступать ликвидность и стоимость предоставленного залога, финансовое состояние поручителя или банка, предоставившего гарантию [7; 11].

По возможности взыскания дебиторская задолженность необходима для анализа влияния дебиторской задолженности на финансовый результат деятельности предприятия, которое выражается в следующем:

- расходы предприятия увеличиваются на сумму списанной безнадежной дебиторской задолженности;

- в бухгалтерском учете по долгам, возникающим в связи с неоплатой в срок реализованной продукции, выполненных работ и оказанных услуг, может создаваться резерв по сомнительным долгам, что уменьшает прибыль предприятия на сумму просроченной дебиторской задолженности до ее списания;

- в налоговом учете налогоплательщики также имеют право создавать резерв по сомнительным долгам, при этом данный резерв уменьшает налогооблагаемую базу по налогу на прибыль;

- доходы предприятия увеличиваются на сумму процентов, начисляемых на сумму дебиторской задолженности [8; 9].

На основании проведенного исследования сделан вывод о том, что «дебиторская задолженность» – это достаточно обширное понятие, которое трактуется не только с экономической точки зрения, но исходя из других подходов. Именно комплексный взгляд на данное понятие, дает возможность сформировать наиболее точно и полно понятие «дебиторская задолженность».

Дебиторская задолженность – это денежные средства, временно извлеченные из хозяйственного оборота фирмы и предоставленные во временное пользование на основании сделки, деликта или закона, другим юридическим, физическим лицам, бюджету и государственным внебюджетным фондам.

Дебиторская задолженность может возникать на основании договора, закона или деликта и оказывает существенное влияние на финансовый результат хозяйственной деятельности предприятия.

### **Библиографические ссылки**

1. Российская Федерация. Законы. Гражданский Кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон № 230-ФЗ от 18.12.2006 г. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 25.12.2014).

2. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон № 117-ФЗ от 05.08.2000 г. [Принят ГД ФС РФ 19.07.2000 г.: в ред. от 28.12.2010 г. № 404-ФЗ]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 25.12.2014).

3. Бухгалтерская отчетность организации. ПБУ 4/1999 : Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 25.12.2014).

4. Расходы организации. ПБУ 10/1999 : Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 33н [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 28.04.2014).

5. Доходы организации. ПБУ 9/1999 : Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 33н [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 25.12.2014).

6. Астахов В. П. Бухгалтерский финансовый учет : учебник для вузов. 3-е изд., перераб. и доп. М. : МарТ, 2012. 960 с.

7. Бабаев Ю. А. Бухгалтерский финансовый учет : учебник для вузов. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Вузовский учебник, 2012. 525 с.

8. Безруких П. С. Бухгалтерский учет : учеб. пособие. 4-е изд. М. : Бухгалтерский учет. 2013. 719 с.
9. Бланк И. А. Управление активами : учеб. пособие. Киев : Ника-Центр, 2013. 720 с.
10. Володина А. А. Управление финансами (Финансы предприятия) : учебник для вузов. М. : Инфра-М, 2013. 504 с.
11. Ивашкевич В. В. Бухгалтерский учет : учеб. пособие. М., 2013. 528 с.
12. Ковалев В. В. Введение в финансовый менеджмент : учеб. пособие. М. : Финансы и статистика, 2012. 768 с.
13. Лебедев К. Понятие, правовой режим и механизм реализации дебиторской задолженности // Хозяйство и право. 2012. № 4. С. 35–42.
14. Пятов М. Л. Управление обязательствами организации : учебник. М. : Финансы и статистика, 2013. 256 с.

© Девяева К. В., 2015

А. А. Елистратова

Сибирский государственный аэрокосмический университет  
имени академика М. Ф. Решетнева, Российская Федерация, Красноярск

## **АНАЛИЗ РЫНКА СТРАХОВАНИЯ В УСЛОВИЯХ КРИЗИСНЫХ ЯВЛЕНИЙ**

*Проанализированы данные 2014 года по страхованию, приведены рейтинги убыточных регионов, представлен прогноз на текущий год, рассчитан рейтинг убыточности обязательного страхования гражданской ответственности (ОСАГО) для крупнейших страховых компаний России.*

*Ключевые слова: страхование, анализ ОСАГО.*

A. A. Elistratova

Siberian State Aerospace University  
named after academician M. F. Reshetnev, Krasnoyarsk, Russian Federation

## **ANALYSIS INSURANCE MARKET IN CRISIS CONDITIONS**

*In article are analyzed the insurance data of 2014, adduced the ratings of unprofitable regions, submitted the forecast for the current year, calculated the rating of rating loss liability insurance (LI) for the largest insurance companies of Russia.*

*Keywords: insurance, analysis of LI.*

Экономическая ситуация в стране оказывает больше влияние на российский рынок страхования. Замедление темпов роста собираемой премии, снижение потребительского спроса и кредитования населения, снижение курса рубля привели к росту убыточности страховщиков.

Кроме влияния очевидных негативных факторов, характерных для экономики в целом, в самой отрасли накопилось немало проблем. ОСАГО, несмотря на осеннее повышение тарифов, продолжает оставаться убыточным. Новых подходов требуют вопросы страхования туроператоров, а также судебной практики по автострахованию [1].

По итогам прошлого года, согласно отчету «Росгосстраха», рост страховой премии в IV квартале 2014 г. оказался наименьшим с кризисного 2009 г. – всего 7,8 % по сравнению с IV кварталом прошлого года. При 10 %-й инфляции происходит сокращение рынка в реальном исчислении. В условиях кризиса население предпочло сократить расходы на крупные инвестиционные покупки, к которым часто «привязано» страхование в виде необходимого дополнения [2].

В Сибирском федеральном округе в 2014 г. рост рынка страхования составил 8,8 % (для сравнения: темп роста общероссийского рынка составляет 8 %). Однако динамика в различных сегментах рынка и источники роста в Сибири заметно отличаются.

Если смотреть на результаты года, то можно отметить, что в нашем регионе, в отличие от России в целом, спад показывают сегменты добровольного медицинского страхования и каско. По итогам прошедшего года падение составило 6,8 % и 2,4 % соответственно.

Проведя анализ данных Центрального Банка России за последние два года, можно увидеть, что у большинства страховых компаний увеличились выплаты по сравнению с 2013 г. (табл. 1).

Таблица 1

## Выплата и сборы по ОСАГО за 2013–2014 гг.

№ п/п	Название страховой компании	Выплаты по ОСАГО, тыс. руб.		Темп роста, %	Абсолютное отклонение, тыс. руб.	Сборы по ОСАГО, тыс. руб.		Темп роста, %	Абсолютное отклонение, тыс. руб.	Уровень убыточности, %	
		2013 г.	2014 г.			2013 г.	2014 г.			2013 г.	2014 г.
1	РОСГОССТРАХ	19 041 986	16 844 693	88,46	2 197 293	39 195 714	36 650 567	93,51	2 545 147	48,58	45,96
2	ИНГОССТРАХ	5 824 026	3 711 065	63,72	2 112 961	12 159 854	5 384 063	44,28	6 775 791	47,90	68,93
3	РЕСО-ГАРАНТИЯ	5 636 573	5 710 543	101,31	73 970	10 324 285	11 878 121	115,05	1 553 836	54,60	48,08
4	ВСК	3 495 704	3 770 325	107,86	274 621	7 044 419	5 860 585	83,19	1 183 834	49,62	64,33
5	СОГЛАСИЕ	2 717 788	3 369 571	123,98	651 783	5 209 704	4 868 722	93,45	340 982	52,17	69,21
6	АЛЬФАСТРАХОВАНИЕ	2 173 577	3 198 793	147,17	1 025 216	5 141 984	3 837 208	74,63	1 304 776	42,27	83,36
7	АЛЪЯНС	1 911 420	2 930 853	153,33	1 019 433	3 329 875	1 923 747	57,77	1 406 128	57,40	152,35
8	УРАЛСИБ	1 997 252	2 177 882	109,04	180 630	3 164 275	3 082 432	97,41	81 843	63,12	70,65
9	РЕНЕССАНС-СТРАХОВАНИЕ	1 170 101	1 428 116	122,05	258 015	2 372 787	1 928 843	81,29	443 944	49,31	74,04
10	МАКС	1 618 520	2 603 125	160,83	984 605	2 280 143	3 066 483	134,49	786 340	70,98	84,89
11	ЮГОРИЯ	1 220 097	855 699	70,13	364 398	1 826 428	1 551 556	84,95	274 872	66,80	55,15

Уровень убыточности за прошедший год у большей части компаний также возрос. Убыточность позволяет показать устойчивость страховщика, а также его способности при формировании страховых резервов. Слишком низкая убыточность может являться следствием частных отказов в выплатах. В целом по всему рынку ОСАГО ситуация изменилась не в лучшую сторону. Вырос уровень убыточности, вследствие того, что объем выплат значительно возрос.

Структура тарифа ОСАГО, которая была утверждена Центробанком, отводит страховщику на формирование страховых резервов 77 % от собираемой премии. Отсюда следует, что на данный период, положение дел на рынке страхования находится в пределах нормы. Однако в этом году ситуация может измениться, так как с 1 апреля 2015 г. вступает в силу комплекс поправок в ОСАГО в части выплат за вред жизни и здоровью:

- повышение лимита выплат по жизни и здоровью каждому потерпевшему со 160 тыс. руб. до 500 тыс. руб.;
- повышение лимитов компенсационных выплат Российского Союза автостраховщиков (РСА);
- выплаты в случае травм пострадавших будут осуществляться по специальной таблице;
- упрощается порядок подтверждения факта причинения вреда здоровью в дорожно-транспортных происшествиях (ДТП) и порядок получения выплаты по ОСАГО;
- расширяется перечень выгодоприобретателей в случае смерти потерпевшего (по сравнению с Гражданским кодексом РФ).

Наиболее важной проблемой является то, что будут увеличены лимиты выплат за вред здоровью пострадавших в аварии. Выплаты будут фиксированными, т. е. будут выплачиваться сразу после того, как на руки получено подтверждение, что травмы получены в результате аварии и установления диагноза.

Существуют регионы, в которых показатели аварийности и убыточности находятся на высоком уровне (табл. 2).

Таблица 2

**Рейтинг убыточности регионов (выплаты пострадавшим в аварии) [3]**

№	Название субъекта РФ	Сборы, тыс. руб.	Выплаты, тыс. руб.	Уровень убыточности, %
1	Камчатский край	85 056	253 667	298
2	Республика Адыгея	181 850	178 434	98
3	Республика Мордовия	295 197	279 291	95
4	Мурманская область	415 666	386 762	93
5	Воронежская область	1 346 736	1 145 938	85
6	Волгоградская область	1 186 965	944 879	80
7	Ульяновская область	570 919	438 331	77
8	Челябинская область	2 883 418	2 202 960	76
9	Амурская область	456 740	347 573	76
10	Курганская область	378 858	282 484	75

После апрельского увеличения максимального лимита выплат по «жизни и здоровью» уровень недостаточности тарифа ОСАГО возрастет. Перспективы этого вида страхования сейчас зависят от того, насколько новые меры властей окажутся эффективными. Для того чтобы ОСАГО стал неубыточным видом страхования, повышение тарифов должно составлять порядка 100 % от текущей базовой ставки [2].

Если продолжать предоставлять тарифы на прежнем уровне или поднять их минимально, то страховщики начнут уходить из убыточных регионов. При повышении же тарифной ставки на 100 % ОСАГО станет не доступно [4].

В рамках антикризисных мер в страховой отрасли необходимо ввести регулирование валютных рисков. На данный момент на страховщиков большое влияние оказывает курс валют. Но механизмов оценки данной зависимости и перечня мер, которые следует принимать для исправления ситуации, в том числе инструментов со стороны регулятора для хеджирования валютных рисков, пока не существует. Например, в банковской сфере имеется соответствующий набор инструментов.

Кроме того, следует разработать механизм санации страховщиков. При этом нужно использовать тот же принцип, который действует для банков, когда социально значимые компании санитирует кто-то из участников рынка или банк с привлечением кредитных ресурсов и с участием регулятора и Агентства по страхованию вкладов (АСВ) [5].

Таким образом, несмотря на условия сложной геополитической ситуации и санкций, международные перестраховщики остаются достаточно лояльными к российскому рынку перестрахования. Компании, которые давно работают на рынке, которых знают партнеры на Западе, практически не ощущают влияния санкций. Тем не менее, существуют проблемы в области формирования тарифов, в частности, по ОСАГО, а также в области управления валютными рисками страховщиков.

### **Библиографические ссылки**

1. Страховой рынок пережил первый кризисный год и финишировал с подарками [Электронный ресурс]. URL: <http://www.finmarket.ru/insurance/?id=3909560> (дата обращения: 13.03.2015).

2. Страховой краш-тест [Электронный ресурс]. URL: <http://www.ksonline.ru/stats/-/id/3793/> (дата обращения: 13.03.2015).

3. Рейтинги страховых компаний [Электронный ресурс]. URL: [http://www.inguru.ru/strahovanie\\_reitingi](http://www.inguru.ru/strahovanie_reitingi) (дата обращения 13.03.2015).

4. Полный перечень принятых изменений в ОСАГО [Электронный ресурс]. URL: [http://www.znay.ru/osago/osago\\_new.shtml](http://www.znay.ru/osago/osago_new.shtml) (дата обращения: 13.03.2015).

5. Российская газета [Электронный ресурс]. 2015. № 6614. 3 марта. URL: <http://www.rg.ru/gazeta/rg/2015/03/03.html> (дата обращения: 13.03.2015).

© Елистратова А. А., 2015

Ю. Т. Жаркова

Сибирский государственный аэрокосмический университет  
имени академика М. Ф. Решетнева, Российская Федерация, Красноярск

### **ПРОБЛЕМЫ ВНЕДРЕНИЯ СИСТЕМЫ ЭЛЕКТРОННОГО ДОКУМЕНТООБОРОТА**

*Рассматриваются возможные проблемы, с которыми сталкиваются организации при внедрении электронного документооборота. Предлагаются варианты решения выявленных проблем.*

*Ключевые слова: документ, документооборот, электронный документооборот.*

Y. T. Zharkova

Siberian State Aerospace University  
named after academician M. F. Reshetnev, Krasnoyarsk, Russian Federation

### **INTRODUCTION PROBLEMS OF ELECTRONIC DOCUMENT MANAGEMENT SYSTEM**

*In this article are considered the possible problems faced by the organization when introducing electronic document management, offered the solutions to the identified problems.*

*Keywords: document, document flow, electronic document flow.*

Документооборот – это процесс движения документов с момента их создания или получения до момента исполнения или реализации и, в конечном счете, – хранение, архивация или уничтожение, если документ не представляет определенной ценности [1].

Документооборот на предприятии отражает движение материальных, финансовых, информационных потоков, а также движение кадров. В настоящее время к системе электронного документооборота относят не только задачи регистрации бумажных документов, но и электронное согласование, электронные резолюции, электронные копии бумажных документов, контроль исполнительской дисциплины; появляются электронные регламенты. Договоры, заседания коллегиальных органов, кадровое делопроизводство также попадают в поле деятельности СЭД. Организации полностью переходят на электронный документооборот для отдельных видов внутренних документов, создаются предпосылки для организации сквозного электронного документооборота между структурами территориально распределенных организаций. В связи с этим расширяется круг пользователей таких систем. Из инструмента работников канцелярий и архивов они превращаются в необходимый атрибут рабочего места специалистов, занимающихся коллективной работой с содержанием документов, использованием структурированных библиотек электронных документов [4].

В России работа с бухгалтерскими данными более 70 % сотрудников по-прежнему не автоматизирована. По оценке ФНС, в России в год выписывается около 15 млрд счетов-фактур, а по данным операторов, за 2013 год было передано менее 10 млн электронных документов, т. е. проникновение в процесс электронных документов составляет менее 0,1 %, тогда как в странах Евросоюза этот показатель составляет около 20 % [7].

И. Л. Бачило классифицирует электронные документы на 4 группы по их целевому признаку:

- копия традиционного документа в электронной форме;
- электронный документ, созданный в электронной системе и не имеющий бумажного аналога;
- электронный документ как способ непосредственного информирования пользователя, т. е. доступный для восприятия человека, например на мониторе компьютера;
- электронный документ как средство выражения воли участника электронной формы правоотношений – юридически значимый факт, правовой акт [5].

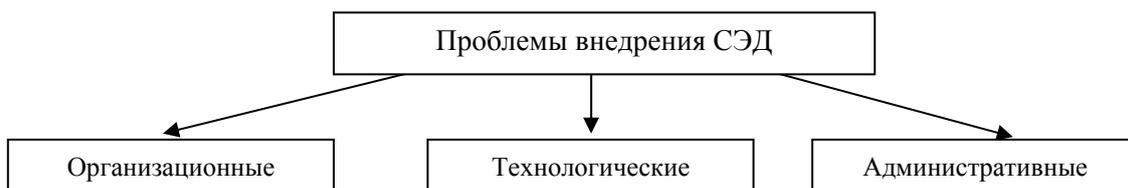
По месту составления электронные документы бывают внутренними и внешними.

Систему электронного документооборота (СЭД) можно разделить по видам:

- на универсальные системы электронного документооборота (EDMS);
- средства групповой работы (типа ПО LotusNotes, NovellGroupWise и MS Exchange);
- системы управления особыми видами документов (в частности, PDM-систем);
- специальные модули управления документооборотом в составе корпоративных информационных систем для предприятий (SAP R/3, Ваap и др.) [8].

Электронный документооборот – это единый механизм движения документов, созданных с помощью компьютерных средств, как правило, подписанных электронной цифровой подписью, а также способ обработки этих документов с помощью различных электронных носителей.

В связи с широким спросом на использование систем электронного документооборота возникает и ряд проблем по их внедрению (см. рисунок).



Организационные проблемы идут в основном от руководства заказчика:

– руководители не имеют представления о возможностях и функциях СЭД. Не всегда руководители хорошо представляют перед собой преимущества и возможности СЭД, следовательно, могут возникнуть трудности при создании проекта по внедрению [2];

– несерьезный подход к подготовительной части. Подготовительная часть является очень важной для этапов при внедрении, но организация может отнестись к данному этапу не так внимательно как следует. Ведь именно на этом этапе выявляются проблемные зоны, подготавливается персонал, который будет работать с сформированной системой, собирается необходимый информационный материал и т. д. [2];

– несогласованность действий. Это может проявляться не только во время планирования проекта между заказчиком и поставщиком, когда встречаются разные интересы, но и внутри организации заказчика [2].

Внедрение СЭД влечет за собой увеличение пользователей, приводит к значительному увеличению нагрузки на серверы. Рассмотрим технологические проблемы, которые чаще всего возникают уже во время эксплуатации системы:

– ИТ-инфраструктура организации может быть не готовой к предстоящим нагрузкам. В результате эффективность электронной системы падает, возникают сбои в работе программного обеспечения (ПО). Чрезмерная нагрузка может обуславливать поломку технических средств, что приводит не только к материальным, но и временным

затратам. В данном случае необходимо учитывать характеристики ПО и по возможности не перегружать, либо использовать более совершенное оборудование [3];

– функциональность системы не соответствует ожиданиям. Данная проблема прежде всего возникает во время исследования объекта внедрения. Ярким примером является то, что готовая система не обладает нужным набором операций, которые необходимы заказчику. Чтобы не возникало таких проблем, на начальном этапе при проектировании СЭД формулируют желаемые результаты и запускают пилотный проект, который позволяет убедиться в соответствии решения поставленным задачам, и если оно не удовлетворяет всем требованиям, отказаться от внедрения, не теряя при этом значительных средств [3];

– отсутствие регламентов, неформализованные бизнес-процессы. При отсутствии четких единых правил работы, регламентирующих документооборот внутри организации, эффективная эксплуатация системы невозможна. Отсутствие законодательной и нормативной базы для полноценного использования электронных документов в бизнесе. Отсутствует официально признаваемая методика (стандарт) работы с электронными документами, обеспечивающая признание их юридической силы. Отсутствуют методики экспертизы ценности электронных документов, передачи их на архивное хранение, методики уничтожения электронных документов, работы с грифованными электронными документами. Нет нормативных актов, разрешающих переводить неоперативные документы на аналоговые и/или электронные носители до истечения срока их хранения, одновременно уничтожая бумажные оригиналы [3];

– миграция существующих документов. Этап, при котором существующие документы в бумажном виде переходят в электронный, является не только очень трудоемким, но и опасным.

Последняя группа проблем – административные:

– низкая вовлеченность в проект менеджеров организации. СЭД внедряется для организации и, следовательно, пользоваться ею будут сотрудники данной организации. Поэтому, чем активнее будут проявлять себя сотрудники во время внедрения электронной системы, тем данная система будет более оптимизирована и будет полностью соответствовать требованиям организации и сотрудникам. Результат может быть еще хуже, если руководство будет не вовлечено в процесс внедрения, а если и участвует в этом, то с большой неохотой. Это может объясняться особенностью СЭД, при которой весь документооборот становится прозрачным, либо просто проявлением консерватизма у руководства [6];

– сопротивление внедрению новой системы документооборота. Сотрудники могут относиться к внедрению СЭД не только нейтрально, как было сказано выше, но и отрицательно. Связано это прежде всего с нежеланием обучаться работе в новой системе. В данном случае СЭД можно внедрять постепенно, начиная с электронной почты [6];

– недостаточная квалификация. Несмотря на значительное развитие информационных технологий в последнее время, некоторые сотрудники российских компаний не обладают необходимыми навыками работы с ними. Следовательно, придется больше времени уделять обучению сотрудников либо вообще заниматься поиском новых, более квалифицированных кадров. При этом обучение должно осуществляться на постоянной основе и на всех этапах внедрения. Необходимо четкое понимание со стороны руководства организации, что создание СЭД – это достаточно длительный проект, и ее развитие и поддержка будет требовать постоянного вложения средств. Выходом может быть организация дистанционного обучения на рабочих местах [3];

– слабая поддержка со стороны государства. Нет объективной потребности в СЭД – пока ещё можно управлять по-старому. Не обеспечивается разработка полноценной законодательно-нормативной базы [2].

Любые попытки внедрения СЭД обречены, если предварительно не приведён в порядок бумажный документооборот.

Для успешного внедрения СЭД необходимо детально обследовать предприятие, описать существующий документооборот, выработать предложения по внесению изменений в существующую схему документов и отчетности, спроектировать систему, которая будет удовлетворять требованиям, разработать нормативную документацию: инструкции по документообороту, регламенты работы с различными видами документов, обучить пользователей СЭД.

Таким образом, можно увидеть, что внедрение системы электронного документооборота требует огромных усилий и ответственного подхода как со стороны руководства и сотрудников, так и со стороны разработчиков. Несмотря на проблемы внедрения, электронный документооборот находит все более широкое применение, так как эффект от использования данных электронных систем ведет к повышению качества работы организации.

### **Библиографические ссылки**

1. Кадникова Н. Электронный документооборот: преимущества и недостатки // Кадровик. 2014. № 1.
2. Храмовская Н. А. Общие проблемы внедрения систем электронного документооборота в отечественном бизнесе // Делопроизводство и документооборот на предприятии. 2014. № 8.
3. Кошелев И. Пять главных проблем внедрения СЭД // Интеграция. 2012.
4. Поляк Ю. Новости электронного документооборота // Информационные ресурсы России. 2012. № 6.
5. Бачило И. Л. О проблемах информационного права в области документирования и документооборота // Делопроизводство. 2012. № 2.
6. Внедрение систем электронного документооборота [Электронный ресурс]. URL: <http://www.iteam.ru/> (дата обращения: 01.03.2015).
7. Что тормозит развитие электронного документооборота в России? [Электронный ресурс]. URL: <http://www.habrahabr.ru/> (дата обращения: 01.03.2015).
8. Современные системы электронного документооборота [Электронный ресурс]. URL: <http://www.old.ci.ru/> (дата обращения: 01.03.2015).

© Жаркова Ю. Т., 2015

Г. И. Золотарева, У. А. Александрова  
Сибирский государственный аэрокосмический университет  
имени академика М. Ф. Решетнева, Российская Федерация, Красноярск

**РОЛЬ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ СИСТЕМЫ В КОНТРОЛЕ  
ТОВАРНЫХ ЗАПАСОВ ОРГАНИЗАЦИИ, ОСУЩЕСТВЛЯЮЩЕЙ  
МЕЛКООПТОВУЮ ТОРГОВЛЮ ПРОДУКТАМИ ПИТАНИЯ**

*Рассмотрены особенности деятельности организаций, осуществляющих мелкооптовую торговлю замороженными продуктами питания. Описана роль учетно-аналитической системы при осуществлении контроля товарных запасов, основные этапы разработки такой системы.*

*Ключевые слова: учетно-аналитическая система, торговля, товары, товарные запасы, продукты питания.*

G. I. Zolotareva, U. A. Aleksandrova  
Siberian State Aerospace University  
named after academician M. F. Reshetnev, Krasnoyarsk, Russian Federation

**ROLE OF ACCOUNTING ANALYTICAL SYSTEM IN INVENTORY  
CONTROL OF SMALL WHOLESALE FOOD TRADE**

*The article is described the features of small wholesale trade in frozen food organizations, described the role of accounting analytical system for control inventory and the main development stages of such system.*

*Keywords: accounting analytical system, trade, product, inventory, food.*

Мелкооптовая торговля продовольственными товарами является одним из наиболее значимых направлений деятельности малого бизнеса и представляет собой реализацию продуктов питания небольшими партиями различным организациям: магазинам, владельцам павильонов, палаток, ларьков и т.п. Как правило, они работают с небольшим количеством поставщиков и ограниченным ассортиментом товаров.

Продукты питания, в отличие от большинства промышленных товаров, практически всегда имеют определенный срок годности в силу их естественной порчи. Торговля такими товарами должна осуществляться в строго оговоренные сроки и требует соблюдения условий перевозки, хранения и реализации в отношении температурного режима, влажности воздуха, освещения и т. п. с учетом всех санитарно-эпидемиологических норм. Кроме того, перевозчик, кладовщик и продавец должен учитывать совместимость различных продуктов питания.

Увеличение срока хранения достигается благодаря специальной упаковке, обработке (например, заморозке продуктов, которая различается по времени заморозки, температуре и другим признакам), размещению в помещениях, имеющих низкую температуру воздуха, причем в течение ограниченного времени.

Правила торговли, хранения и перевозки продуктов, требования к транспортным средствам, осуществляющим перевозку, к помещениям, где осуществляется хранение и реализация продуктов, регламентированы постановлениями Госкомсанэпиднадзора, Минтрансом РФ, а также санитарными правилами и нормами. Вид транспортировки выбирается в зависимости от удаленности и доступности поставщиков для того или

иного вида транспорта. Организация может осуществлять доставку собственным транспортом, либо пользоваться услугами сторонней организации. При этом все автомобили, осуществляющие перевозку продуктов питания, должны иметь «паспорт транспортного средства для перевозки пищевых продуктов». Получить его можно во всех региональных центрах Госсанэпиднадзора. В случае отсутствия данного документа перевозка продуктов питания запрещается.

Перевозки скоропортящегося груза требуют также соблюдения температурного режима, а также режимов влажности и вентиляции. При транспортировке замороженных продуктов не допускается их оттаивание и повторное замораживание, поскольку в этом случае их качество необратимо ухудшится. Следует заметить, что регламентируется не только процесс перевозки и хранения замороженных продуктов, но и технология погрузки-выгрузки, техническое состояние самого транспортного средства.

Основная задача, решаемая при хранении товаров – сохранение их без потерь или с минимальными потерями в течение заранее обусловленного срока. Необходимым условием для хранения продуктов, в том числе находящихся в стадии заморозки, является наличие специального склада.

Товар, на который установлен срок годности, продавец обязан передать покупателю с таким расчетом, чтобы он мог быть использован по назначению до истечения срока годности. Организации, реализующие товары с установленным сроком годности, должны это постоянно контролировать. По этой причине в организациях, занимающихся хранением, транспортировкой и реализацией пищевых продуктов, особое внимание уделяется контролю за условиями, в которых они находятся, и скоростью товарооборота.

К основным факторам, влияющим на оборачиваемость и величину товарных запасов, относятся следующие:

- 1) соотношение между спросом и предложением товаров;
- 2) объем товарооборота;
- 3) сложность ассортимента товаров;
- 4) организация и частота завоза товаров;
- 5) потребительские свойства товаров;
- 6) ритмичность поступления товаров.

На оборачиваемость товаров влияет также и множество других факторов: организация рекламы и продажи товаров, транспортные условия, состояние материально-технической базы, особенности фасовки товаров и т. д.

Наличие неиспользуемых запасов замедляет оборачиваемость оборотных средств, отвлекает из оборота материальные ресурсы, снижает темпы воспроизводства и ведет к большим издержкам по содержанию самих запасов. Высокий уровень излишних запасов приводит к увеличению издержек предприятия по содержанию самих запасов: необходимость иметь большие складские площади, увеличенный персонал (кладовщиков, грузчиков, бухгалтеров) для обработки и учета материалов, находящихся на складе, дополнительные коммунальные платежи и налоги на имущество. Все это приводит к повышенным расходам на амортизационные отчисления из-за созданных дополнительных складских помещений для хранения излишних запасов, затраты на зарплату увеличенного бухгалтерского и складского персонала (кладовщиков, грузчиков, обрабатывающих эти запасы), увеличенные коммунальные платежи (платежи за освещение, отопление дополнительных складских помещений) и т. д. Дополнительные издержки увеличивают себестоимость продукции и товаров, и снижают ее конкурентоспособность на рынке товаров.

В то же время недостаток запасов у организации приводит к нарушению ритмичности продаж, снижает размер получаемой прибыли и потерю потенциальной клиентуры потребителей продукции, выпускаемой предприятием.

Поэтому организация должна контролировать движение материальных и финансовых ресурсов путем внедрения инструментов управления процессами снабжения и сбыта, запасами и оборотными средствами, вложенными в эти запасы.

Одним из наиболее эффективных инструментов управления и контроля является использование специализированной учетно-аналитической системы, которая представляет собой организационную процедуру, сочетающую в себе возможности современных информационных технологий по сбору необходимых учетных данных, их анализу и оперативной подготовке обоснования для принятия управленческих решений.

Учетно-аналитическая система состоит из трех взаимосвязанных подсистем: учетной, аналитической и контрольной. Базовой, основной является учетная подсистема, так как именно в ней формируется и обрабатывается информация, используемая для анализа и контроля. Разработка учетно-аналитической системы организации должна включать следующие этапы [1]:

- 1) определение потребности в информации;
- 2) определение технологии сбора и обработки информации (источники, методы получения и обработки информации, функции исполнителей в части сбора и обработки информации, используемые технические, компьютерные и программные средства;
- 3) установление состава и содержания отчетной информации;
- 4) обоснование выбора контрольных процедур;
- 5) формирование аналитического обеспечения для проведения анализа и мониторинга деятельности организации:
  - систему показателей, характеризующих результаты деятельности;
  - методы, методики и модели анализа деятельности;
  - периодичность проведения анализа;
  - функции исполнителей в части проведения анализа деятельности;
  - используемые технические, компьютерные и программные средства;
  - использование результатов проведенного анализа.

Наличие такой системы особенно важно при осуществлении торговли замороженными продуктами питания в силу вышеупомянутых специфических особенностей: особые условия транспортировки (спецтранспорт, соблюдение температурного режима, санитарных норм и др.), хранение и торговля (наличие спецсклада, соблюдение температурного режима, санитарных норм и др.); обязательность контроля сроков годности и т. п.). Это позволит контролировать не только срок годности продуктов, но и планировать поставки продуктов, свести к минимуму затраты на хранение и внеплановую поставку товаров.

Современные информационные технологии предлагают достаточной большой перечень программных продуктов, которые можно использовать для этих целей. К ним относятся следующие:

- линейка программных продуктов АТОЛ, где представлены решения для всех основных областей применения, а также ряд специализированных решений для автоматизации розничной торговли, предприятий общественного питания и других организаций [2];
- СПИР, который при помощи заложенных функций ABC-анализа и XYZ-анализа позволяет проанализировать ассортимент товара, точность и исполняемость планов, совместные (комплиментарные) продажи, осуществлять управление запасами и закупками, повысить их оптимизацию для формирования оптимального запаса [3];
- GESTORI Pro, с помощью которого осуществляются управление товародвижением и внутренней логистикой в розничных торговых предприятиях [4];
- Easy WMS, представляющее систему управления складом (WMS) [5];
- 1С:Управление торговлей 8, которая позволяет в комплексе автоматизировать задачи оперативного и управленческого учета, анализа и планирования торговых

операций, подготовки информации для принятия решений на разных уровнях [6] и другие, не менее популярные и эффективные в работе программные продукты.

К сожалению, в настоящее время большинство организаций торговли, относящихся к малому бизнесу, либо вообще не пользуются возможностями современных информационных технологий, либо используют их бессистемно, только в ограниченных случаях текущей деятельности.

В то же время, следует отметить, что предлагаемое разработчиками программное обеспечение не позволяет в полной мере учитывать выявленные особенности мелкооптовой торговли замороженными продуктами питания, а именно:

- необходимость специализированных складских помещений для хранения и реализации продукции с соблюдением температурного режима, а также режимов влажности, вентиляции и санитарных норм;
- ограниченность складских помещений (содержание огромного склада-холодильника для малого предприятия, не занимающегося передачей в аренду складских помещений, нерационально);
- наличие ограничений по совместному хранению определенных видов продукции;
- соблюдение количественных ограничений при поставке продукции в силу ограниченности складских помещений и невозможности даже на короткое время оставить товар вне складских помещений;
- использование специализированного транспорта при перевозке продукции, вследствие чего доставка продуктов от поставщика осуществляется, как правило, партией определенного объема;
- на доставку товара требуется определенное время;
- необходимость контроля сроков годности и сроков хранения;
- наличие сезонности реализации товаров по количеству и структуре и т. п.

Для данных организаций необходима такая учетно-аналитическая система, которая, опираясь на ограниченное количество бухгалтерских учетных данных и перечень контролируемых показателей, позволяла бы своевременно предупреждать о наличии товаров и появлении его дефицита или излишка, контролировать срок годности товара, выявлять неликвидные запасы с целью определения возможности их реализации, определять страховой запас и точку заказа очередной партии товара.

Данная учетно-аналитическая система должна содержать:

- систему установленного перечня контролируемых показателей и осуществлять их мониторинг;
- методику обработки учетных данных для расчета контролируемых показателей;
- первичные документы для сбора учетных данных, регистры для группировки, расчета контролируемых показателей и отражения результатов их анализа;
- отчетные документы в наглядной форме, позволяющие обосновать принимаемое управленческое решение по доставке новых партий товаров.

Применение подобных показателей учетно-аналитической системы позволит организации обеспечить контроль за потоками материальных и финансовых ресурсов, наличие оптимально-необходимых запасов, бесперебойное функционирование при небольших размерах отвлеченных оборотных средств, вложенных в эти запасы, создать единую информационную платформу, поддерживающую процесс принятия управленческих решений, тем самым повысить эффективность управления.

### **Библиографические ссылки**

1. Домбровская Е. Н. Особенности формирования учетно-аналитической системы на государственных предприятиях // Вектор науки ТГУ. 2010. № 3(13).

2. Атол. Программное обеспечение [Электронный ресурс]. URL: <http://atol.ru/software/> (дата обращения: 1.05.2015).
3. ТримасГрупп. Программное обеспечение [Электронный ресурс]. URL: <http://www.logistware.com/software.htm> / (дата обращения: 1.05.2015).
4. Система управления товародвижением GESTORI Pro [Электронный ресурс]. URL: <http://www.fit.ru/solutions/software/gestori/> (дата обращения: 1.05.2015).
5. Easy WMS [Электронный ресурс]. URL: <http://www.mecalux.com.ru/warehousing-software/easy-wms/> (дата обращения: 1.05.2015).
6. 1С:Предприятие 8 [Электронный ресурс]. URL: <http://v8.1c.ru/trade/> (дата обращения: 1.05.2015).

© Золотарева Г. И., Александрова У. А., 2015

М. Х. Ибрагимова

Сибирский государственный аэрокосмический университет  
имени академика М. Ф. Решетнева, Российская Федерация, Красноярск

## **МЕТОДЫ И КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ НЕГОСУДАРСТВЕННЫХ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ**

*Рассмотрены методы затрат негосударственных образовательных учреждений, классификация затрат негосударственных образовательных учреждений.*

*Ключевые слова: негосударственные образовательные учреждения, методы затрат, классификация затрат.*

M. H. Ibragimova

Siberian State Aerospace University  
named after academician M. F. Reshetnev, Krasnoyarsk, Russian Federation

## **METHODS AND CLASSIFICATION COSTS OF PRIVATE EDUCATIONAL INSTITUTIONS**

*The article are considered the costs methods and its classification of private educational institutions.*

*Keywords: private educational institutions, methods of costs, classification of costs.*

Современная система высших профессиональных образовательных учреждений в России развивается. В конце двадцатого века возник новый сектор высших профессиональных образовательных учреждений – негосударственные образовательные учреждения. Свыше двадцати лет длится процесс его изменения. В связи с этим в системе высшего профессионального образования изменяется не только содержание, но и структура, и состав учебных программ, осуществляемых в системе профессиональной образовательной подготовки.

При использовании современных методов учета затрат достигается эффективное управление хозяйственной деятельностью образовательного учреждения, во многом благодаря уровню информационно-аналитического обеспечения процесса принятия решений руководством образовательного учреждения. Для принятия управленческих решений необходима группа взаимосвязанных составляющих, обеспечивающих процесс сбора, обработки и подготовки информации, описывающих собой учётно-аналитическую систему организации.

Без использования определенных методов, классификаций, позволяющих проследить затраты, их структуру и источники возникновения невозможно эффективно управлять негосударственным образовательным учреждением. Основой для принятия решений, являются объем оказываемых услуг и их структуры, объем и структура используемых ресурсов, установление платы за услуги, внедрение изменений по улучшению организации работы образовательного учреждения.

Затраты – это один из видов, оказывающих влияние на процесс развития образовательного учреждения, определяющих достижение стратегических целей и результатов. В связи с этим актуальность разработки методов и классификаций затрат и их применение в нынешних стратегически ориентированных образовательных учреждениях весьма высока.

В настоящем негосударственные вузы, как и государственные, осуществляют различные виды деятельности. При этом приоритетными остаются высшее, послевузовское образование и научная деятельность. Но ввиду большой конкуренции на рынке образовательных услуг современные вузы все больше расширяют диапазон своей деятельности [1].

Широкий спектр предоставляемых услуг вызывает сложность отнесения расходов к определенному виду деятельности в образовательной организации. Все высшие учебные заведения действуют на основе собственного устава, который определяет организационную и финансовую структуру вуза. В состав высшего учебного заведения входят кафедры по отраслям знаний и факультеты по направлениям подготовки специалистов. Высшее учебное заведение может иметь филиалы, представительства, научно-исследовательские подразделения, аспирантуру, структурные подразделения дополнительного профессионального образования, подготовительные отделения и курсы, объекты производственной и социальной инфраструктуры и другие структурные подразделения. Структурное подразделение не является юридическим лицом, его статус и функции определяются положением, утверждаемым в порядке, предусмотренном уставом вуза [1].

Одна из экономических особенностей функционирования негосударственных вузов связана с тем, что основной доход приходится на платную образовательную деятельность [2].

Метод учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции – это совокупность приемов документирования и отражения производственных затрат, которые обеспечивают определение фактической себестоимости продукции и необходимую информацию для контроля за процессом ее формирования. За основу классификации различных методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции принимаются объекты учета затрат, объекты калькулирования и способы контроля за себестоимостью продукции [5].

Существует различные методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг), но всю их совокупность можно классифицировать по двум основным направлениям – объектам учета затрат и оперативности контроля за затратами [5].

В этой связи основное направление исследований при оценке эффективности инвестиций в развитие высшего образования должно быть связано с оценкой затрат и выгод всех субъектов, имеющих к нему отношение. Затраты классифицируются в зависимости от различных условий, которые необходимо решить в процессе деятельности вуза [2].

Большое значение предполагаемой концепции учета затрат в вузе имеет их научное обоснование, классификация, позволяющая выявить объективно существующие группы затрат (табл. 1) [2].

Для учета затрат, оценки доходов, прибыли, результатов для планирования и принятия решений следует применять классификации затрат – прямые и постоянные. Затраты должны четко коррелировать как с интересами студентов, работодателей, государства, учебного заведения, так и общества в целом [2].

Мировой опыт подтверждает успешность ведения бизнеса, ориентированного на результаты, в сочетании с комплексным анализом и планированием затрат (табл. 2) [2].

На основе методов учета затрат на производство негосударственное образовательное учреждение выбирает метод калькулирования и отмечает это в положении об учетной политике. М. И. Скрипник в своей статье дает краткую характеристику методов калькулирования себестоимости продукции, представленную в табл. 3 [3].

Таблица 1

**Классификация затрат образовательного учреждения [2]**

Признаки классификации	Виды затрат
По видам деятельности	Затраты от образовательной деятельности. Затраты от предпринимательской деятельности
По экономическому содержанию	Затраты по элементам. Затраты по статьям калькуляции
По отношению к основной деятельности учреждения	Основные затраты. Накладные затраты
По возможности планирования	Планируемые затраты. Непланируемые затраты
По способу включения в себестоимость образовательных услуг	Прямые затраты. Косвенные затраты
По отношению к объему оказываемых услуг	Условно-переменные затраты. Условно-постоянные затраты

Таблица 2

**Характеристика основных видов затрат [2]**

Вид затрат	Характеристика
Прямые (основные) затраты	К прямым затратам относят: – стоимость материальных затрат; – сумму амортизации основных средств и нематериальных активов; – оплату труда работников; – прочие прямые затраты
Косвенные (накладные) затраты	К косвенным затратам относят: – общие обеспечивающие затраты, связанные с обслуживанием и обеспечением общей деятельности вуза; – общие затраты, связанные с управлением и организацией стратегического развития вуза
Переменные затраты	Переменные затраты характеризуют стоимость собственно образовательных и научно-исследовательских продуктов (услуг, работ) деловой активностью вуза
Постоянные затраты	Постоянные затраты характеризуют стоимость самого вуза
Условно-постоянные затраты	Изменение условно-постоянных затрат связано с изменением масштабов образовательной, научно-исследовательской и другой деятельности вуза, направленной на создание образовательных и научных продуктов как объектов затрат

Таблица 3

**Характеристика методов калькулирования себестоимости продукции [3]**

Метод калькулирования	Краткая характеристика метода
Простой (попроцессный) метод	Применяется, если предприятие выпускает однородную продукцию и не имеет незавершенного производства. Суть этого метода заключается в определении себестоимости путем деления стоимости всех производственных затрат на общий выпуск готовой продукции
Попередельный метод	Применяется при массовом производстве однородной продукции. Учет затрат ведется по калькуляционным статьям в разрезе видов или групп продукции. Средние затраты на единицу продукции определяются делением общей суммы затрат на количество продукции
Нормативный метод	Затраты учитываются по установленным нормативам, а себестоимость продукции калькулируется еще на стадии планирования производства. Метод позволяет вести точный аналитический учет, следить за отклонениями фактических затрат от нормативных, контролировать общую себестоимость продукции
Фактический метод	«Собирается» сумма фактически понесенных затрат
Смешанный метод	Прямые затраты учитываются по фактическим данным, а накладные – по среднему коэффициенту распределения

Рассмотрим каждый метод калькулирования себестоимости продукции более подробно. Суть метода учета фактических затрат заключается в последовательном накоплении данных о фактических производственных затратах без отражения в учете данных об их величине по действующим нормам. Применение этого метода позволяет определить фактическую себестоимость. Однако он имеет ряд недостатков: исключает возможность оперативного контроля за использованием ресурсов, выявления и устранения причин перерасхода и недостатков в организации производства, нарушений технологических процессов, поиска и мобилизации внутренних производственных резервов. Все это определяет ограниченность использования данного варианта учета для принятия управленческих решений, осуществления оперативного управленческого контроля [3].

Попередельный метод учета, при котором расходы формируются по каждому этапу на основе первичной документации и накапливаются последовательно по мере завершения конкретного этапа производства, преимущественно применяют на предприятиях и производствах с повторяющейся, однородной по исходному сырью, материалам и массовому характеру выпуска продукцией [4].

Достоинства попередельного метода калькулирования – ведение аналитического учета затрат на производстве по объектам калькулирования, ведение калькуляции продукции по статьям расходов в разрезе видов или групп продукции по переделам, организация калькуляционного учета затрат по технологическим переделам, менее трудоемкий, по сравнению с позаказным методом, сбор информации об издержках, более прозрачная информация, отраженная на счетах бухгалтерского учета, точное распределение накладных расходов по цехам [3].

Недостатками попередельного метода являются невозможность сгруппировать расходы по видам продукции, значительный объем учетных записей, данные на предприятии не дают информации о причинах отклонений фактических затрат от нормативных [3].

Нормативный метод – это метод производственного учета, основными элементами которого являются учет расходов по действующим нормам, учет отклонений от норм и учет изменения норм. В. П. Завгородний отмечает следующие важные задачи нормативного учета: 1) своевременное предупреждение нерационального использования ресурсов предприятия, 2) оперативный анализ затрат на производство, который позволяет раскрывать неучтенные при планировании и в практической работе резервы, а также определять результаты хозяйственной деятельности подразделений предприятия, участвующих в производственном процессе [3].

К преимуществам нормативного метода относятся [3]:

- 1) возможность текущего оперативного учета затрат путем учета отклонений от норм;
- 2) обособленный учет изменений норм, т. е. контроль за осуществлением режима экономии;
- 3) укрупнение объектов учета, поскольку нормативные калькуляции составляют по всем видам изделий, а отклонения учитывают по группам однородной продукции, вследствие чего уменьшается число объектов калькулирования;
- 4) охват нормативными калькуляциями значительной части расходов;
- 5) возможность реже осуществлять инвентаризацию незавершенного производства.

Недостатком является то, что значительная часть отклонений от норм, связанных с использованием сырья и материалов на производство, выявляется с помощью инвентаризации в целом по структурным подразделениям и за весь отчетный период. Это приводит к большому количеству неучтенных расходов. Отклонения расходов на управление и обслуживание выявляют без учета изменений объемов производства, а в большинстве случаев вовсе не выявляют, а их фактическую величину распределяют

преимущественно пропорционально основной заработной платы рабочих, что значительно уменьшает информационную функцию учета [3].

Простой (попроцесный) метод применяется в отраслях, где выпускается один-два вида продукции и практически отсутствует незавершенное производство, выделяется один объект учета затрат и совпадает объект учета и калькулирования (добывающая промышленность, электростанции, энергетические цеха предприятий). Это упрощает организацию учета затрат и калькулирования, поскольку нет необходимости в распределении затрат между готовой продукцией и незавершенным производством и отдельными видами изделий. Суть этого метода заключается в том, что себестоимость всей продукции определяется прямым суммированием всех расходов за месяц [4].

Позаказный метод применяется в случае, когда произведенный продукт легко идентифицируется, иными словами, его характеристики и качество могут быть точно определены. При этом продукт производится в установленном количестве, т. е. в виде заказа или партии. Позаказный метод находит свое применение в единичном и мелкосерийном производстве. Сущность метода заключается в накоплении затрат по каждому заказу, т. е. объектом калькулирования себестоимости является заказ. Общая сумма затрат по заказу рассчитывается после завершения всех работ по нему. Если заказ состоит из одного изделия, то его себестоимость и является суммой всех затрат по заказу. Если в заказ входят несколько изделий, то себестоимость одного изделия определяется путем деления всей суммы затрат на количество единиц заказа [3].

Позаказный метод имеет как приоритеты, так и недостатки. К плюсам позаказного метода можно отнести [3]:

- 1) анализ затрат по каждому из выполненных заказов, позволяющий выявить рентабельные заказы, определить цены продажи на будущее;
- 2) применение позаказного метода дает возможность сравнить затраты по одному и тому же изделию (заказу), произведенному в разное время.

Недостатки метода можно являться [3]:

- 1) требование детализации данных, что связано с определенными процедурами по сбору и обработке информации, поэтому применение данного метода является достаточно трудоемким;
- 2) себестоимость продукции определяется уже после окончания производственного цикла, когда нельзя повлиять на расходы.

Смешанный метод учета затрат включает одновременное применение нескольких методов. Таким образом, можно сказать, что нельзя однозначно отдать предпочтение тому или иному методу, поскольку каждый из них имеет определенные положительные и отрицательные стороны.

В силу сказанного можно отметить, что методы учета затрат на производство и методы калькулирования себестоимости направлены на достижение различных целей, что подтверждает их различие и потребность существования каждого из них на предприятиях для организации эффективной системы учета затрат на производство [3].

На основе анализа методов и классификации к составлению затрат и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг), делаем вывод, что для выбора, отвечающего особенностям негосударственного образовательного учреждения, необходим полный анализ не только достоинств и недостатков каждого из описанных выше методов, но и возможности приспособления к современным условиям образовательной деятельности учреждения. Впрочем выбор метода учета затрат и калькулирования себестоимости должен стать неотделимой составляющей учетной политики образовательного учреждения, что допустит систематически анализировать и проследивать состав затрат и их влияние на эффективность образовательного процесса, необходимого для укрепления конкурентных преимуществ и достижения стратегических целей образовательного учреждения. Составленные методы учета затрат как инструментарий управ-

ленческого учета в образовательных учреждениях позволяют решить проблемы, заключающиеся в учетно-информационном сосредоточении на научно-исследовательских и образовательных процессах.

Из чего следует, что образовательным учреждениям необходимо предоставлять качественные образовательные услуги с меньшими затратами, а значит – работать самым эффективным из всех возможных способов. Это позволит занимать достойное место на рынке образовательных услуг и сохранять такую позицию. Для реализации названных целей руководству образовательных учреждений требуется принимать продуктивные управленческие решения на основе проверенной, оперативной информации.

### **Библиографические ссылки**

1. Андропова Е. С. Проблемы учетно-аналитической классификации затрат в негосударственных высших учебных заведениях // Актуальные проблемы экономики и права. 2010. № 3.

2. Гончарова Н. А. Экономика и управление: анализ тенденций и перспектив развития. 2013. № 7–2. С. 192–196.

3. Додонова М. В., Щербина А. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции // Экономические науки. 2014. № 159. С. 178–187.

4. Ерохина О. С., Федорович Т. В. Обоснование метода учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в системе управления затратами // Проблемы учета и финансов. 2012. № 2. С. 51–58.

5. Попова И. С. Методы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в системе управления затратами // Вестник хабаровской гос. акад. экономики и права. 2014. № 1. С. 21–28.

© Ибрагимова М. Х., 2015

Н. К. Игнатовская, В. Э. Кауп

Сибирский государственный аэрокосмический университет  
имени академика М. Ф. Решетнева, Российская Федерация, Красноярск

## **ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ИГОРНОГО БИЗНЕСА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

*Представлена характеристика особенностей налогообложения игорного бизнеса в Российской Федерации.*

*Ключевые слова: игорный бизнес, налогообложение, налоговая база.*

N. K. Ignatovskaya, V. E. Kaup

Siberian State Aerospace University  
named after academician M. F. Reshetnev, Krasnoyarsk, Russian Federation

## **TAX FEATURES OF GAMBLING BUSINESS IN RUSSIAN FEDERATION**

*The article are considered the tax features of gambling business in Russian Federation.*

*Keywords: gambling, taxation, tax base.*

Игорный бизнес – это предпринимательская деятельность, связанная с извлечением организациями или индивидуальными предпринимателями доходов в виде выигрыша или платы за проведение азартных игр и пари, не являющаяся реализацией товаров, работ или услуг [1]. Данный вид бизнеса является одним из самых доходных видов деятельности в мире.

В современной России игорный бизнес постоянно претерпевает изменения, разрастается и набирает обороты, а вместе с ним растет и круг вопросов, которые необходимо решать. Поэтому вопросы, касающиеся бухгалтерского учета и налогообложения игорных заведений, приобретают особую актуальность.

До 2009 г. игорный бизнес был абсолютно легальным во всех регионах Российской Федерации. Но из-за большого количества проблем, вытекающих из данного вида деятельности, и сложности его регулирования, было принято решение организовать специальные игорные зоны на территории России, которые бы полностью заменили все стихийные игорные заведения. Таким образом, с 1 июля 2009 г. на территории Российской Федерации запрещена любая игорная деятельность, за исключением четырех специально отведенных зон – «Азов-Сити» в Краснодарском крае, «Янтарная» в Калининградской области, «Сибирская монета» в Алтайском крае и «Приморье» в Приморском крае [2].

Изначально налогообложение доходов от игорного бизнеса производилось в рамках законодательства о прибыли предприятий по самой высокой ставке – 90 %, но это оказалось неэффективным из-за сложностей определения истинной величины налоговой базы. Выделение налогообложения доходов от игорного бизнеса в отдельный вид налога кардинально изменило объект налогообложения, явилось последовательным шагом на пути реформирования налоговой системы и реализации единого подхода к налогообложению предпринимательской деятельности [3].

Необходимость принятия самостоятельного закона о введении налога на игорный бизнес обусловлено тем, что в игорной сфере деятельности сложен и проблематичен

процесс контроля ведения бухгалтерского учета и формирования налоговой базы в форме валового дохода. В связи с этим процент поступления налогов в данной сфере деятельности был очень низким, несмотря на то, что уровень доходности игорных предприятий являлся высоким. В виду данных причин и встал вопрос о необходимости коренного пересмотра подхода к налогообложению в игорной отрасли.

В настоящее время налог на игорный бизнес регулируется ст. 29 НК РФ «Налог на игорный бизнес» [1].

В гл. 29 НК РФ были установлены конкретные элементы налогообложения. Согласно ст. 365 НК РФ налогоплательщиками налога на игорный бизнес являются организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса. Объектами налогообложения признаются:

- игровой стол;
- игровой автомат;
- процессинговый центр тотализатора;
- процессинговый центр букмекерской конторы;
- пункт приема ставок тотализатора;
- пункт приема ставок букмекерской конторы [1].

Налоговый период по налогу на игорный бизнес – календарный месяц. Отчетных периодов по налогу не предусмотрено [1].

Так как налог на игорный бизнес является региональным налогом, федеральное законодательство предусматривает пределы ставок. Конкретная же ставка определяется законом субъекта Российской Федерации.

Налог на игорный бизнес построен на отличной от других налогов основе. Еще в 2009 г. суть налога на игорный бизнес состояла в том, что данный налог базировался на принципе вмененного дохода. Впоследствии государство, учитывая невозможность полного учета всех доходов, отказалось от него и установило налог на основе расчета возможного дохода различных видов игровых учреждений, принудив налогоплательщиков платить налог исходя из условно определенного дохода. В данном случае доход не может являться налоговой базой.

Налоговая база определяется отдельно по каждому объекту налогообложения как общее количество соответствующих объектов [1].

Сумма налога исчисляется налогоплательщиком самостоятельно как произведение налоговой базы и ставки налога, установленной для каждого объекта налогообложения [1].

Расчет налога на игорный бизнес основан на общем режиме налогообложения. В отличие от специальных режимов налогообложения, налогообложение игорного бизнеса не отменяет уплату налога на имущество организаций, налога на доходы физических лиц для индивидуальных предпринимателей [1]. Предприятия игорного бизнеса, наряду с налогом на игорный бизнес, являются плательщиками налога на прибыль или ЕНВД в случае предоставления дополнительных услуг, таких как предоставление услуг платной автостоянки, услуги по оказанию общественного питания и временного проживания. Расчеты с бюджетом по налогу на игорный бизнес в бухгалтерском учете должны отражаться на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на игорный бизнес».

Таким образом, все изменения в сфере налогообложения игорного бизнеса, принятые государством, несомненно, приведут к укрупнению и консолидации игорного бизнеса. В свою очередь, небольшим игорным компаниям будет практически невозможно увеличить размер своих чистых активов. Выходом будет являться продажа собственного бизнеса или его вложение в состав учредителей более крупных компаний. Имущество малых организаций будет внесено в уставный капитал крупных компаний, что впоследствии превратит их в соучредителей.

С другой стороны, ужесточение закона и сокращение возможностей ведения игорного бизнеса для малых предприятий способно привести к росту теневого сектора бизнеса, в результате существования которого налог на игорный бизнес в государственный бюджет не будет поступать совсем.

#### **Библиографические ссылки**

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 2) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 04.03.2015) // В помощь бухгалтеру [Электронный ресурс]. URL: <http://mvf.klerk.ru/nk/nk2.htm> (дата обращения: 13.03.2015).
2. Игорные зоны в России [Электронный ресурс] // РИА Новости – 2014. URL: <http://ria.ru/spravka/20140701/1014142042.html> (дата обращения: 13.03.2015).
3. Зрелов А. П. Налоги и налогообложение : конспект лекций. 5-е изд., испр. и доп. М. : Юрайт, 2010.

© Игнатовская Н. К., Кауп В. Э., 2015

И. С. Коршакевич

Сибирский государственный аэрокосмический университет  
имени академика М. Ф. Решетнева, Российская Федерация, Красноярск**АВТОМАТИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА. СРАВНЕНИЕ  
ПРОГРАММНЫХ РЕШЕНИЙ**

*Рассмотрены наиболее популярные программные решения задач бухгалтерского учета на предприятии. Сравниваются различные программы бухгалтерского учета с точки зрения функциональности, удобства в использовании и экономичности.*

*Ключевые слова: программное обеспечение, бухгалтерский учет.*

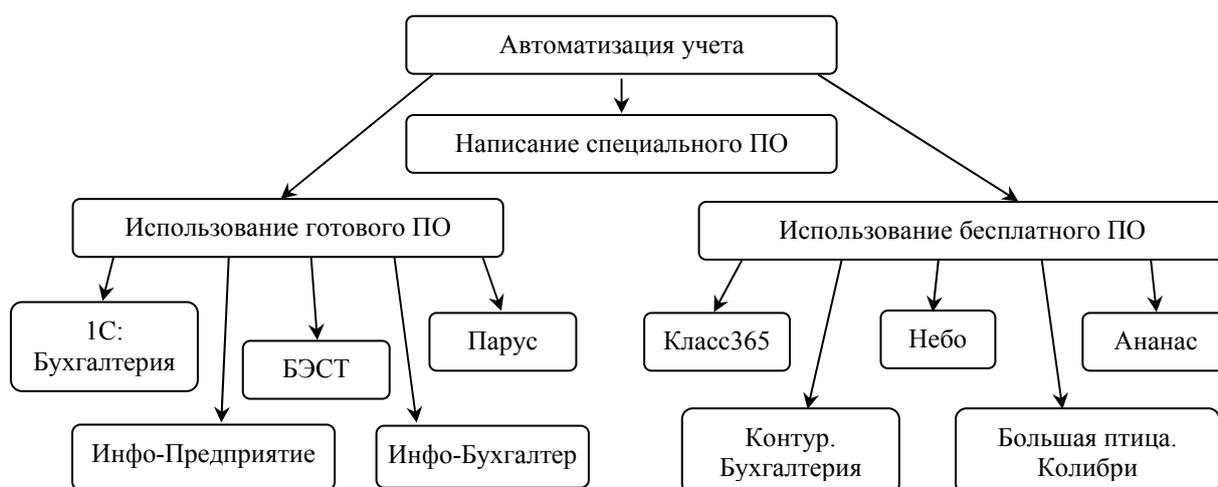
I. S. Korshakevich

Siberian State Aerospace University  
named after academician M. F. Reshetnev, Krasnoyarsk, Russian Federation**ACCOUNTING AUTOMATION. COMPARING SOFTWARE SOLUTIONS**

*In the article are considered the most popular software problems' of accounting solutions at the enterprise, compared the various programs of accounting from the point of view the functionality, conveniences in use and benefits.*

*Keywords: software, accounting.*

В современных условиях бухгалтерский учет ведется автоматизированным способом. При этом функциональные возможности имеющихся на рынке программных продуктов отличаются, в связи с чем возникает проблема выбора подходящего программного продукта. Существуют несколько путей решения данной проблемы (см. рисунок).



К написанию специального программного обеспечения (ПО) для бухгалтерии прибегают очень редко, так как большая часть вопросов и ситуаций, для которых может быть создано необходимое программное решение, уже решены. Чаще прибегают к внедрению уже готового ПО. Оно может быть как платным, так и бесплатным.

Наиболее известным и популярным платным решением этой проблемы является программа «1С: Бухгалтерия». При помощи этой программы можно обрабатывать любую информацию от первичных документов начисления заработной платы до формирования отчетности в автоматическом режиме. Программа способна сохранять и импортировать информацию по контрагентам и счетам из одного меню в другое. Значительная часть информации заполняется в автоматическом режиме, т. е. при формировании того или иного документа (отчета, накладной и т. д.). Большая часть информации будет заполняться на основе имеющейся в базе данных информации. Программа создана с учетом российского законодательства и включает в себя действующие формы для заполнения бухгалтерской отчетности, налоговых деклараций, статистических и иных необходимых для ведения деятельности форм.

Инфо-Предприятие представлено линейкой продуктов для бухгалтерии, склада, зарплаты и других направлений учета [2]. Одним из существенных отличий от таких программ, как «1С: Бухгалтерия» является то, что во всех операциях бухгалтер указывает не конкретные объекты, например, контрагента, номенклатуру или сотрудника, а счет с произвольным набором аналитик. Это дает возможность без перенастройки стандартной типовой конфигурации решать почти неограниченный круг задач [2]. Еще одно отличие, по сравнению с другими бухгалтерскими программами, заключается в том, что в ее основе лежит «Единый журнал операций», содержащий исходные данные по бухгалтерскому, налоговому и/или управленческому учету [2]. Кроме бесплатной версии в Инфо-Предприятии есть еще стандартная версия и профессиональная.

Система БЭСТ также располагает всеми необходимыми средствами для ведения учета и принятия управленческих решений по направлениям деятельности торгового или производственного предприятия, предприятия сферы услуг, государственного (муниципального) учреждения: бюджетного, казенного или автономного [3]. Она предоставляет развитые и гибкие средства регистрации фактов хозяйственной деятельности в оперативном режиме – с одновременным их отражением в бухгалтерском, налоговом и управленческом учете [3]. Для выполнения управленческих функций есть подсистема бюджетирования деятельности и контроля исполнения планов. Вместе с тем в системе имеются встроенные средства программирования, предназначенные для адаптации и расширения круга возможностей системы [3].

Программные продукты «Парус» предоставляют оперативную информацию для принятия управленческих решений. Конструктор отраслевых расширений (КОР) позволяет создавать новые разделы в штатных приложениях и совершенно новые приложения системы [4].

Программа «Инфо-Бухгалтер» предназначена для автоматизации бухгалтерского, налогового, складского, кадрового, управленческого и других видов учета организаций всех форм собственности и индивидуальных предпринимателей, применяющих любые режимы налогообложения (ОПН, УСН, ЕСХН, Патент, СЭЗ и др.). Программа позволяет автоматически формировать учетную политику, контроль соответствия настроек программы выбранным способам учета и первичные и отчетные документы, автоматически переносить (конвертировать) данные из других программ [5].

Класс365 – бесплатный онлайн сервис для автоматизации малого бизнеса. В бесплатном режиме имеются следующие ограничения: 1 пользователь, 1 организация, 300 документов в месяц и т. д. Программа позволяет вести торговый и складской учет, включает многофункциональную CRM систему (запись истории взаимоотношений, встроенный почтовый клиент и сервис SMS), банк, поддерживает интеграцию с интернет-магазинами. Все процессы автоматизированы: оформление и обработка заказов, отгрузка, взаиморасчеты и документооборот [6].

С развитием информационных систем в последнее время все чаще стали предлагаться онлайн системы для ведения бухгалтерского учета. Все они имеют как платную,

так и бесплатную версии. Среди них наиболее популярными, не считая «1С» и «Инфо-Предприятия», являются «Контур. Бухгалтерия», «Большая птица», «Небо» и др.

Сервис «Контур. Бухгалтерия» позволяет автоматически рассчитать заработную плату, начислить пособие по временной нетрудоспособности и отпускные, вести бухгалтерский учет, отправить отчетность через интернет. Поддерживает актуальность форм и содержит подсказки для пользователя [7].

Для индивидуальных предпринимателей и микропредприятий на сайте системы «Большая птица» предлагается бесплатный тариф «Колибри». В рамках этого предложения можно работать в системе в однопользовательском режиме, создать одну фирму и склад, поддерживать в системе информацию о ста партнерах и тысяче товаров, при этом ограничения по числу вводимых документов отсутствуют [8]. Система позволяет вести раздельный учет по нескольким собственным компаниям (юридическим лицам или индивидуальным предпринимателям) в рамках одной учетной записи. Документы нумеруются автоматически в зависимости от выбранного юридического лица. Можно формировать управленческие отчеты как по одной фирме, так и по всем компаниям вместе, чтобы построить полную картину бизнеса.

Программа «Небо» – это онлайн сервис для ведения бухгалтерского учета. Когда правительство выпускает новые формы отчетности, они сразу устанавливаются. Классификатор адресов КЛАДР – классификатор банков «Небо» – находится в актуальном состоянии [9].

Бесплатная платформа «Ананас» предназначена для автоматизированного ведения оперативного учета. Программа предоставляет возможность создавать приложение для автоматизированного учета бизнес-модели. Приложение позволяет вести базу данных, составлять отчеты и экспортировать их в Microsoft Excel или OpenOffice Calc. Платформа «Ананас» состоит из двух приложений: «Дизайнер» и «Учет». «Ананас Дизайнер» необходим для создания бизнес-модели, которая состоит:

- из формирования требований;
- разработки первичной документации;
- разработки справочников;
- разработки отчетов;
- разработки журналов.

Стоит отметить, что для создания бизнес-модели необходимо обладать навыками программирования. Оперативный учет предназначен непосредственно для ведения учета.

Платформа «Ананас» пригодится для ведения оперативного учета, но необходимо самому создавать бизнес-модель. Также стоит сказать, что последняя версия программы была выпущена в 2007 г. [10].

Сравним все программы и сервисы (см. таблицу).

Сравнивая все программные решения между собой, однозначно сказать, что лучше, а что хуже, нельзя, для каждого предприятия можно подобрать свою лучшую систему. Для маленьких предприятий удобнее и выгоднее пользоваться онлайн сервисами, так как они не требуют дополнительной установки, могут быть доступны в любом месте и в любое время, быстро обновляются, бесплатны. Для средних предприятий удобнее использовать либо онлайн сервис «Большая птица», либо программу Инфо-Предприятие Бухгалтерия, так как оба они имеют практически одинаковый набор функций и поддерживают режим многопользовательской работы, если это необходимо. Также они значительно дешевле, чем их аналоги: «Контур» и «1С» соответственно. Для крупных предприятий и корпораций удобнее всего пользоваться услугами платных программ, которые обладают одинаковым набором функций, имеют возможность работы в многопользовательском режиме и с большими объемами данным.

### Сравнение программ и сервисов

Функции	Номер ПО*									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Формирование электронной отчетности	Да	Да	Да	Да	Да	Да	Да	Да	Да	Да
Передача электронной отчетности по каналам связи	Да	Да	Да	Да	Да	Да	Да	Да	Да	Нет
Формирование электронных документов	Да	Да	Да	Да	Да	Да	Да	Да	Да	Да
Импорт документов	Нет	Да	Да	Да	Да	Нет	Нет	Нет	Нет	Нет
Необходимость дополнительных настроек	Да	Нет								
Актуальность	Да	Да	Да	Да	Да	Да	Да	Да	Да	Нет
Наличие облачных технологий	Да	Да	Нет	Нет	Нет	Да	Да	Да	Да	Нет
Возможность самостоятельной разработки ПО	Да	Нет	Да	Да	Нет	Нет	Нет	Нет	Нет	Да
Наличие бесплатной (демо) версии	Нет	Да	Нет	Да						

\* – Номер ПО: 1 – «1С: Бухгалтерия»; 2 – «Инфо-Предприятие»; 3 – БЭСТ; 4 – «Парус»; 5 – «Инфо-Бухгалтер»; 6 – «Класс365»; 7 – «Контур. Бухгалтерия»; 8 – «Небо»; 9 – «Большая птица. Колибри»; 10 – «Ананас».

Выбор программы и ее конфигурации зависят от целей и предпочтений клиента. В большинстве случаев покупают программу «1С: Бухгалтерия», так как остальные системы не настолько широко известны, хотя и не уступают в функционале. Несмотря на то, что другие системы не столь широко известны, они все-таки пользуются спросом и также обновляются и находят свое применение.

### Библиографические ссылки

1. 1С: Бухгалтерия [Электронный ресурс]. URL: <http://bit-krsk.ru/> (дата обращения: 01.03.2015).
2. Инфо-Предприятие. Бухгалтерия [Электронный ресурс]. URL: <http://www.infor.ru/> (дата обращения: 01.03.2015).
3. БЭСТ-5. Информационная система управления предприятием [Электронный ресурс]. URL: <http://www.bestnet.ru/> (дата обращения: 01.03.2015).
4. Парус. Информационные системы управления [Электронный ресурс]. URL: <http://www.parus.com/> (дата обращения: 01.03.2015).
5. Инфо-Бухгалтер [Электронный ресурс]. URL: <http://www.ib.ru/> (дата обращения: 01.03.2015).
6. Класс365 [Электронный ресурс]. URL: <http://class365.ru/> (дата обращения: 01.03.2015).
7. СКБ Контур [Электронный ресурс]. URL: <https://kontur.ru/> (дата обращения: 01.03.2015).
8. Большая птица. Система онлайн учета для бизнеса [Электронный ресурс]. URL: <http://bigbird.ru/> (дата обращения: 01.03.2015).
9. Небо. Онлайн бухгалтерия и отчетность. Специально для малого бизнеса [Электронный ресурс]. URL: <http://nebopro.ru/> (дата обращения: 01.03.2015).
10. Ананас. [Электронный ресурс]. URL: [http://ananas.su/wiki/Заглавная\\_страница](http://ananas.su/wiki/Заглавная_страница) (дата обращения: 01.03.2015).

© Коршакевич И. С., 2015.

Г. В. Максимова

Байкальский государственный университет экономики и права,  
Российская Федерация, Иркутск

## **СИСТЕМА ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В УПРАВЛЕНИИ КОМПАНИЙ**

*Рассматривается проблема, связанная с составлением и содержанием системы внутреннего контроля. Предложено выделять контрольную среду, контрольные действия и процедуры, технические приемы и методы контроля и делать градацию по таким уровням, как административно-управленческий, функциональный и производственно-операционный.*

*Ключевые слова: система внутреннего контроля, уровни системы внутреннего контроля, элементы системы внутреннего контроля.*

G. V. Maximova

Baikal State University of Economics and Law, Irkutsk, Russian Federation

## **INTERNAL CONTROL SYSTEM MANAGEMENT OF COMPANY**

*The article is discussed the problem related with preparation and content of the internal control system, suggested the "control environment" determination, control activities and procedures, techniques and methods of control and highlight gradation levels: administration and management, functional and production operating.*

*Keywords: internal control system, levels of the internal control system, elements of the internal control system.*

Внутренний аудит в современных компаниях призван предоставлять независимые и объективные гарантии и консультации, направленные на совершенствование хозяйственной деятельности, повышение стоимости компании, оказание помощи менеджменту в достижении поставленных целей. Функционально-управленческая деятельность внутреннего аудита ориентирована не только и не столько на подтверждение достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, сколько на оценку и повышение эффективности управления рисками, контроля, системы управления и экономической устойчивости деятельности компании.

Среди целей внутреннего аудита, сформулированных Международным институтом внутренних аудиторов, имеется цель – оказание помощи менеджменту компании в осуществлении эффективного функционирования и контроля над различными звеньями системы внутреннего контроля (далее – СВК).

Чтобы предоставлять гарантии и оказывать помощь в области СВК, необходимо четко представлять сам объект и предметную область его действия.

Закрепленная в международном стандарте (МСА 315) и в российских правилах (стандартах) аудиторской деятельности (ПСАД 8) структура СВК включает контрольную среду; процесс оценки рисков внутри компании; информационную систему, в том числе связанную с подготовкой бухгалтерской (финансовой) отчетности и коммуникации; контрольные действия и мониторинг.

Таким образом, определяя степень эффективности СВК по выявлению возможных ошибок, искажений, внешний аудитор формирует аудиторское суждение лишь

об одной стороне финансовой деятельности компании, т. е. о степени достоверности процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности компании, но другие стороны деятельности организации оцениваются косвенно.

СВК является полной и всесторонней, если она охватывает все аспекты финансово-хозяйственной деятельности компании, включая административно-управленческий, функциональный и производственно-операционный уровни.

В настоящее время такие уровни СВК, как функциональный и производственно-операционный, достаточно изучены и широко используются в управленческой деятельности компаний.

Функциональный уровень в СВК ограничен рамками конкретного структурного подразделения компании и контрольные процедуры его четко определены регламентами, правилами, законодательными и нормативными документами. Объектами функционального контроля являются отдельные сферы деятельности и функции системы управления компании. Этому уровню СВК присуще в основном наблюдение за текущей деятельностью, реже – за прошлой и будущей.

Процедуры производственно-операционного уровня СВК строго определены утвержденными нормами, стандартами и техническими условиями совершения производственных и хозяйственных процессов. Важной характеристикой его является самоконтроль на рабочем месте.

Административно-управленческий контроль, как один из уровней СВК, сложнее, чем функциональный и производственно-операционный, из-за отсутствия объективной нормы функционирования, выбранной для сравнения при фактическом исполнении, а также многогранностью объекта – деятельности компании в целом. Конечным результатом такой контрольной деятельности следует считать принятие решений, на которые оказывают влияние множество факторов, поддающихся и неподдающихся точному измерению. При этом широко используются финансовые данные, характеризующие настоящую, будущую и прошлую деятельность компании.

Цели СВК более конкретно выражаются в ее задачах. От того, насколько точно сформулированы задачи, стоящие перед каждым уровнем СВК, зависит выполнение поставленной цели. Задача – это контролируемость состояния и поведения объекта контроля в соответствии с установленной нормой.

Рассматривая цели компании в рамках изучения уровней СВК, сгруппируем их по четырем направлениям:

- стратегические цели формируются на высшем уровне управления и напрямую связаны с выполнением миссии компании;
- текущие и операционные цели связаны с эффективным и рациональным использованием ресурсов компании;
- цели в области обеспечения достоверности и полезности информации и всех видов отчетности и их коммуникации;
- цели в области достижения соответствия действующим законодательным, нормативным и регламентирующим документам.

Ключевым элементом СВК является объект. Перечень объектов зависит от сферы финансово-хозяйственной деятельности компании.

Группировка объектов по уровням СВК с учетом их сложности оказывает решающее влияние на выбор методов и средств контроля. В соответствии с установленным перечнем объектов управления формируется структура их управления. Объекты управления могут одновременно быть и контрольными объектами, но направленность их разная. Так административно-управленческая деятельность направлена на то, чтобы объект управления достиг поставленной цели, а контрольная – на обеспечение такого состояния и поведения объекта, которые позволяют эту цель достичь. В условиях рыночной экономики необходимо выделять в качестве объектов на уровнях СВК ключевые факторы,

подверженные рискам во всех сферах административно-управленческой и финансово-хозяйственной деятельности, требующие идентификации потенциальных событий, способных повлиять на состояние и поведение деятельности компании.

Тогда для оценки СВК организации служба внутреннего аудита должна включать специалистов по всем направлениям, выделяя не только финансовый, но и управленческий, операционный аудит и аудит на соответствие.

Для успешного функционирования каждого уровня СВК следует определить конкретную среду, в которой осуществляются конкретные действия и процедуры, используются конкретные технические контрольные приемы и методы, организационные формы контроля. Рассмотрим более подробно каждый из элементов СВК.

Под контрольной средой принято понимать практические действия собственников (их представителей) и руководства компании, направленные на установление и поддержание СВК. Контрольная среда – это также атмосфера, в которой формируется и работает СВК компании, включая стиль и основные принципы управления компанией, организационную структуру компании, распределение ответственности и полномочий, кадровую политику и практику, а также профессионализм и компетенцию сотрудников, управленческие методы контроля, включающие в себя, прежде всего, эффективное финансовое планирование, внешние воздействия, определяемые нормативно-правовым полем, регулирующим деятельность компании, деятельность внутреннего аудита и аудиторского комитета совета директоров.

Контрольную деятельность можно охарактеризовать как последовательность применения правил, процедур, действий, дополняющие содержание контрольной среды, разработанные администрацией компании для достижения поставленных целей компанией. Контрольная деятельность различается специфическими требованиями, предъявляемыми каждым звеном управления компании, объемом и набором применяемых методов, временем и сроком осуществления. К таким контрольным процедурам относятся тестирование и процедуры по существу, включая запрос, подтверждение, наблюдение, инспектирование, пересчет, аналитические процедуры.

Способ конкретного выражения и организации контрольных действий, направленных на выполнение контрольной функции, проявляются в виде обследования, проверки и экспертизы, инвентаризации, инспекции и надзора, ревизии и осуществления независимых проверок и мониторинга. Рассмотрим сущность некоторых из перечисленных.

Обследование – это процесс личного ознакомления контролирующего (может быть и руководителя подразделения, отдела) с отдельными сторонами финансовой, производственной и административно-управленческой деятельностью компании. Различают два вида обследования: предметное и функциональное, при этом объектом первого является компания в целом, а второго – конкретная операция, явление. При обследовании используется ограниченное число методов контроля. Характерным для обследования определенного круга вопросов является привлечение специалистов (технологов, инженеров, архитекторов и т. д.). Результаты обследования оформляются справками, докладными записками.

Проверка представляет собой процесс изучения четко очерченных сторон деятельности и локальных операций, включая ряд таких специфических видов, как экспертиза, которая связана с проверкой соблюдения технологии изготовления продукции или оказания услуг, обоснованности использования норм, а также проверка исполнения принятых решений, счетная проверка.

В выполнении задач контрольной деятельности значительная роль принадлежит инспекции и надзору за соблюдением установленных правил, выходящих за пределы одной отрасли: охрана труда, техника безопасности, противопожарная безопасность, налогообложение и т. д.

Выявление при инспектировании нарушений важно для ознакомления с фактическим состоянием дел на конкретных участках работы, но фиксирование нарушений – это не самоцель. Первоочередная задача инспекции состоит в оказании квалифицированной организационно-технической помощи, в постановке работы по устранению и предупреждению нарушений. При осуществлении контрольно-надзорной деятельности большую роль играют разрешительные полномочия, которые рассматриваются как предварительный контроль, имеющий целью не допустить отступлений от установленных предписаний, добиваясь максимального эффекта в производственной и управленческой деятельности. Меры принудительного прекращения, предотвращения вредных последствий обеспечивают условия для последующего привлечения виновных лиц к ответственности.

Инспекция – систематический, постоянный надзор, контрольное наблюдение за деятельностью администрации подконтрольных объектов. При ее осуществлении используется не более трех-четырёх методов контроля, ограниченные конкретным видом деятельности.

Мониторинг включает постоянную оценку организации и практического применения средств контроля, корректирующие мероприятия, связанные с изменениями условий финансово-хозяйственной и производственной деятельности компании. Он выполняется в текущей деятельности компании, ведет регулярные надзорные мероприятия для функционирования СВК.

Несмотря на многообразие методов контроля как одного из элементов СВК их можно сгруппировать на три большие группы: общенаучные, расчетно-аналитические и специальные. Совокупность приемов и способов обеспечивает выполнение контрольной функции во всех сферах деятельности компании. Всесторонняя и глубокая проверка всех направлений деятельности компании достигается при условии изучения производственных, хозяйственных, финансовых, управленческих операций в их взаимосвязи и взаимообусловленности.

К расчетно-аналитическим относятся способы экономического и функционально-стоимостного анализа, статистические и экономико-математические методы и др.

Специальные методы контроля условно можно разделить на три группы: документального, фактического и смешанного контроля.

Методы документального контроля подразделяются на приемы проверки отдельных документов (формальная, арифметическая, по существу, нормативно-законодательная) и приемы проверки документов, отражающие контрольное сличение, восстановление количественно-суммового учета однородных операций, хронологическую проверку, технико-экономические расчеты, балансовый метод.

Контрольный просчет, экспертная оценка, лабораторный анализ, контрольный обмер, контрольный запуск, личное наблюдение, методы проверки использования рабочего времени – это перечень методов фактического контроля.

Группа методов смешанного контроля включает встречные проверки, взаимный контроль, логический анализ, сравнение, оценку экономической целесообразности, получение объяснений, служебное расследование.

Перечисленные методы контроля применяются при последующем, текущем и предварительном контроле. Применяя тот или иной метод, необходимо учитывать конкретные особенности объекта, поставленные задачи и определенные технические приемы.

Технические приемы определяют объем и порядок контрольных процедур, набор методов контроля. В практической деятельности используют сплошной, выборочный, комбинированный, систематизированный и несистематизированный технические приемы.

Проведенный анализ содержания СВК в компаниях позволяет сделать вывод, что существующее представление СВК, предложенное стандартами аудита, ограничено

формированием суждения внешнего аудитора об оценке достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Кризисные явления в условиях нестабильности рыночных отношений, неопределенность условий деятельности компаний требуют совершенствования функционирования СВК. В этих условиях достаточно актуальным является определение элементов СВК и их содержания, позволяющие сформировать методическое обеспечение оценки качества функционирования СВК компаний.

Для решения этой задачи считаем целесообразным в СВК выделить такие элементы, как контрольная среда, контрольные действия и процедуры, организационные формы и технические приемы, методы контроля, что позволит оценивать все стороны финансово-хозяйственной и производственной деятельности компаний, учитывая текущие и перспективные условия ведения бизнеса, используя рациональные формы и виды контроля для достижения поставленных целей менеджментом компании.

© Максимова Г. В., 2015

О. В. Медведева, И. В. Федоренко

Сибирский государственный аэрокосмический университет  
имени академика М. Ф. Решетнева, Российская Федерация, Красноярск

### **ПРИМЕНЕНИЕ МЕТОДИКИ ОЦЕНКИ АУДИТОРСКОГО РИСКА В ХОДЕ АУДИТА – I**

*Проанализировано содержание понятия «аудиторский риск» и его компонентов, требования стандартов в области оценки аудиторского риска. По итогам исследования была предложена методика оценки аудиторского риска, которая была апробирована в рамках проведения аудиторских проверок в аудиторской организации г. Красноярска.*

*Ключевые слова: аудит, аудиторский риск, риск существенного искажения, методика оценки.*

O. V. Medvedeva, I. V. Fedorenko

Siberian State Aerospace University  
named after academician M. F. Reshetnev, Krasnoyarsk, Russian Federation

### **ASSESSMENT AUDIT RISK APPLICATION METHODOLOGIES IN AUDIT – I**

*The article is analyzed the “audit risk” determination and its components, the assessment standards of audit risk. According to the research was proposed a assessment method of audit risk, which was approved as part of the audit in the audit organization of Krasnoyarsk.*

*Keywords: audit, audit risk, the risk of significant misstatement, assessment methodology.*

С введением в действие новой редакции ФПСАД № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка аудиторских рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» [1], (далее – ФПСАД № 8) изменились требования к оценке аудиторского риска. В новой редакции ФПСАД № 8 отсутствует понятие «аудиторский риск» и его составляющие, но введены новые понятия «риск существенных искажений», «риск хозяйственной деятельности аудируемого лица», а также «значимый риск». В связи с изменениями в законодательстве, сложившиеся подходы к оценке аудиторского риска требуют переосмысления и усовершенствования.

Тем не менее, несмотря на многочисленные исследования, изменения стандартов аудиторской деятельности не повлекли за собой корректировки теоретической и методической базы оценки аудиторского риска, что обосновывает актуальность темы исследования.

Понятие «аудиторский риск», а также его составных частей до декабря 2008 г. раскрывалось правилом (стандартом) № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудитором» [2]. С декабря 2008 г. вступила в действие новая редакция ФПСАД № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка аудиторских рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности». Данный стандарт уже не раскрывает понятие «аудиторский риск и его составляющие». В новой редакции стандарта делается акцент на понятие «риск существенного искажения» и «риск хозяйственной деятельности аудируемого лица», который определяется на основе понимания деятельности

аудируемого лица и среды, включая систему внутреннего контроля. Новая редакция стандарта разработана на базе требований действующих международных стандартов аудита (МСА), в частности, МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений».

Упоминание об аудиторском риске, его компонентах осталось в стандартах ФПСАД № 3, № 4, № 16, № 17, № 18, № 25. Таким образом, с одной стороны ФПСАД № 8 ввел новые понятия рисков (риск существенного искажения отчетности, риск хозяйственной деятельности, значимый риск), с другой – существующие стандарты содержат старую терминологию.

В п. 8 ФСАД 5/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита», сказано, что «аудитор должен получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность аудируемого лица в целом не содержит существенных искажений, возникших как в результате недобросовестных действий, так и в результате ошибок. При этом существует неизбежный риск того, что в ходе аудита какие-то существенные искажения бухгалтерской отчетности не будут обнаружены» [3]. Это значит, что существует риск того, что аудитор выразит ненадлежащее аудиторское мнение при наличии существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Данное определение возможно соотнести с определением аудиторского риска в п. 9 ФПСАД № 16 «Аудиторская выборка». Согласно данному стандарту аудиторский риск – это риск того, что аудитор выразит ненадлежащее аудиторское мнение при наличии существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудиторский риск включает неотъемлемый риск, риск средств внутреннего контроля и риск обнаружения [4].

ФПСАД № 8 не только не раскрывает понятие «аудиторский риск», но и не упоминает о риске необнаружения. Тем не менее, нельзя исключать термин «риск необнаружения» из аудита, так как с данным видом риска связан объем выборочной совокупности. Риск необнаружения – это единственный вид риска, на который аудитор имеет влияние посредством изменения выборочной совокупности.

Риск необнаружения означает риск того, что аудиторские процедуры по существу не позволяют обнаружить искажение остатков средств по счетам бухгалтерского учета или групп операций, который может быть существенным по отдельности или в совокупности с искажениями остатков средств по другим счетам бухгалтерского учета или группы операций. В соответствии с ФПСАД № 8 аудитор должен выявить риск существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности, однако, существует вероятность того, что аудитору не удастся обнаружить все существенные искажения. Таким образом, исследование риска необнаружения не противоречит контексту нового стандарта. В настоящее время нет единой классификации компонентов риска необнаружения. С. М. Бычкова подразделяет риск необнаружения на аналитический риск (опасность пропуска ошибок при проведении процедур анализа) и риск при выборке или статистический (вероятность необнаружения существенных ошибок при выборочной проверке совокупности операций) [5]. Аналитический риск может быть связан с использованием аудитором при расчетах недостоверной информации, неправильным применением аналитических процедур. Статистический риск связан с применением выборочного метода вместо сплошного, применением неверного метода выборки, ошибки в определении объема выборки, включением в выборочную совокупность нерепрезентативных элементов.

На основании проведенного анализа сформирована классификация аудиторского риска (рис. 1).

Риск первого рода – риск высказать мнение о недостоверности отчетности, в то время как на самом деле она достоверна.

Риск второго рода – риск высказать мнение о том, что отчетность достоверна, в то время как она содержит существенные ошибки.

Значимый риск – субъективная вероятность того, что проведенные хозяйственные операции, остатки по счетам бухгалтерского учета, недобросовестные действия руководства проверяемой организации по отдельности или в совокупности приведут к существенному искажению бухгалтерской отчетности, которое в силу объективных и субъективных причин может быть не обнаружено в ходе стандартной проверки, поэтому требует специального аудиторского рассмотрения.

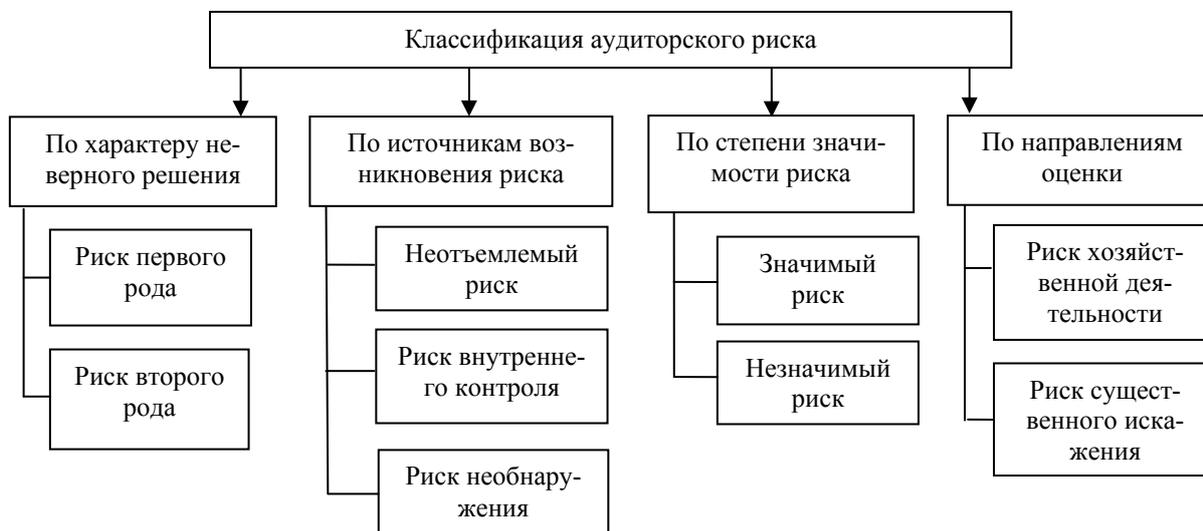


Рис. 1. Классификация аудиторского риска

Незначимый риск – риск, который не требует специального аудиторского рассмотрения, вероятность его возникновения не связана с признаками значимого риска в контексте ФПСАД № 8.

Риск хозяйственной деятельности – это результат существенных условий, событий, обстоятельств, действия или бездействия, которые могут негативно повлиять на способность аудируемого лица достигать своих целей и реализовывать свои стратегии, или результат выбора ненадлежащих целей и стратегий [1]. В обязанность аудитора не входит выявление и оценка всех рисков хозяйственной деятельности.

ФПСАД № 8 не содержит определения понятия «риск существенного искажения». В соответствии с МСА 200, риск существенного искажения – риск того, что до проведения аудита финансовая отчетность существенно искажена, он включает в себя неотъемлемый риск и риск системы контроля.

В дальнейшем для классификации направлений риска существенного искажения используются понятия «неотъемлемый риск» и «риск внутреннего контроля».

Риск существенного искажения в МСА рассматривается как компонент аудиторского риска, т. е. риск того, что аудитор выражает ненадлежащее аудиторское мнение, когда финансовая отчетность содержит существенные искажения. Причем эти искажения могут являться результатом ошибки и недобросовестных действий. Аудиторский риск, в свою очередь, является функцией рисков существенного искажения и необнаружения (п. 13 МСА 200 «Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита»). Под риском необнаружения понимается риск того, что выполняемые аудитором процедуры, имеющие целью снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня, не выявят существующего искажения, которое, рассматриваемое само по себе или в совокупности, может оказаться существенным. Риск существенного искажения отчетности представляет собой совокупную оценку неотъемлемого риска и риска системы контроля (п. А37 МСА 200).

Аудитор может проводить оценку неотъемлемого риска и риска системы контроля и по отдельности, и в совокупности, в зависимости от выбранной методологии техники аудита и на основе практики (п. А40 МСА 200). Оценка рисков существенного искажения может выражаться в количественных терминах, например в процентах, или не в количественных терминах, т. е. в привычной для отечественной практики качественной оценке по шкале «высокий», «средний» или «низкий». В любом случае считается, что для аудитора важнее провести надлежащую оценку рисков, чем выбрать из различных подходов тот, которым он при этом может пользоваться.

В соответствии с концепцией «риск-ориентированного аудита» для сокращения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня аудитор должен оценить риски существенного искажения и ограничить риск необнаружения. Этого он добивается посредством выполнения аудиторских процедур, которые являются реакцией на оцененные риски существенного искажения на уровне финансовой отчетности в целом и на уровне предпосылок ее подготовки.

Сначала аудиторы должны понять деятельность организации, а затем оценить риски существенного искажения в ее финансовой отчетности. На основании оцененных рисков аудиторы определяют и выполняют дальнейшие аудиторские процедуры в отношении:

- возможных неточностей в информации о сальдо счетов, видах операций или раскрытиях в финансовой отчетности либо неверно представленных или отсутствующих в ней данных;
- возможного обхода руководством средств контроля и манипулирования финансовой отчетностью;
- других недостатков в средствах контроля, которые могут привести к существенным искажениям в финансовой отчетности [6].

Основные особенности риск-ориентированного подхода можно свести к следующему:

- процедуры оценки рисков частично можно выполнить на более раннем этапе отчетного периода организации, в том числе на основе информации, полученной в ходе прошлых аудитов, и на этапе принятия решения об обслуживании нового клиента или продолжении сотрудничества с клиентом по конкретному аудиторскому заданию;
- усилия аудиторской группы в ходе проведения аудита должны быть сфокусированы на выявлении основных зон рисков существенного искажения (значимые риски), при этом аудитор должен опираться на понимание деятельности аудируемого лица;
- последующие аудиторские процедуры по оцененным рискам разрабатываются для выполнения действий в ответ на конкретные оцененные риски. Соответственно можно существенно сократить или даже исключить проверки на основе детальных тестов, которые не привязаны к конкретным рискам;
- лучшее понимание системы внутреннего контроля (СВК) может позволить аудитору определять недостатки в ней, а своевременная передача информации об этих недостатках руководству позволит последнему принять надлежащие меры по их устранению;
- МСА уделяют огромное внимание необходимости тщательно документировать каждое действие в рамках аудита, что может привести к росту расходов на аудит. Тщательное документирование направлено на то, чтобы аудиторский файл мог говорить сам за себя, без необходимости каких-либо устных пояснений о том, как проводился аудит, почему и каким образом были получены аудиторские выводы [6].

Риск существенных искажений в отчетности аудитор должен оценивать на двух уровнях:

- финансовой отчетности в целом;
- предпосылок подготовки финансовой отчетности на уровне классов операций, сальдо счетов и раскрытий информации в финансовой отчетности.

Аудитор в ходе дальнейших аудиторских процедур по оцененным рискам существенного искажения должен пересматривать оценку рисков, если он получает аудиторские доказательства, противоречащие первоначально собранным, в соответствии с которыми он производил первоначальную оценку рисков существенного искажения.

Также установлены обязанности по информированию руководства и представителей собственника о существенных недостатках в СВК, ставших известными в ходе аудита, а также о недостатках, выявленных в процессе оценки рисков аудируемым лицом.

Обязательному документированию подлежат следующие описанные аудиторские процедуры и полученные аудитором оценки (п. 120 ФПСАД № 8):

- обсуждение аудиторской группой подверженности финансовой отчетности предприятия существенным искажениям вследствие ошибки или мошенничества и выработанных важных решений (в аудиторских файлах должны быть подшиты соответствующие протоколы);

- ключевые элементы понимания каждого аспекта предприятия и его среды, включая каждый элемент СВК, для оценки рисков существенных искажений финансовой отчетности, в том числе источники информации, используемые для достижения понимания деятельности аудируемого лица и процедуры оценки риска;

- выявленные и оцененные риски существенных искажений как на уровне финансовой отчетности в целом, так и на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности;

- выявленные значимые риски, риски, предусмотренные п. 113 ФПСАД № 8, и соответствующие им средства контроля.

Таким образом, основные требования к оценке аудиторского риска заключаются в выявлении основных зон рисков через понимание деятельности аудируемого лица, разработке аудиторских процедур по оцененным рискам, пересмотру оценки рисков в случае выявления доказательств, противоположных первоначальным, а также тщательном документировании всего процесса оценки риска существенного искажения.

Методика оценки аудиторского риска должна соответствовать следующим требованиям:

- методика должна соответствовать методологии аудита и нормативным актам в области регулирования аудиторской деятельности;

- методика должна быть последовательна;

- методика должна быть понятна не только практикующему аудитору, но и его помощнику;

- методика должна быть эффективна, т. е. должен быть минимальный риск в том, что мнение о финансовой отчетности не будет соответствовать действительности, и обеспечивать соотношение выгод и затрат. Нерационально тратить существенную часть доходов небольшой аудиторской фирме на привлечение методологов, если основная часть клиентов является субъектами малого бизнеса.

Методика оценки аудиторского риска основывается на изучении деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля в объеме, достаточном для выявления и оценки рисков. Понимание деятельности и среды имеет большое значение при проведении аудита. Необходимо ознакомиться с соответствующими отраслевыми, правовыми и другими внешними факторами, влияющими на деятельность аудируемого лица, включая применяемые способы ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Основная цель понимания деятельности аудируемого лица состоит в том, чтобы дать оценку риска. Это включает в себя идентификацию и последующую оценку потенциальных рисков существенного искажения финансовой отчетности. Идентификация рисков осуществляется на основе информации, полученной при выполнении трех основных процедур по оценке рисков:

- проведение процедур по оценке риска;
- решение вопросов, необходимых для понимания особенностей аудируемого лица;
- выявление факторов риска.

Аудитор должен выявить и оценить риски существенного искажения на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом и на уровне конкретных предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности для групп однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и случаев раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности. При выявлении рисков необходимо рассматривать каждый из них из того расчета, что искажение данных происходит в отношении какой-либо предпосылки. Такой подход будет наиболее оптимальным с точки зрения разработки ответных процедур на выявленные риски.

Процесс формирования перечня возможных факторов, влияющих на риск, можно представить в виде схемы (рис. 2).

Каждая из указанных процедур должна проводиться в рамках аудиторской проверки, но не обязательно для каждого аспекта проверки. Во многих ситуациях результаты проведения одной процедуры могут повлечь за собой необходимость выполнения другой процедуры. Например, результаты аналитических процедур на основе предварительных данных могут повлечь необходимость направления запросов руководству. Ответы на такие запросы могут потребовать направления запросов для проверки конкретных документов и наблюдения за некоторыми операциями.

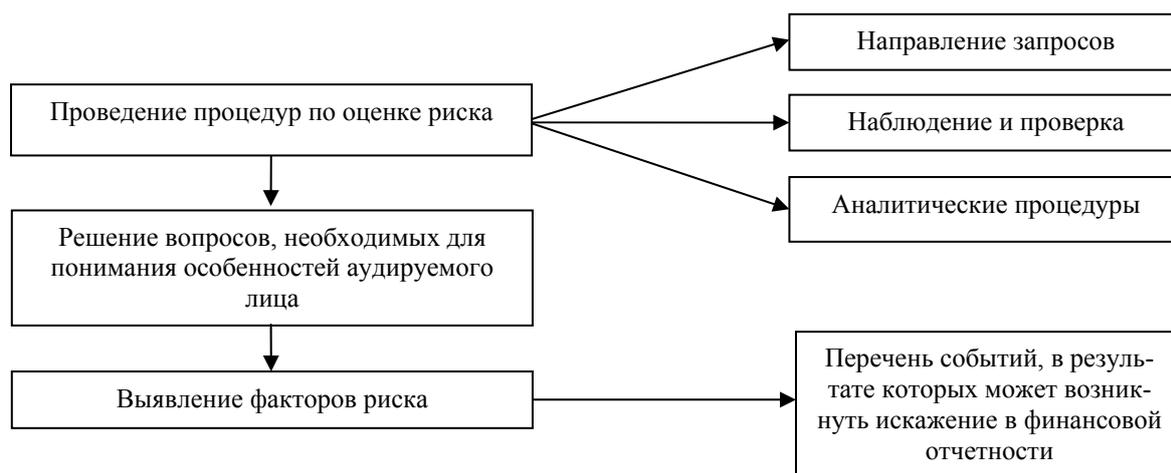


Рис. 2. Процесс формирования перечня возможных факторов, влияющих на риск

Аудитор также должен обладать знаниями о системе внутреннего контроля. Понимание системы внутреннего контроля подразумевает оценку адекватности организации средств контроля и установление факта их применения, а также адекватности мер, принимаемых аудируемым лицом по управлению рисками посредством внедрения эффективных средств контроля.

В случае выявления существенных недостатков в организации и применении системы внутреннего контроля, аудитор должен своевременно сообщить руководству аудируемого лица данную информацию. При оценке рисков необходимо установить, какие из выявленных рисков, являются «значимыми» рисками. Под значимыми рисками понимаются риски, требующие специального аудиторского рассмотрения. Вероятность возникновения значимых рисков, при осуществлении типовых и несложных хозяйственных операций очень низка. Значимые риски, как правило, имеют отношение к нетипичным операциям или операциям, требующим от персонала применения профессио-

нального суждения. К таким операциям, в частности, относится расчет оценочных значений при отсутствии точных способов их определения.

На основе оцененных рисков аудитор оценивает характер, временные рамки и объем аудиторских процедур, необходимых для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств. Далее в ходе дальнейших процедур по оцененным рискам существенного искажения аудиторю следует пересматривать первоначальную оценку рисков, если он получает доказательства, противоречащие первоначальным. После комплексной оценки достаточности и надлежащего характера аудиторских доказательств, полученных в ходе процедур по существу, следует выпуск надлежащим образом сформулированного аудиторского заключения, основанного на результатах аудита.

Таким образом, изучение экономического субъекта, его среды, а также оценка аудиторского риска, является непрерывным, динамичным процессом сбора, обновления информации на протяжении всего периода аудита. Следовательно, методика должна содержать в себе возможности корректировки выполняемых процедур, а значит, программы и плана аудиторской проверки на всех этапах ее проведения.

Основным отличием риско-ориентированного аудита является как можно ранняя оценка возможных рисков (рис. 3).



Рис. 3. Обобщенная методика оценки аудиторского риска

Оценку рисков следует начинать до подписания договора на аудит. Принимаясь за проверку той или иной фирмы, аудиторская компания прежде всего должна обращать внимание на ее репутацию, проверка данной фирмы не должны нанести ущерб аудиторской компании и ее клиентам.

Порядок оценки рисков на этапе предварительного планирования при оценке приемлемости клиента описан в [7].

Аудитору необходимо изучить своего потенциального клиента для того, чтобы оценить трудоёмкость будущей проверки и возможности проведения аудиторской проверки.

Для этого аудитор проводит собеседования с руководством потенциального клиента и изучает его отчётность по следующим вопросам:

- экономическое состояние компании;
- основные виды деятельности потенциального клиента;
- структура собственности и организационная структура;
- организация учётного процесса и системы внутреннего контроля;
- организация и применение документооборота на предприятии.

Как правило, на этапе предварительного планирования аудитор использует два вида аудиторских процедур: запросы (собеседование с руководителем или письменный запрос в виде анкеты клиента) и аналитические процедуры.

В ходе собеседований с руководством потенциального клиента аудитору следует задать вопросы, позволяющие лучше узнать среду, в которой функционирует потенциальный клиент.

Результаты собеседований аудитору следует оформить в письменном виде в специально разработанном ими рабочем документе.

Ответ по уровням риска оценивается по 3-бальной системе: низкий – 1 балл; средний – 2 балла; высокий – 3 балла.

Количество баллов суммируется. Уровень неотъемлемого риска определяется согласно таблице.

#### Определение уровня неотъемлемого риска [8]

Уровень риска	Диапазон значений
Низкий	$1 - n^*$
Средний	$n + 1 - 2n$
Высокий	$2n + 1 - 3n$

\*  $n$  – количество факторов возникновения риска по итогам анкеты.

Также на этом этапе рекомендуется изучить следующее: не участвует ли потенциальный клиент в судебных разбирательствах, входят ли в состав исполнительных органов организации-контрагента дисквалифицированные лица, не зарегистрирован ли потенциальный клиент по адресу «массовая регистрация», отсутствуют ли учредители или руководители организации в реестре лиц, отказавшихся от участия (руководства) в организации, также необходимо убедиться, что потенциальный клиент не находится на какой-либо стадии банкротства и что в отношении клиента не ведется исполнительное производство. Причем проверить, не является ли контрагент участником исполнительного производства, можно вне зависимости от того, организация это или индивидуальный предприниматель.

После дополнительной информации необходимо скорректировать оценку неотъемлемого риска.

Аналитические процедуры в отношении показателей бухгалтерской отчётности аудитор проводит с целью выявить те области учёта, на которые нужно будет обратить особое внимание во время аудиторской проверки.

При анализе форм отчётности рекомендовано использовать следующие аспекты:

- доли статей бухгалтерского баланса в общем итоге (вертикальный анализ);
- темпы изменения показателей отчётности (горизонтальный анализ);
- соотношения между отдельными показателями отчётности с целью выявления необычных изменений;
- расчёт финансовых коэффициентов с целью оценки их динамики;

Результаты процедур анализа аудиторы оформляют в письменном виде в специально разработанном для этих целей рабочем документе.

После подписания договора, на этапе планирования необходимо оценивать риски для определения последовательности, объема и продолжительности процедур проверки.

Оценка рисков существенного искажения основывается на понимании аудитором деятельности предприятия и среды, в которой она совершается. Понимание деятельности предприятия осуществляется через определение возможных факторов, влияющих на величину аудиторского риска. Возможные факторы рисков зависят как от масштаба аудируемого лица, так и от специфики деятельности. Аудитору необходимо как можно тщательнее определить возможные факторы, влияющие на величину риска. Определение факторов во многом зависит от профессиональной компетентности аудитора.

После определения факторов необходимо установить, влияет ли фактор на уровень риска или нет, в случае влияния фактора на риск необходимо оценить вероятность возникновения риска и существенности влияния риска по данному фактору (итоговый риск в баллах). Аудитору необходимо определить значимые риски. При оценке вероятности возникновения и значимости риска возможно определить эти риски, в данном случае значимому риску будет соответствовать высокая вероятность возникновения и существенности риска, т. е. итоговый риск будет максимальным или близким к максимальному при оценке в баллах (рис. 4).

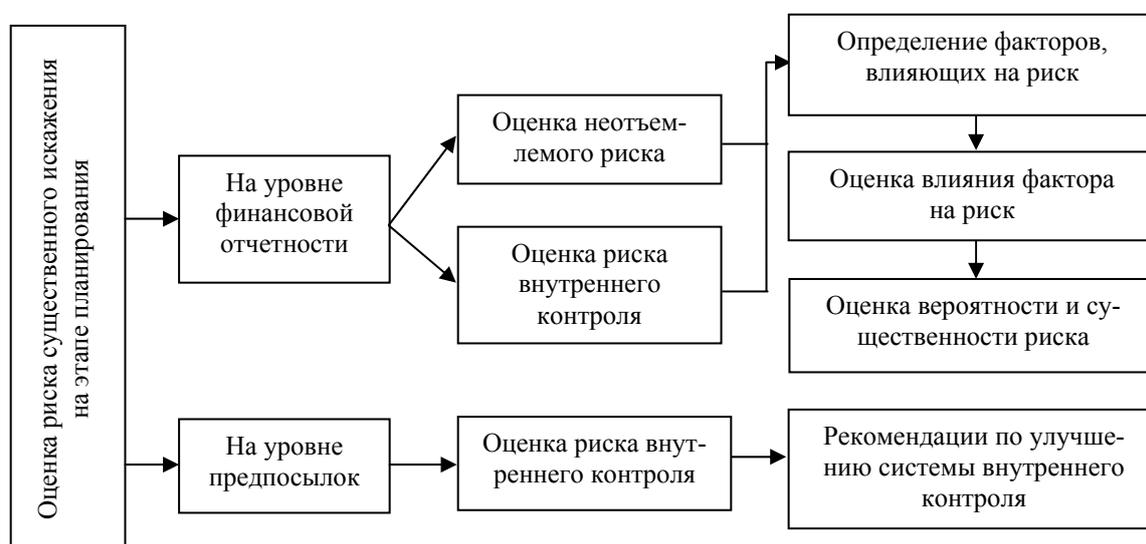


Рис. 4. Методика оценки риска существенного искажения на этапе планирования

Таким образом, процесс оценки неотъемлемого риска и риска внутреннего контроля рекомендовано разбить на три этапа:

- определение факторов, влияющих на возможные риски;
- оценка влияния фактора на риск;
- оценка вероятности возникновения риска и существенности влияния риска в денежном выражении.

Окончание в следующем номере.

### Библиографические ссылки

1. Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности [Электронный ресурс] : федер. правило (стандарт) аудиторской деятельности № 8 (Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696, в ред. 22.12.2011). URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 02.09.2014).

2. Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом [Электронный ресурс] : федер. правило (стандарт) аудиторской деятельности № 8 (Постановление Правительства РФ от 23.09.2002г № 696, прекратило действие). URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 05.09.2014).

3. Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита [Электронный ресурс] : федер. стандарт аудиторской деятельности 5/2010 (Приказ Минфина РФ от 17.08.2010 г. № 90н, в ред. 16.08.2011). URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 15.09.2014).

4. Аудиторская выборка [Электронный ресурс] : федер. правило (стандарт) аудиторской деятельности № 16 (Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696, в ред. 22.12.2011). URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 05.09.2014).

5. Бычкова С. М., Растамханова Л. Н. Риски в аудиторской деятельности / под ред. С. М. Бычковой. М. : Финансы и статистика, 2003. 416 с.

6. Сквирская Е. Л. Последние изменения стандартов аудиторской деятельности: внедрение риск-ориентированных подходов к аудиту [Электронный ресурс] // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2009. № 1. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 20.09.2014).

7. Медведева О. В. Предварительная оценка риска существенного искажения на этапе заключения договора // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики. 2014. № 13. С. 96–100.

8. Оценка внутрихозяйственного риска и риска средств контроля [Электронный ресурс]. URL: [http://www.minfin.gov.by/auditor\\_activities/recommendations/doc/c38b5832f7a8e02f.html](http://www.minfin.gov.by/auditor_activities/recommendations/doc/c38b5832f7a8e02f.html) (дата обращения: 31.08.2014).

© Медведева О.В., Федоренко И.В., 2015

И. В. Мельман, А. А. Сыромолотова  
Сибирский государственный технологический университет,  
Российская Федерация, Красноярск

## РЕФОРМИРОВАНИЕ ТРАНСПОРТНОГО НАЛОГА

*Проведен анализ вариантов реформирования транспортного налога; усиление экологической направленности налога; взаимосвязь налога и массы транспортных средств; отмена транспортного налога и его включение в акцизы на топливо.*

*Ключевые слова: транспортный налог, ставки, налоговый кодекс.*

I. V. Melman, A. A. Syramolatava  
Siberian State Technological University, Krasnoyarsk, Russian Federation

## REFORM OF TRANSPORT TAX

*In the article is analyzed the reforming variants of transport tax, interconnection tax and the weight of vehicle, offered the increase the environmental focus of the tax and cancellation the vehicle tax and its inclusion in the excise tax on fuel.*

*Keywords: transport tax, rates, tax code.*

В Правительстве РФ уже не раз обсуждали о введении новой схемы взимания транспортного налога. На первых обсуждениях предлагалось повысить акцизы на топливо, тем самым обнулить транспортный налог. В настоящее время речь идет только о введении новых мер.

В действующем законодательстве базовая ставка транспортного налога зависит от мощности двигателя. При этом действуют повышающие и понижающие коэффициенты, устанавливаемые в определенных границах региональными властями. В свою очередь, Налоговый кодекс предусматривает возможность применения корректирующих экологических коэффициентов.

Критериями обновленного транспортного налога Министерство финансов предлагает обозначить объем двигателя, год выпуска автомобиля и его экологический класс, и, соответственно, рассчитывать налог на их основе.

Стимулированием для обновления прежде всего коммерческого автопарка мог бы стать новый порядок уплаты транспортного налога. По данным статистики в России сейчас эксплуатируется 74 % автомобилей низких экологических стандартов (используют топливо евро-2), около 14,5 % – на евро-3 и 11,5 % – на евро-4. Из 2,6 млн эксплуатируемых легковых коммерческих автомобилей 64 % старше 8 лет.

Поступления от транспортного налога в среднем ежегодно составляют около 90 млрд руб. и зачисляются они исключительно в региональные дорожные фонды. На данный момент, в соответствии с гл. 28 Налогового кодекса (НК РФ), регионам можно изменять ставки налога в зависимости от экологического класса.

Необходимо отметить, что до 2015 г., согласно абз. 3 п. 1 ст. 363 НК РФ, срок уплаты физическими лицами транспортного налога не мог быть установлен ранее 1 ноября года, следующего за истекшим налоговым периодом. С 1 января 2015 г. указанная норма скорректирована. Срок уплаты транспортного налога физическими лицами будет предусмотрен непосредственно НК РФ: его необходимо будет заплатить не позднее 1 октября года, следующего за истекшим (абз. 3 п. 1 ст. 363 НК РФ).

Законодательные (представительные) органы субъектов РФ теперь не будут вправе устанавливать сроки уплаты транспортного налога физическими лицами. Соответствующие изменения были внесены в ч. 2 ст. 356 НК РФ и вступили в силу 2 мая 2014 г. Теперь законодательные региональные органы власти устанавливают порядок и сроки уплаты только для налогоплательщиков-организаций. Таким образом, налог за 2014 г. физические лица, в соответствии с действующим законодательством, должны будут уплатить не позднее 1 октября 2015 г. Аналогичный предельный срок установлен для уплаты физлицами земельного налога и налога на имущество.

Также с 2015 г. начали действовать специальные коэффициенты для транспортного налога с владельцев дорогих автомобилей. Для автомобилей стоимостью от 3-х до 5-ти млн руб. налог будет в 1,5 раза выше, от 5-ти до 10-ти млн руб. – ставки увеличатся вдвое, дороже 10-ти млн руб. – втрое.

Таким образом, согласно новым принципам расчет транспортного налога должен производиться без такого критерия, как количество лошадиных сил в автомобиле. В свою очередь, эксперты утверждают, что больше всего обновленный транспортный налог и его ставки отразятся на владельцах старых автомобилей, которые оснащены большими атмосферными двигателями.

В настоящее время также существует возможность полной замены транспортного налога на так называемую экологическую налоговую выплату, которая успешно зарекомендовала себя в странах Евросоюза и согласно которой обладатели старых машин в России будут платить существенно большую налоговую выплату по сравнению с владельцами новых автомобилей.

Действующие ставки транспортного налога были изменены последний раз в 2013 г. В результате этого в Красноярском крае обладатели автомобилей мощностью до 100 л. с. облагаются налогом в размере 5 руб. с каждой лошадиной силы, а владельцы автомобилей от 100 до 150 л. с. должны платить по 14,5 руб. за л. с. Повышение коснулось более мощных категорий автомобилей.

Реализация предложенных мер будет способствовать стимулированию населения к своевременному обновлению автомобилей. При этом, несомненно, должна сократиться доля загрязнения окружающей среды и повысится уровень безопасности для автовладельцев. Европейский опыт доказывает эффективность подобных мер, однако станет ли эта система успешной в России?

В Германии, например, введен единый транспортный налог, при котором водители платят за объем двигателя и за объем выброса CO<sub>2</sub>. Объем двигателя исчисляется следующим образом: в бензиновом двигателе каждые 100 см<sup>3</sup> стоят 2 евро, а автомобили с дизельными двигателями обходятся дороже – 9 евро за каждые 100 см<sup>3</sup>.

Объем выбросов CO<sub>2</sub> обходится автовладельцам значительно дороже: если автомобиль выделяет более 120 грамм CO<sub>2</sub> на километр пробега, то каждый грамм выброса оценивается в 2 евро.

Опыт США показывает включение транспортного налога в стоимость топлива. Средняя ставка такого включения на федеральном и местном уровне составляет около 45 центов.

В Японии транспортный налог платится при покупке автомобиля – около 5 % от стоимости, при его регистрации оценивается масса автомобиля и объем двигателя, а также предусмотрены ежегодные выплаты, зависящие от объема двигателя и его массы.

В Китае уровень налогообложения транспортным налогом «завязан» на цене автомобиля и интересах местных производителей: за машину отечественного производства необходимо будет выплатить от стоимости машины примерно в 10 %, а за модель иностранного производства взимают около 40 %.

Опираясь, в том числе и на зарубежный опыт, инициативы реформирования транспортного налога вызывают значительное количество спорных моментов.

1. Осуществление мер по включению суммы налога в акцизную составляющую до сих пор вызывает дискуссию, да и отмены транспортного налога не должно произойти потому, что это доходная часть бюджета регионов, да и главы регионов не поддерживают инициативу полной отмены транспортного налога.

2. Снижение ставок по требованиям автомобилистов приведет к уменьшению объемов финансирования региональных автодорог, и проблема усугубится ухудшением их состояния.

3. Транспортный налог исчисляется исходя из мощности двигателя транспортного средства, а ставка многоступенчатая. Таким образом, зависимость суммы налога от мощности резко непропорциональна: владелец легкового автомобиля с мотором в 250 л. с., выезжающий не часто на дорогу, обязан платить налог больше, чем владелец КамАЗа, мощность которого составляет 210 л. с., но который выезжает на дорогу каждый день [4].

4. Ставка налога приводит к несправедливым ситуациям при исчислении суммы налога. Так, владелец автомобиля с мощностью двигателя в 151 л. с. должен заплатить налог в три раза больше, чем владелец автомобиля с мощностью двигателя в 150 л. с.

5. Транспортный налог плохо администрируется. Налоговым органам необходимо содержать в актуальном состоянии огромные базы данных владельцев автотранспортных средств.

На наш взгляд, включение налога в стоимость акцизного топлива устранил многие недостатки действующей схемы взимания транспортного налога. Этот опыт успешно применяется в США и имеет определенные достоинства: во-первых, это упрощение схемы налогообложения, связанной с исчислением и уплатой налога, подачей декларации юридическими лицами; во-вторых, это перераспределение налоговой нагрузки, заключающейся во времени использования автомобиля – меньше ездешь – меньше платишь, и чем экологичнее автомобиль, тем больше экономия топлива; и в-третьих, значительно увеличится собираемость налога, включенного в стоимость акцизного топлива [6].

Перечисленные выше недостатки приводят к тому, что собираемость транспортного налога в России ежегодно снижается, составив в 2013 г. около 93 %, в 2014 г. – около 86 %. В Красноярском крае аналогичный показатель за 2013–2014 гг. составил стабильно около 91 % [7]. В наполнении фонда вместо поступлений от транспортного налога должны также использоваться бюджетные средства. Эта модель поступлений обосновывается опытом зарубежных стран в период кризиса.

### Библиографические ссылки

1. Бюджетный кодекс РФ [Электронный ресурс]. URL: <http://base.consultant.ru/> (дата обращения: 28.03.2015).

2. Официальный сайт Московского отделения Федерации автовладельцев России [Электронный ресурс]. URL: <http://www.far-msk.ru/?p=10769> (дата обращения: 28.03.2015).

3. Официальный сайт УФНС РФ по г. Москве [Электронный ресурс]. URL: [http://www.r77.nalog.ru/fl/fl\\_transp/3822087](http://www.r77.nalog.ru/fl/fl_transp/3822087) (дата обращения: 28.03.2015).

4. Казаков А. И акцизы, и налог // Транспорт России. 2015. № 8 (867).

5. Транспортный налог: сколько платят за границей [Электронный ресурс]. URL: <http://auto.mail.ru/article.html?id=30499>.

6. Кириенко А. П., Иванов И. А. Каким быть транспортному налогу: оценка вариантов реформирования и отмены // Изв. Иркут. гос. экон. акад. 2013. № 6.

7. Официальный сайт Федеральной налоговой службы [Электронный ресурс]. URL: [http://www.nalog.ru/rn24/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/forms/](http://www.nalog.ru/rn24/related_activities/statistics_and_analytics/forms/) (дата обращения: 28.03.2015).

© Мельман И. В., Сыромолотова А. А., 2015

М. И. Мигунова, Е. А. Гладышева  
Сибирский федеральный университет,  
Торгово-экономический институт, Российская Федерация, Красноярск

### **ОЦЕНКА НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ НА ПРИМЕРЕ ОАО «СИБСТРОЙТЕХНОЛОГИЯ»**

*Рассмотрены теоретические и практические вопросы оценки налоговой нагрузки и степени ее влияния на финансовые результаты деятельности компании для выявления эффективных путей ее снижения в рамках возможностей, определенных налоговым законодательством.*

*Ключевые слова: налог, налоговая нагрузка, налоговый инструментарий, методика расчета налоговой нагрузки.*

M. I. Migunova, E. A. Gladysheva  
Siberian Federal University,  
Trade and Economic Institute, Krasnoyarsk, Russian Federation

### **ASSESSMENT OF TAX BURDEN BY EXAMPLE OF “SIBSTROYTEHNOLOGIYA”**

*The article are considered the theoretical and practical evaluation questions of tax burden and the extent of its impact on the financial results of the company for revealing effective ways to reduce within the capabilities defined by the tax legislation.*

*Keywords: tax, tax burden, tax tools, method of the tax burden calculation.*

Развитие в России экономических отношений выдвигает в число актуальных и имеющих важное значение проблему налогообложения, возможность управления налоговой нагрузкой на предприятии и оценки её эффективности. Налоговая нагрузка представляет собой комплексную характеристику, которая включает в себя количество налогов и других обязательных платежей; структуру налогов; механизм взимания налогов; показатель налоговой нагрузки на предприятии [2].

Управление налоговой нагрузкой предприятия имеет ряд целей. Во-первых, организации должны рассчитывать налоговую нагрузку для того, чтобы понять, насколько их деятельность и уплата налогов может привлечь внимание налоговых органов, которые могут принять решение о проведении выездной налоговой проверки. Во-вторых, расчет налоговой нагрузки может иметь еще одну важную для организации цель – оценку влияния налоговых платежей на финансовое состояние предприятия и прогнозирование налоговой нагрузки на будущий период.

Снижение налоговой нагрузки – это проблема каждой коммерческой организации. Цель формирования эффективной модели управления налоговой нагрузкой в настоящее время ставит перед собой практически каждый налогоплательщик. Такая необходимость диктуется как объективными (существование возможности выбора режима налогообложения, потребность планирования финансовых потоков), так и субъективными (желание плательщиков оптимизировать налоговые платежи) причинами. Все изложенное выше послужило основанием для выбора темы исследования, определяет ее актуальность и практическую значимость.

В отношении исследуемой темы поставлены следующие задачи:

- исследование понятия и сущности налоговой нагрузки, а также ее влияние на финансовые результаты предприятия;
- рассмотрение методики проведения оценки налоговой нагрузки;
- анализ налоговых обязательств и осуществление оценки налоговой нагрузки ОАО «Сибстройтехнология».

Для оптимального налогового планирования организации необходимо хотя бы раз в полгода рассчитать налоговую нагрузку на свою деятельность. Определим влияние уплачиваемых организацией налогов на эффективность деятельности одного из предприятий Красноярска под названием «Сибстройтехнология».

Для этого рассмотрим структуру отдельных начисленных налогов к их общему итогу (табл. 1), данные для количественной оценки были получены из бухгалтерской отчетности предприятия [9].

Таблица 1

**Количественная оценка налоговых обязательств по структуре и по динамике**

Наименование обязательного платежа	На конец 2013 г.		На конец 2014 г.		Отклонение по		Темп изменения, %
	сумма, тыс. руб.	уд. вес, %	сумма, тыс. руб.	уд. вес, %	сумме, тыс. руб.	уд. ве-су, %	
1. Уплаченные налоги, всего, в том числе:	1 534,12	64,9	1 356,12	68,1	-178,05	3,2	88,4
1.2. Налог на прибыль организации	140	9,1	148	10,9	+8	1,8	105,7
1.3. Налог на добавленную стоимость	945	61,6	854	63,0	-91	-1,4	90,4
1.4. Налог на имущество организации	84	5,5	77	5,7	-7	-0,2	91,7
1.5. Транспортный налог	0,12	0,01	0,12	0,01	×	×	×
1.6. Налог на доходы физических лиц	365	23,8	277	20,4	-88	-3,4	75,9
2. Страховые взносы	829	35,1	634	31,9	-195	-3,2	76,5
Итого налоговых обязательств	2 363,12	100,00	1 990,12	100,00	-373	×	×

Согласно табл. 1, наибольшую долю в структуре налогов занимает НДС. Его доля в 2014 г. составляет 61,5 % от всех выплат предприятия, что на 1,4 % меньше, чем в 2013 г. Наименьший удельный вес приходится на транспортный налог (0,01 %). В 2014 г. он составил 116,06 руб.

В динамике на фоне роста налога на прибыль наблюдается общее снижение налоговых платежей, что объясняется увеличением объемов деятельности и ростом налогооблагаемой прибыли.

Для оценки налоговой нагрузки рассчитаем налоговую нагрузку для ОАО «Сибстройтехнология», с помощью методик расчета различных авторов (табл. 2).

Анализ существующих методик определения налоговой нагрузки на предприятие, предлагаемых в экономической литературе, показал, что ученые сходятся во мнении относительно определения экономической сущности этого показателя; она заключается в изъятии части дохода налогоплательщика в бюджет государства через систему налогов и сборов. Однако единого мнения у авторов в части подхода к определению этого показателя до настоящего времени нет.

## Сравнительный анализ методик расчета налоговой нагрузки [4]

Автор	Основная идея методики	Формула и условные обозначения	Достоинства	Недостатки	Расчет показателя
Департамент налоговой политики Министерства финансов РФ	Увязка налогов и получаемых доходов предприятия	$\text{Нобщ} / \text{СД} \cdot 100$ , где Нобщ – общая сумма уплачиваемых налогов; СД – совокупная сумма доходов предприятия (выручка от реализации с НДС, увеличенная на сумму доходов от прочей деятельности)	Позволяет определить уровень налоговых расходов относительно совокупных доходов предприятия (полезно дополнить расчет разбивкой налогов на переменные (НДС, налог на прибыль) и постоянные (налог на имущество, ЕНВД)	Не характеризует влияние налогов на финансовое состояние предприятия	$\text{НБ} = 225,13 + 634 / 5\,526 \times 100 = 15,5\%$
М. Н. Крейнина	Увязка налогов и источников их уплаты	$(\text{ВР} - \text{Збез налог} - \text{ЧП}) / \text{ЧП} \cdot 100$ , где ВР – выручка от реализации без НДС; Збез нал – затрат по обычным видам деятельности за вычетом косвенных налогов; ЧП – чистая прибыль	Методика является действенным средством анализа воздействия прямых налогов на финансовые результаты предприятия	Методика не позволяет провести анализ воздействия косвенных налогов (НДС, акцизов) на финансовые результаты предприятия	$\text{НБ} = 1 - (695 / 892) = 22,1\%$
Е.А. Кирова	Учет отчислений на социальные нужды и недоимки в налоговой нагрузке, сравнивая ее с добавленной стоимостью	$(\text{Нобщ} + \text{СО}) / (\text{ВРс НДС} - \text{С/с} + \text{ДОД} - \text{РОД}) \cdot 100$ , где СО – отчисления на социальные нужды; ВРс НДС – выручка от реализации с НДС; С/с – себестоимость проданных товаров; ДОД – доходы от прочей деятельности; РОД – расходы от прочей деятельности	Позволяет проводить сравнительный анализ налоговой нагрузки предприятий независимо от отраслевой принадлежности; налоговое бремя оценивается относительно источника уплаты	Не позволяет прогнозировать изменение деловой активности предприятия в зависимости от количества налогов, налоговых ставок и льгот	$\text{ДС} = 5\,526 - 750 - 334 + 79 - 560 = 3\,961$ $\text{Дн} = 1\,079,13 + 634 / 3\,961 = 43,2\%$
М. И. Литвин	Все налоговые отчисления уплачиваются за счет денежных средств, а степень их переложения не постоянна	$(\text{Нобщ} + \text{СО} + \text{НДФЛ}) / (\text{ВР} - \text{С/с}) \cdot 100$ , где НДФЛ – налог на доходы физических лиц	Налоговая нагрузка связана с числом налогов и других обязательных платежей, структурой налогов, механизмом их взимания; учитывает особенности конкретного предприятия	Не корректно использовать в составе налоговых расходов НДС	$\text{НН} = 1\,990,13 / 5\,526 \cdot 100 = 36,0\%$
Т. К. Островенко	Дифференцированная оценка налоговой нагрузки	$\text{ННд} = \text{Нобщ} / \text{ВР} \cdot 100$ , $\text{ННф} = \text{Нобщ} / \text{ВБ} \cdot 100$ , $\text{ННп} = \text{Нобщ} / \text{ПДН} \cdot 100$ , где ПДН – прибыль до налогообложения; ННд – налоговая нагрузка на доходы; ННф – налоговая нагрузка; ННп – налоговая нагрузка на прибыль	Дифференцированный выбор способов оптимизации налоговой нагрузки за счет воздействия на различные элементы, включенные в ее расчет	Не позволяет определить совокупный уровень налоговой нагрузки	$\text{НН} = 1\,356,13 / 5\,526 \cdot 100 = 24,5\%$

Остаются нерешенными ряд методологических вопросов, затрагивающих формирование как числителя, так и знаменателя налоговой нагрузки на этом уровне.

Приведенные расчеты в табл. 2 показали существенный разброс значений данного показателя (от 15,5 до 43,2 %). На законодательном уровне порядок определения налоговой нагрузки на предприятие в нормативных документах не закреплён, поэтому на практике используется методика Министерства финансов РФ. Значение показателя по данной методике самое минимальное, и оно составило 15,5 %. Показатели налоговой нагрузки на макроуровне, безусловно, важны, однако они являются слишком обобщающими и не позволяют оценить уровень налогообложения конкретного плательщика, поэтому в табл. 2 были рассмотрены методики внутреннего налогового анализа. Максимальное значение налоговой нагрузки было получено по методике Е. А. Кировой (43,2 %), минимальное значение представлено методикой М. Н. Крейниной (22,1 %).

Среднее значение налоговой нагрузки по ОАО «Сибстройтехнология», с учетом всех методик (за исключением методики Минфина РФ), приближено к 31–33 %. К значению данного показателя ближе всего расчет по методике М. И. Литвина – 36 %. В общую сумму налогов включаются все уплачиваемые налоги: НДС, акцизы, подоходный налог, взносы во внебюджетные фонды и т. д. В качестве аргумента для такого охвата выдвигается тезис о том, что все перечисленные налоги выплачиваются за счет денежных поступлений, а степень их перелаживаемости не постоянна. Подобный анализ дает практически ценные сведения. Видно, какая часть добавленной стоимости уходит в налоги и сколько прибыли расходуется на налоги. Данный подход учитывает особенности конкретного предприятия, т. е. долю материальных затрат, амортизации, трудовых затрат добавленной стоимости [6]. Однако в расчет налоговой нагрузки включается налог на доходы физических лиц, что, по моему мнению, некорректно.

Каждый из рассмотренных подходов по-своему применим, однако, прежде чем приступить к отбору методики, нужно реально представлять, что для полноценного анализа требуется показатель, который бы увязывал величину налоговой нагрузки предприятий с возможностями их развития на основе самофинансирования. Наиболее полно, по моему мнению, этим критериям отвечает третий подход. Основное преимущество его в том, что предлагается рассчитывать показатель налоговой нагрузки по формуле, изменяя переменные которой можно получать значения общей налоговой нагрузки. Эта формула учитывает ставки налогов, показатели фондоемкости, трудоемкости и материалоемкости производства, а также (после некоторой модернизации) уровень рентабельности производства.

Для достижения максимального эффекта при анализе, а также для оценки влияния изменения налоговой нагрузки на экономическую активность предприятия предлагается привлекать третий и четвертый подходы, которые можно оценить в рамках управленческого учета методом экспертных оценок. Однако при оценке налоговой нагрузки следует пользоваться методикой Министерства финансов РФ, так как она разрабатывалась государством и является общепринятой. Данную методику можно оценить путем сравнения налоговой нагрузки по методике Минфина (15,5 %) с отраслевым показателем (17,9 %), но следует отметить, что усредненное значение по методикам внутреннего анализа (31–33 %), выше, чем в среднем по организациям, совершающим операции с недвижимым имуществом, арендой и предоставлением услуг [8].

Таким образом, оценка налоговой нагрузки предприятия очень высокая, оно не располагает льготами и неэффективно управляет налоговой нагрузкой. В рамках данной статьи предлагается подход минимизации затрат и возможность перехода на специальный налоговый режим налогообложения, так как предприятие является субъектом малого предпринимательства и структурных подразделений, филиалов, представительств не имеет. Положительная сторона данного налогового режима для налогоплательщиков объясняется существенным снижением налоговой нагрузки по сравнению

с общеустановленной системой налогообложения, а также облегчение и упрощение ведения налогового учёта и бухгалтерского учёта.

### Библиографические ссылки

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая [Электронный ресурс] (по сост. на 1.02.2014). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Расчет налоговой нагрузки налогоплательщиков [Электронный ресурс] : письмо ФНС РФ от 17.07. 2013 г. № АС-4-2/12722. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 28.03.2015).
3. Злобина Л. А. Оптимизация налоговой нагрузки экономического субъекта : учеб. пособие. М. : Академический проект, 2003. 240 с.
4. Суглобов А. Е., Мигунова М. И. Основы налогового планирования : учеб. пособие. М. : Юнити, 2015. 247 с.
5. Кирова Е. А. Методология определения налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты // Финансы. 2008. № 9. С. 30–32.
6. Литвин М. И. Налоговая нагрузка и экономические интересы предприятия // Финансы. 2012. № 5. С. 29–31.
7. Островенко Т. К. Налоговая нагрузка на предприятие: обобщающие и частные показатели системы // Аудиторские ведомости. 2011. № 9. С. 54–57.
8. Налоговая нагрузка по видам экономической деятельности, в процентах [Электронный ресурс] : информация Федеральной налоговой службы от 14.05.2014 г. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 25.05.2014).
9. Официальный сайт ОАО «Сибстройтехнология» [Электронный ресурс]. URL: <http://www.sibstroitek.ru> (дата обращения: 28.03.2015).

© Мигунова М. И., Гладышева Е. А., 2015

Е. С. Назаренко  
Красноярский институт железнодорожного транспорта,  
Российская Федерация, Красноярск

## ОШИБКИ РАСЧЕТОВ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

*Раскрываются основные ошибки, связанные с расчетами по оплате труда, их последствия и примеры исправления, в том числе рассмотрен аудит оплаты труда, его основные направления.*

*Ключевые слова: заработная плата, ошибка.*

E. S. Nazarenko  
Krasnoyarsk of Railway Institute, Krasnoyarsk, Russian Federation

## ERRORS CALCULATIONS ON PAYMENT

*The article is described the basic errors associated with estimates of wages, its consequences and examples of corrections, considered audit reviewed pay and its main direction.*

*Keywords: payment, error.*

Одним из важнейших направлений деятельности бухгалтерии любого предприятия является учет заработной платы работников. Данный процесс является трудоемким и ответственным. Поэтому нередко на практике возникают различные ошибки при учете заработной платы, которые впоследствии могут затруднить работу бухгалтера и принести неудобства самому сотруднику.

Актуальность выбранной темы обусловлена тем, что учет заработной платы ведут все организации, и в связи с трудоёмкостью данного процесса часто возникают различного рода нарушения, которые требуют обязательного исправления. В крайних случаях, за ошибки в учете по расчетам с персоналом по оплате труда предусмотрена различного рода ответственность.

Исходя из выше сказанного в данной статье будут рассмотрены различные виды ошибок учета заработной платы, причины их возникновения и способ их устранения.

Условно все ошибки и нарушения, которые встречаются при учете расходов на оплату труда, можно разбить на две группы:

1) счетные ошибки, которые возникают при некорректном (неправильном) вычислении и отражении данных в регистрах бухгалтерского учета;

2) нарушения, возникающие из-за неверного применения норм законодательства РФ.

Счетные ошибки встречаются довольно часто, они допускаются не только при расчете заработной платы и отпускных, но и при расчете социальных пособий. Как указал Высший арбитражный суд в определении от 20.01.2012 № 59-В11-17, понятие «счетная ошибка» в трудовом законодательстве не раскрывается. Исходя из буквального толкования норм действующего трудового законодательства, счетной следует считать ошибку, допущенную в арифметических действиях (действиях, связанных с подсчетом). Таким образом, если бухгалтер, производя расчет заработной платы, неверно сложил выплаты, причитающиеся работнику, он совершил счетную ошибку [1].

Исправить счетные ошибки можно следующими способами:

– если ошибка за отчетный период обнаружена до момента представления баланса и не требует изменения данных в журналах операций, исправление вносится путем

зачеркивания неправильных суммы и текста и написания над зачеркнутым исправленных текста и суммы. Одновременно в регистре бухгалтерского учета, в котором исправляют ошибки, на полях напротив соответствующей строки за подписью главного бухгалтера делается надпись «Исправлено»;

- если ошибка обнаружена до момента представления баланса и требует изменений в журнале операций, в зависимости от ее характера исправление оформляется способом «красное сторно» или дополнительной бухгалтерской записью – последним днем отчетного периода;

- если ошибка обнаружена в регистрах бухгалтерского учета за отчетный период после составления бухгалтерской отчетности, исправление производится способом «красное сторно» или дополнительной бухгалтерской записью в день обнаружения ошибки [4].

Нарушений, возникающих в связи с неправильным применением положений законодательства РФ, довольно много. Они заключаются в несоблюдении тех или иных норм Трудового Кодекса (ТК) РФ, либо иных нормативно-правовых актов, регулирующих порядок оплаты труда работников. Чаще всего такие нарушения возникают из-за недостаточной правовой грамотности бухгалтерских служб.

Одним из видов таких ошибок являются неправильные начисления тех или иных выплат. В соответствии со ст. 129 ТК РФ заработная плата работника имеет три составляющие: оклад (должностной оклад), компенсационные и стимулирующие выплаты. В силу общих норм размеры окладов (должностных окладов), ставок заработной платы должны устанавливаться руководителем учреждения:

- на основе требований к профессиональной подготовке и уровню квалификации, которые необходимы для осуществления соответствующей профессиональной деятельности (профессиональных квалификационных групп);

- с учетом сложности и объема выполняемой работы [1].

Стоит иметь в виду, что Квалификационный справочник должностей руководителей, специалистов и других служащих и Порядок применения Единого квалификационного справочника должностей руководителей, специалистов и служащих, утвержденный Постановлением Минтруда РФ от 09.02.2004 № 9, предназначены для организаций независимо от форм собственности и организационно-правовых форм деятельности. При назначении работников на должности следует четко соблюдать изложенные в них требования [6].

Рассматривая нарушения в части начисления заработной платы, хотелось бы отметить нарушения в виде недоплат со стороны работодателя своим работникам. Тот факт, что на практике такие нарушения встречаются часто, подтверждает судебная практика. Речь идет о соблюдении норм ст. 133 ТК РФ, в соответствии с которыми заработная плата работника, полностью отработавшего месячную норму рабочего времени или выполнившего нормы труда, с учетом всех доплат, надбавок, стимулирующих и компенсационных выплат, не может быть ниже МРОТ. В настоящее время МРОТ равен 5 965 руб. в месяц [3].

Одним из нарушений, касающихся заработной платы, является несоблюдение графика отпусков. Некоторые организации забывают отразить фактическое предоставление отпуска. Так же встречаются случаи, когда не указываются данные о переносе отпусков и вообще о некоторых сотрудниках, когда они, в свою очередь, согласно табелям учета рабочего времени работают в организации с начала года. На практике нередко встречаются случаи, когда сотрудников не знакомят под роспись с графиком отпусков.

Следующим нарушением, является несоблюдение размера удержаний, производимых из заработной платы работников. Согласно ст. 137 ТК РФ удержания из заработной платы работника производятся только в случаях, предусмотренных ТК РФ и

иными федеральными законами. Общий размер всех удержаний при каждой выплате заработной платы не может превышать 20 %, а в случаях, предусмотренных федеральными законами, – 50 % заработной платы, причитающейся работнику [1].

При осуществлении удержаний из заработной платы по нескольким исполнительным документам за работником в любом случае должно быть сохранено 50 % заработной платы.

Еще один из видов нарушений – это выплата заработной платы один раз в месяц. Статьей 136 ТК РФ предусмотрено, что заработная плата работнику должна выплачиваться не реже чем каждые полмесяца в день, установленный правилами внутреннего трудового распорядка, коллективным договором, трудовым договором. Положения указанной статьи являются императивными, т. е. обязательными для исполнения. Трудовое законодательство не предусматривает каких-либо исключений из установленного правила. При этом не имеет значения, работает ли сотрудник по основному месту работы или по совместительству. Кроме того, наличие заявления работника о согласии получать заработную плату один раз в месяц не освобождает работодателя от установленной законодательством ответственности [5].

В заключение стоит отметить, что нарушение законодательства о труде и охране труда влечет наложение административного штрафа:

- на должностных лиц – в размере от 1 000 до 5 000 руб.;
- на юридических лиц – от 30 000 до 50 000 руб. (или административное приостановление деятельности на срок до 90 суток).

За повторное аналогичное правонарушение руководителя организации могут дисквалифицировать на срок от одного года до трех лет [2].

В целях выявления ошибок при расчете заработной платы, а также последующей минимизации их количества можно проводить аудит оплаты труда. Аудит позволит провести диагностику системы выплачиваемых персоналу вознаграждений в организации и определить пути повышения ее социальной направленности и экономической эффективности.

Основные направления аудиторской проверки следующие:

- 1) оценка соответствия уровня и гарантий по заработной плате и социальным выплатам требованиям российского законодательства, международным нормам и корпоративным стандартам.
- 2) диагностика социальной направленности выплачиваемых работникам вознаграждений.
- 3) анализ экономической эффективности затрат на оплату труда [7].

Основные этапы аудита расчетов с персоналом по оплате труда представлены в [8].

Таким образом, в настоящее время существует множество различных видов ошибок и правонарушений, касающихся учета заработной платы. Чтобы исключить возможность их возникновения, бухгалтеру необходимо быть внимательным, профессионально подготовленным к своей работе, знать нормативные документы, а также своевременно знакомиться с их изменениями. В свою очередь, аудит расчетов по заработной плате позволит выявить несоблюдения действующего трудового законодательства, нарушения в документальном оформлении расчетов по оплате труда, нарушения в начислении заработной платы и различного рода удержаний из нее.

### **Библиографические ссылки**

1. Трудовой Кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] от 30.12.2001 № 197-ФЗ (ред. от 31.12.2014). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях (часть первая) [Электронный ресурс] от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 12.02.2015). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

3. О минимальном размере оплаты труда [Электронный ресурс] : федер. закон № 82-ФЗ от 19.06.2004 г., ст. 1 (ред. от 01.12.2014). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

4. Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению [Электронный ресурс] : Приказ Минфина России от 01.12.2010 № 157н (ред. от 29.08.2014). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

5. Письмо Роструда от 30.11.2009 № 3528-6-1 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

6. Валова С. Классификация ошибок и нарушений, выявляемых при проверках расходов на оплату труда // Оплата труда в государственном (муниципальном) учреждении: бухгалтерский учет и налогообложение. 2015. № 3.

7. Селянина Е. Н. Аудит оплаты труда // Планово-экономический отдел. 2013. № 8.

8. Жуков А. С. Аудит заработной платы и социальных выплат // Справочник кадровика. 2011. № 6.

© Назаренко Е. С., 2015

Е. Б. Пацук

Сибирский государственный аэрокосмический университет  
имени академика М. Ф. Решетнева, Российская Федерация, Красноярск

### **ПРОБЛЕМА ИЗМЕНЕНИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДЛЯ МАЛОГО БИЗНЕСА**

*Рассмотрены изменения, введенные в 2015 г. в налогообложении малого бизнеса. Отдельно описываются льготы для малых предприятий и проблемы, связанные с возможным повышением единого налога.*

*Ключевые слова: малый бизнес, налогообложение, единый налог.*

E. B. Patsuk

Siberian State Aerospace University  
named after academician M. F. Reshetnev, Krasnoyarsk, Russian Federation

### **PROBLEM OF CHANGE TAXATION FOR SMALL BUSINESS**

*This article is described the taxation changes introduced in 2015 for small business. Separately, described the benefits for small businesses and the problems associated with the possible increase single tax.*

*Keywords: small business, taxation, uniform tax.*

Во время кризиса любое государство стремится изменить налоговую политику таким образом, чтобы выйти из кризиса с наименьшими потерями и как можно быстрее. Однако чаще всего это происходит за счет ужесточения налогов, особенно для малого бизнеса, изменение в котором легче и быстрее провести. С 1 января 2015 г. в налогообложении для малого бизнеса внесены ряды поправок, часть которых уже начала действовать, другая – находится на стадии проекта.

Согласно планам Правительства РФ до 2030 г. на тысячу населения (без учета Индивидуальных предпринимателей, далее – ИП) 16 человек будут заниматься малым бизнесом, т. е. число малых предприятий вырастет в 1,3 раза – до 7,7 млн компаний, в том числе 5,4 млн индивидуальных предпринимателей. Например, в Японии 63 % ВВП составляют предприятия малого и среднего бизнеса, а 77 % населения занимаются в малом бизнесе. В ЮАР, соответственно, 60 % и 60 %, в США – 62 % и 42 %, Австралии – 35 % и 69 %, в Малайзии – 47 % и 56 %, Венгрии – 48 % и 50 %, Великобритании – 50 % и 35 %. В России вклад малого бизнеса в ВВП составляет 21 %, доля занятых на малых предприятиях всего 25 % [1].

Государственная поддержка малых предпринимателей в сфере налогообложения осуществляется по двум направлениям. Первое направление представляет собой налоговые льготы в рамках традиционной действующей налоговой системы. Второе – упрощенная система учета, отчетности и налогообложения субъектов малого предпринимательства [2].

Основные льготные изменения для малого бизнеса на 2015 год представлены в таблице.

Многие индивидуальные предприниматели на упрощенной системе налогообложения и едином налоге на вменённый доход в 2015 году будут обязаны платить налог

на имущество. В рамках налогового стимулирования индивидуальным предпринимателям предлагается купить патент. Патент выдается на 47 видов бизнеса. Цена патента варьируется от 6 до 60 тыс. руб. в год, стоимость патента представляет собой 6 % от годового дохода. Патент дает право не платить налог на имущество [5].

#### Изменение налогообложения для малого бизнеса

Наименование	Содержание	Документ
Специальный реестр	Предоставляет информацию об органах проверки предприятия и о полученных результатах	Послание Президента РФ Федеральному Собранию от 04.12.14 [3]
Надзорные каникулы	Предприятию отменяют плановую государственную и муниципальную проверку на три года, если предыдущие три года предприятие не имело нареканий	
Налоговые каникулы	Впервые зарегистрированные индивидуальные предприниматели и те, которые в течение двух лет со дня регистрации перешли в качестве индивидуальных предпринимателей на УСН или патент, будут освобождаться от уплаты налогов с 2015 по 2020 г. Ограничение: ИП должны работать в производственной, социальной или научной сфере, а доля доходов от деятельности должна быть выше 70 %. Ввод дополнительных ограничений на применение ставки 0 % будут вправе применить субъекты РФ	Федеральный закон от 29.12.14 № 477-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» [4]
Обязанности ИП	Обязанность ИП: предоставление отчетности о соблюдении ограничений на применение нулевой ставки вместе с налоговой декларацией по итогам отчетного периода. При нарушении: ИП будет лишен льгот и обязан будет полностью оплатить все налоги. Повторно применять нулевую ставку уже нельзя	

В 2015 г. негативным для малого бизнеса может стать увеличение отчислений по единому налогу на 7,5 %. По расчетам РБК, предприниматель, который занимается торговлей в магазине площадью 50 кв. м, увеличит платежи в бюджет примерно на 20 тыс. руб. в год. По данным Федеральной налоговой службы (ФНС), на 1 января 2014 г. на едином налоге на вмененный доход (ЕНВД) работали почти 2 млн индивидуальных предпринимателей и почти 352 тыс. открытых акционерных обществ. За девять месяцев 2014 г., по данным Федерального казначейства, они заплатили 56,46 млрд руб. ЕНВД. Этот налог является одним из главных источников пополнения бюджетов муниципалитетов [6].

Главная проблема малого бизнеса, несмотря на все введенные льготы, возможное повышение единого налога. Для уже существующих предприятий, у которых оборот денежных средств насчитывает до 100 тыс. руб., данное увеличение станет существенным. У них потеряется сам смысл ведение бизнеса, особенно, если он сезонный. Чтобы иметь освобождение от налогов на 2 года, индивидуальному предпринимателю необходимо закрыть свой старый бизнес и открыть новый.

С 2015 г. будут вводиться торговые сборы. Их должны будут платить только предприниматели на упрощенной системе налогообложения (УСН) или общей системе налогообложения (ОСНО). Преимущество от данного введения заключается в том, что предприятия в праве будут уменьшить сумму единого налога по УСН или налога на доходы физических лиц (НДФЛ) на размер уплаченных торговых сборов. Сначала торговые сборы устанавливаются только в городах федерального значения – Москве, Санкт-

Петербурге и Севастополе. Срок введения торговых сборов – не ранее 01.07.2015 года. В других городах торговые сборы в 2015 г. применяться не будут [7].

Таким образом, с 1 января 2015 г. для малого бизнеса произошли как положительные изменения в налогообложении, так и отрицательные. Введение специального реестра, надзорных и налоговых каникул позволяет при определенных условиях освободиться от налогов на 2–3 года. Введение торговых сборов и возможное увеличение ставок приведет к увеличению налоговой нагрузки на предприятия малого бизнеса, что нецелесообразно для экономики во время кризиса.

### **Библиографические ссылки**

1. Единый налог для малого бизнеса [Электронный ресурс]. URL: [http://top.rbc.ru/own\\_business/](http://top.rbc.ru/own_business/) (дата обращения: 01.03.2015).

2. Изменение УСН в 2014 г. [Электронный ресурс]. URL: <http://finansiko.ru/> (дата обращения: 01.03.2015).

3. Послание Президента РФ Федеральному Собранию от 04.12.14 [Электронный ресурс]. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_171774/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_171774/) (дата обращения: 01.03.2015).

4. О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации : федер. закон от 29.12.14 № 477-ФЗ [Электронный ресурс]. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_172963/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_172963/) (дата обращения: 01.03.2015).

5. Налог на имущество ИП. [Электронный ресурс]. URL: <http://russia-in-law.ru/nalog-na-imushhestvo-ip-na-usn-i-envd-s-2015-goda/> (дата обращения: 01.03.2015).

6. Льготы для малого бизнеса. [Электронный ресурс]. URL: [www.aginsk-pravda.ru/](http://www.aginsk-pravda.ru/) (дата обращения: 01.03.2015).

7. Юридические констультации ИП иООО [Электронный ресурс]. URL: <http://russia-in-law.ru/nalogooblozhenie-ip-v-2015-godu/> (дата обращения: 06.04.2015).

© Пацук Е. Б., 2015

А. Л. Позднякова

Сибирский государственный аэрокосмический университет  
имени академика М. Ф. Решетнева, Российская Федерация, Красноярск

## **ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЗАТРАТ ИННОВАЦИОННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ**

*Рассматриваются вопросы формирования инструментов учетно-аналитического обеспечения малых инновационных предприятий. Определен порядок формирования информации о затратах по этапам инновационного процесса. Представлены варианты формирования информации о затратах по инновационным продуктам, а также общая схема учета затрат по этапам инновационного процесса.*

*Ключевые слова: инновационный процесс, учет затрат.*

A. L. Pozdnyakova

Siberian State Aerospace University  
named after academician M. F. Reshetnev, Krasnoyarsk, Russian Federation

## **FEATURES COST ACCOUNTING INNOVATIVE ENTERPRISES**

*The article is considered the formation of accounting and analytical providing tools of small innovative enterprises, ordered the formation of cost information by stages of the innovation process, presented variants of generating cost information of innovative products and the general cost accounting scheme of the innovation process stages.*

*Keywords: innovative process, cost accounting.*

Инновационный процесс аккумулирует затраты с момента появления новой идеи и до момента ее коммерциализации. Важно правильно оценить и систематизировать затраты на инновационную продукцию, что даст возможность управлять ими и учитывать факторы их минимизации. Эффективность инновационной деятельности малых инновационных предприятий характеризуется системой показателей, которые отображают конечные результаты реализации инновационной продукции, а также соотношение результатов и расходов, обусловленных ее разработкой и производством. В связи с этим возникает необходимость разработки инструментов учетно-аналитического обеспечения малых инновационных предприятий.

Расходами малых инновационных предприятий являются фактические расходы в денежном выражении, связанные с осуществлением различных видов научно-технической деятельности данного малого предприятия. К основным направлениям расходов на инновационную деятельность относятся затраты на фундаментальные и прикладные исследования; конструкторские работы; регистрацию прав на созданные объекты интеллектуальной собственности; маркетинговые исследования; прочие расходы.

Кроме перечисленных затрат малым инновационным предприятиям необходимо учитывать затраты по экономическим элементам, которые распределяются на следующие группы: материальные, на оплату труда, социальные отчисления, амортизация основных средств, прочие расходы.

Учет затрат на инновационную деятельность имеет свои особенности, которые напрямую зависят от типов производства, конкретного этапа инновационного процесса, финансовых возможностей малого инновационного предприятия, способа разработки инновационного продукта.

Формирование затрат необходимо осуществлять по этапам инновационного процесса.

На этапе возникновения идеи малому инновационному предприятию целесообразно определить, на какой способ разработки инновационной продукции оно ориентировано: собственные разработки, внешнее заимствование или совместную работу.

На этапе исследования рынка на наличие подобного продукта возникают затраты на маркетинговые исследования рынка.

На этапе сбора кадрового состава затраты не формируются.

На этапе создания опытного образца инновационного продукта необходимо учесть затраты на проведение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ; разработку технологий производства; средства технологического оснащения, дополняющего технологическое оборудование для выполнения определенной части технологического процесса; пробное производство или испытания; изучение качества полученного опытного образца.

Этап исследования рынка для определения конечного потребителя, привлечение инвестиций связан с формированием затрат на маркетинговые исследования и поиск потенциальных заказчиков.

Затраты на проведение научно-исследовательских работ и работ по производству и испытанию опытного образца, формируемые на данных этапах, целесообразно сгруппировать следующим образом:

- затраты на маркетинговые исследования рынка;
- затраты на проведение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ;
- разработку технологий производства;
- средства технологического оснащения, дополняющего технологическое оборудование для выполнения определенной части технологического процесса;
- затраты на оплату труда работников, обязательные отчисления по установленным законодательством нормам;
- стоимость сырья и материалов, комплектующих изделий, полуфабрикатов, топлива и т. д.;
- затраты на изучение качества полученного опытного образца и отладку технологии;
- расходы, связанные с приобретением прав на патенты.

Это позволит получить информацию по определенным группам затрат.

На этапе производства инновационного продукта формируются затраты на обучение, подготовку и переквалификацию персонала; затраты на оплату труда работников; обязательные отчисления по установленным законодательством нормам; стоимость сырья и материалов, комплектующих изделий, работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними предприятиями.

В то же время внедрение инновационного продукта в производство непосредственно связано с большими материальными, трудовыми и прочими производственными затратами. Производство нового продукта приводит к полной или частичной замене исходных материальных ресурсов, требует приобретения новейших производственных линий, введения дополнительных машин и оборудования, расширения производственных площадей, повышения квалификации производственных рабочих, а также привлечения дополнительного персонала. Таким образом, на этапе внедрения нового продукта в производственный процесс инновационные затраты предприятия могут резко возрасти.

В зависимости от степени своей инновационной активности и наличия необходимой производственной базы малое инновационное предприятие может осуществлять производство инновационного запатентованного продукта как собственными силами, так реализовав лицензию на производство.

Затраты этапа реализации инновационного продукта связаны с доведением нового продукта до потребителя, в частности, с расходами на рекламу по продвижению и реализации продукции, а также расходами на патентование.

Для эффективного учета и анализа инновационных затрат малому инновационному предприятию необходимо обеспечить раскрытие соответствующей информации для принятия управленческих решений.

Одним из недостатков учета инновационной деятельности является то, что не существует единой системы счетов и регистров бухгалтерского учета для отражения расходов, доходов и финансовых результатов инновационной деятельности малых инновационных предприятий. В то же время имеющиеся учетные регистры, бухгалтерские счета и бухгалтерская (финансовая) отчетность не предоставляют необходимых данных для проведения анализа инновационной продукции, ее влияния на результаты деятельности малых инновационных предприятий.

Для принятия решения по управлению расходами на основе информации о затратах необходимо четко определить группы источников информации о затратах, которые будут использоваться руководителями малых инновационных предприятий. В табл. 1 представлены три варианта формирования затрат. Первый вариант – это затраты, относимые на разработки малого инновационного предприятия. Данные затраты возникают у предприятия в случае реализации идеи до момента создания и отработки опытного образца.

Второй вариант используется на тех предприятиях, когда необходимо произвести на основе имеющегося патента в единичном или мелкосерийном производстве инновационную продукцию.

Третий вариант – предприятие само разрабатывает и производит инновационный продукт, используя все стадии инновационного процесса от момента появления идеи до выпуска и реализации продукции в необходимом объеме.

Таблица 1

**Варианты формирования затрат малого инновационного предприятия по инновационным продуктам**

Затраты малого инновационного предприятия по этапам инновационного процесса	Инновационный продукт 1 (НИОКР, ОКР, НИР)	Инновационный продукт 2 (выпуск продукции по ТД, в том числе по патенту)	Инновационный продукт 3 (НИОКР, ОКР, НИР, разработка и выпуск ИП)
Затраты на маркетинговые исследования рынка	+		+
Затраты на проведение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, в том числе:	+		+
разработку технологий производства	+		+
средства технологического оснащения, дополняющего технологическое оборудование для выполнения определенной части технологического процесса	+		+
Сумма амортизации объектов основных средств	+		+
Затраты на оплату труда работников, обязательные отчисления по установленным законодательством нормам	+		+
Стоимость сырья и материалов, комплектующих изделий, полуфабрикатов, топлива и т. д.	+		+
Затраты на изучение качества полученного опытного образца и отладку технологии	+		+

Затраты малого инновационного предприятия по этапам инновационного процесса	Инновационный продукт 1 (НИОКР, ОКР, НИР)	Инновационный продукт 2 (выпуск продукции по ТД, в том числе по патенту)	Инновационный продукт 3 (НИОКР, ОКР, НИР, разработка и выпуск ИП)
Расходы, связанные с приобретением прав на патенты	+		+
Затраты на обучение, подготовку и пере-квалификацию персонала		+	+
Затраты на подготовку производства		+	+
Затраты на оплату труда работников		+	+
Обязательные отчисления по установлен-ным законодательством нормам		+	+
Стоимость сырья и материалов, комплек-тующих изделий, полуфабрикатов, топли-ва и т. д.		+	+
Расходы на рекламу, по продвижению продукции		+	+
Затраты на реализацию продукции		+	+

В методике учета существуют разные предложения по поводу отражения затрат на создание инновационного продукта. В табл. 2 представлена общая схема учета затрат малого инновационного предприятия по этапам инновационного процесса.

Таблица 2

**Общая схема затрат малого инновационного предприятия по этапам инновационного процесса**

Этапы инновационного процесса	Затраты малого инновационного предприятия по этапам инновационного процесса	Корреспонденция счетов бух.учета	
		Дебет	Кредит
Исследование рынка	Затраты на маркетинговые исследования рынка	08.8	76
Создание опытного образца инновационного продукта	Затраты на проведение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ с привлечением подрядной организации, в том числе:	08.8	60
	Разработку технологий производства с привлечением подрядной организации	08.8	60
	Средства технологического оснащения, дополняющего технологическое оборудование для выполнения определенной части технологического процесса	08.8	10, 60
	Затраты на оплату труда работников	08.8	70
	Обязательные отчисления по установленным законодательством нормам	08.8	69
	Стоимость сырья и материалов, комплектующих изделий, полуфабрикатов, топлива и т. д.	08.8	10
	Затраты на изучение качества полученного опытного образца и отладку технологии	08.8	60
	Расходы, связанные с приобретением прав на патенты	08.8	60
Исследование рынка для определения конечного потребителя, привлечение инвестиций	Затрат на маркетинговые исследования рынка и поиск потенциальных заказчиков	08.8	10, 60, 69, 70,
	Расходы на рекламу, по продвижению и поиску потенциальных покупателей	08.8	10, 60, 69, 70,

Этапы инновационного процесса	Затраты малого инновационного предприятия по этапам инновационного процесса	Корреспонденция счетов бух. учета	
		Дебет	Кредит
Производство инновационного продукта	Затраты на обучение, подготовку и переквалификацию персонала	20	60
	Затраты на подготовку производства	20	10, 60
	Затраты на оплату труда работников	20	70
	Обязательные отчисления по установленным законодательством нормам	20	69
	Стоимость сырья и материалов, комплектующих изделий, полуфабрикатов, топлива и т. д.	20	10
	Отражена сумма амортизации нематериальных активов	20	05
	Отражена сумма амортизации объектов основных средств	20	02
	Расходы на рекламу, по продвижению продукции	20	60
	Затраты на реализацию продукции	20	10, 60

Аналитический учет необходимо вести по обозначенным выше этапам инновационного процесса с дальнейшей детализацией по источникам финансирования, номенклатуре инновационной продукции и области применения результатов инновационной деятельности.

### Библиографические ссылки

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон № 402-ФЗ от 06.12.2011 г. [в ред. от 04.11.2014]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 05.03.2015).

2. О науке и государственной научно–технической политике [Электронный ресурс] : федер. закон № 127-ФЗ от 23.08.1996 г. [в ред. от 22.12.2014]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 05.03.2015).

3. О создании бюджетными научными и образовательными учреждениями хозяйственных обществ в целях практического применения (внедрения) результатов интеллектуальной деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон № 217-ФЗ от 02.08.2009 г. [в ред. от 29.12.2012]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 05.03.2015).

© Позднякова А. Л., 2015

М. В. Полубелова, Т. А. Селиванова, К. М. Шемонаева

Сибирский государственный аэрокосмический университет  
имени академика М. Ф. Решетнева, Российская Федерация, Красноярск

## **ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА**

*Рассматривается организация управленческого учета на предприятии, основные этапы его внедрения, а также перспективные направления бухгалтерского управленческого учета, используемые на международном рынке.*

*Ключевые слова: управленческий учет, методы, этапы организации управленческого учета, контроллинг, бенчмаркинг.*

M. V. Polubelova, T. A. Selivanova, K. M. Shemonaeva

Siberian State Aerospace University  
named after academician M. F. Reshetnev, Krasnoyarsk, Russian Federation

## **MANAGEMENT ACCOUNTING ORGANIZATION**

*The article is considered the organization of management accounting at the enterprise, the main stages its introduction and perspective directions of management accounting, used in the international market.*

*Keywords: management accounting, methods, steps of management accounting organization, controlling, benchmarking.*

В настоящее время с развитием рыночных отношений процесс управления предприятием усложняется, расширяется спектр управленческих задач, на руководителя ложится большая ответственность принятия оптимального решения из множества альтернативных, тем самым способствуя повышению эффективности деятельности предприятия. Традиционный подход ведения бухгалтерского учета с имеющимися стандартизированными процедурами для этого не подходит, поэтому необходимо искать более гибкие методы в системе управленческого учета. В современных условиях управленческий учет выступает в качестве основного поставщика информации для управления деятельностью организации, ее стратегией и тактикой.

Бухгалтерский управленческий учет представляет собой систему учета, планирования, контроля, анализа данных о затратах и результатах хозяйственной деятельности в разрезе необходимых для управления объектов, оперативного принятия на этой основе различных управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности предприятия [1]. Организация управленческого учета – это комплекс мер, направленных на обеспечение выполнения задачи по оказанию информационной помощи администрации предприятия в целях планирования, управления и контроля.

Информация бухгалтерского управленческого учета является коммерческой тайной, в связи с этим руководители самостоятельно решают, как классифицировать затраты и увязать их с центрами ответственности, каким образом вести учет фактических и нормативных затрат. Форма организации управленческого учета во многом зависит от формы собственности предприятия, экономических, юридических, технико-

экономических, технико-технических и других факторов, а также компетентности руководителей и их потребности в той или иной управленческой информации [2].

Ответственность за организацию управленческого учета на предприятиях осуществляет руководитель. По его решению может быть учреждена служба управленческого учета, в рамках которой разрабатывается план ее организации. На каждом предприятии разрабатывается свой уникальный план организации управленческого учета в виду особенностей хозяйствования, отрасли функционирования предприятия и других факторов.

Единого варианта формирования системы управленческого учета не существует. Варианты могут быть разнообразными: автономный учет, интегрированный, вариант дуализма или монизма. Однако любой вариант организации управленческого учета должен базироваться на основных этапах (см. рисунок).



Этапы организации управленческого учета

На первом этапе необходимо проанализировать существующую систему бухгалтерского учета. Это подразумевает анализ построения бизнес-процессов, анализ документооборота, изучение методики расчета затрат и внутренней отчетности. На основе проведенного анализа необходимо определить потребителей управленческой информации и оценить их потребности. Список требований к системе управленческого учета должен быть детальным и затрагивать практически все аспекты будущей системы. Необходимо понять, что требуется руководителям данной организации, чтобы принять решение, а также выяснить, какие направления деятельности предприятия необходимо анализировать. Второй этап подразумевает постановку целей и задач для управленческого учета исходя из установленных потребностей руководителей различного уровня. К основным задачам управленческого учета может относиться следующее:

1) формирование достоверной и полной информации о внутрихозяйственных процессах и результатах деятельности и предоставление этой информации руководству предприятия путем составления внутренней управленческой отчетности;

2) планирование и контроль экономической эффективности деятельности предприятия и его центров ответственности;

3) исчисление фактической себестоимости продукции (работ, услуг) и определение отклонений от установленных норм, стандартов, смет;

4) анализ отклонений от запланированных результатов и выявление причин отклонений;

5) обеспечение контроля за наличием и движением имущества, материальных, денежных и трудовых ресурсов;

6) формирование информационной базы для принятия решений;

7) выявление резервов повышения эффективности деятельности предприятия.

Таким образом, второй этап позволяет определить направления деятельности управленческого учета.

Далее необходимо создать структуру, которая будет заниматься управленческим учетом. Возможны различные варианты:

– единый информационно-аналитический центр управленческого учета;

– мини-центры по управленческому учету внутри каждого сектора по направлениям хозяйственной деятельности;

– введение в штат бухгалтерии должности бухгалтеров-аналитиков.

При формировании службы управленческого учета необходимо предусмотреть разделение обязанностей и ответственности по объектам учета, должны быть определены ответственные за введение и планирование управленческого учета.

Затем разрабатывается Положение о службе управленческого учета и должностные инструкции персонала. В данном Положении документально должен быть закреплен перечень должностных обязанностей работников по подготовке информации в управленческом учете. В положении определяются цели и задачи, функции, права, обязанности сотрудников, служебные взаимоотношения, а также перечень нормативных актов, которыми руководствуется отдел по ведению управленческого учета в своей деятельности. В Положении детализируется выполняемая работа сотрудниками, требования к занимаемой должности, ответственность за сохранение конфиденциальности информации [3].

На следующем этапе внедрения управленческого учета исходят из информационных потребностей руководителей, а также целей и задач службы управленческого учета. Наиболее успешными системами, которые действуют на международном рынке, являются системы Lifecycle-costing (калькуляция на базе жизненного цикла), ABC (расчет себестоимости по видам деятельности), BSC (управлении ключевыми бизнес-процессами), Target-costing (ценообразование по целям). Более того, выбираются и методы учета затрат: по объектам учета, по полноте включения затрат в себестоимость продукции, по интерпретации затрат для нужд управленческого учета. Руководитель организации совместно с руководителем службы управленческого учета выбирают, какие системы и методы управленческого учета позволят получать более полную информацию для эффективного управления предприятием в зависимости от его сферы деятельности и положения на рынке. При этом комбинирование нескольких методов позволяет затронуть разные цели и задачи, стоящие перед руководителем предприятия.

Потом необходимо изучить рынок программных продуктов и выбрать программу, которая позволит внедрить управленческий учет на предприятии. Лучше всего, чтобы данная программа поддерживала управленческий, бухгалтерский, налоговый и финансовый виды учета.

Далее разрабатывается управленческая учетная политика. Учетная политика содержит общие критерии ведения управленческого учета конкретного предприятия: валюту учета; методы оценки запасов; методы учета затрат, калькулирование себестоимости продукции и распределение косвенных затрат; принципы отражения доходов и расходов, курсовой разницы, начислений и резервов; определение уровня существенности и т. п. Учетная политика обеспечивает непрерывность и преемственность управленческого учета.

На основании учетной политики разрабатывается рабочий план счетов управленческого учета. При формировании управленческого плана счетов нужно определить счета, необходимые для ведения управленческого учета, и определить степень детализации счетов. Виды анализа, которые руководство стремится осуществлять более или менее регулярно, определяют детализацию плана счетов. По сути дела, детализация плана счетов подразумевает использование аналитических счетов различных порядков.

Завершающим этапом внедрения управленческого учета является создание управленческой отчетности, что включает в себя отражение основных направлений деятельности предприятия и их анализ по сравнению с плановыми и прогнозными показателями [4].

В качестве возможных перспектив дальнейшего развития управленческого учета в России можно привести концепции контроллинга, стратегического планирования и бенчмаркинга, которые успешно применяются в Германии, США и других странах.

Контроллинг – система управления процессом достижения целей предприятия, интегрирующая учет, оперативное и стратегическое планирование и анализ, контроль затрат и результатов, маркетинг и принятие решений в единую систему управления предприятием.

Стратегическое планирование позволяет строить управление будущего предприятия: развитие долгосрочных целей, формирование стратегии, путей развития и т. д.

Бенчмаркинг строится на сравнении. Существует продуктовый, внутренний, с конкурентом, функциональный, общий, стратегический бенчмаркинг. Продуктовый предполагает сравнение продукции по разным критериям и показателям. Внутренний предполагает проведение сравнений между разными структурными подразделениями. Бенчмаркинг с конкурентом предполагает сравнение параметров деятельности данной компании с параметрами деятельности конкурентов. Функциональный предполагает сравнение не с внутриотраслевыми конкурентами, а сравнение отдельных функций деятельности компании. Общий бенчмаркинг – это сравнение бизнес-процессов компаний внутри одной отрасли, стратегический – сравнение стратегий деятельности разных компаний. Бенчмаркинг – это внутриорганизационный процесс, направленный на усиление позиции компании в конкурентной борьбе. Сравнительный анализ деятельности с деятельностью других компаний дает больше возможностей для развития компании [5].

Система управленческого учета создает механизм, позволяющий комплексно рассмотреть вопросы планирования, оперативного контроля и учета отдельных видов деятельности с целью эффективного управления предприятием. Необходимостью создания системы управленческого учета является повышение экономической эффективности, превышение доходов от ее эксплуатации над расходами, связанными с их созданием и внедрением.

Процесс создания и внедрения системы управленческого учета на предприятии достаточно трудоемкий и требующий концентрации внимания и огромного количества времени, а также участия множества работников. Необходимо провести всеобъемлющий анализ деятельности предприятия, выявить недостатки в работе бухгалтерского финансового учета, сформировать структуру в системе предприятия и назначить ответственных работников за ведение управленческого учета, выбрать методику, которая бы

подходила для целей и задач управленческого учета, создать план счетов, разработать множество документов внутренней отчетности.

### **Библиографические ссылки**

1. Все об учете – бухгалтерский и управленческий учет, учет затрат, финансовая отчетность и баланс [Электронный ресурс]. URL: [www.uchet24.ru](http://www.uchet24.ru) (дата обращения: 28.03.2015).

2. Черных И. Н. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. курс (учеб.-метод. комплекс). [Электронный ресурс]. URL: <http://www.e-college.ru/> (дата обращения: 28.03.2015).

3. Рыбакова О. В. Бухгалтерский управленческий учет и управленческое планирование. М. : Финансы и статистика, 2005. 464 с.

4. Самусева Н. А. Постановка управленческого учета: шаг за шагом [Электронный ресурс] // Планово-экономический отдел. 2011. № 2. URL: <http://www.profiz.ru/> (дата обращения: 28.03.2015).

5. Управленческий учет. Бенчмаркинг [Электронный ресурс]. URL: <http://www.asuxhivek.ru/> (дата обращения: 28.03.2015).

© Полубелова М. В., Селиванова Т. А., Шемонаева К. М., 2015

И. А. Полякова, К. Ю. Верещагина  
Сибирский федеральный университет, Российская Федерация, Красноярск

## **ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ТОВАРНЫХ ОПЕРАЦИЙ В АПТЕЧНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

*Раскрываются аспекты внутреннего контроля товарных операций в аптечной сети.*

*Ключевые слова: товарные операции, внутренний контроль, аптека.*

I. Polyakova, K. Vereshchagina  
Siberian Federal University, Krasnoyarsk, Russian Federation

## **FEATURES OF INTERNAL CONTROL MARKETING OPERATIONS IN DRUGSTORE ORGANIZATIONS**

*In the article are described the aspects of the internal control of trade operations in the pharmacy enterprises.*

*Keywords: trade operations, internal control, pharmacy.*

Федеральный закон № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. предопределяет необходимость осуществления внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни на предприятиях, не подлежащих обязательному аудиту [1, ст. 19]. Понятие «внутренний контроль» раскрывается в нормативных документах по аудиту. Так, в аудиторских стандартах система внутреннего контроля рассматривается как совокупность, которая включает организационную структуру экономического субъекта, методики и процедуры, применяемые администрацией для ведения хозяйственной деятельности с максимальной эффективностью.

Стандарт № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» [3] содержит перечень элементов системы внутреннего контроля, состоящий из контрольной среды, процесса оценки рисков, информационной системы, в том числе связанной с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности; контрольных действий, а также мониторинга средств контроля.

Указанный стандарт поясняет содержание элементов системы внутреннего контроля исходя из цели аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности. Практика же внедрения системы внутреннего контроля в организации, механизмы его работы и изложение ее основ в учетной политике требуют ее конкретизации для каждого предприятия. В данной статье объектом исследования является элемент системы внутреннего контроля товарных операций в аптечных организациях – контрольные действия.

Контрольные действия могут осуществляться с различными целями и выполняться различными организационными подразделениями. К таким целям относятся следующие: выяснение степени выполнения распоряжений руководства или правильность соблюдения норм законодательства. Если рассматривать функции учетного аппарата, то важнейшей контрольной процедурой, осуществляемой бухгалтерией, является инвентаризация.

Инвентаризация товаров проводится с целью выявления их фактического наличия и сопоставления стоимости фактически имеющихся товаров с данными бухгалтерского

учета. Вместе с тем в ходе инвентаризации могут быть осуществлены и другие контрольные процедуры (см. таблицу). Рассмотрим содержание основных процедур.

#### Перечень контрольных процедур по товарным операциям в аптечных организациях

Содержание контрольных процедур	Нормативный документ
<i>Проверка распорядительных и организационных документов</i>	
Проверка наличия договоров о материальной ответственности за товар	Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации : Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н
Проверка наличия сертификатов качества на все лекарственные средства	Об обращении лекарственных средств : федер. закон от 12.04.2010 № 61-ФЗ
Проверка наличия приказа по созданию постоянно действующей комиссии по приемке наркотических и психотропных лекарственных препаратов	Об обращении лекарственных средств : федер. закон от 12.04.2010 № 61-ФЗ
Проверка наличия приказа о принципах размещения и хранения лекарств	Об утверждении Правил хранения лекарственных средств : Приказ Минздравсоцразвития РФ от 23.08.2010 № 706н
Проверка правильности установления цен на лекарственные препараты	Об обращении лекарственных средств : федер. закон от 12.04.2010 № 61-ФЗ
<i>Проверка организации размещения и реализации товаров</i>	
Соблюдение правил хранения лекарственных средств	Об обращении лекарственных средств : федер. закон от 12.04.2010 № 61-ФЗ Об утверждении Правил хранения лекарственных средств : Приказ Минздравсоцразвития РФ от 23.08.2010 № 706н
Проверка применения контрольно-кассовой техники при реализации товаров	О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт : федер. закон от 22.05.2003 № 54-ФЗ
Проверка наличия минимального ассортимента препаратов	Об обращении лекарственных средств : федер. закон от 12.04.2010 № 61-ФЗ
Проверка фактического наличия товаров	Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств : Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 № 49
<i>Проверка правильности формирования учетной информации</i>	
Проверка приказа по учетной политики на наличие необходимых элементов	Учетная политика организации : Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 1/2008, утв. приказом М-ва финансов РФ от 06.10.2008 № 106н
Проверка наличия и правильности оформления первичных учетных документов по движению товаров	О бухгалтерском учете : федер. закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ. О порядке представления сведений о деятельности, связанной с оборотом наркотических средств и психотропных веществ, и регистрации операций, связанных с оборотом наркотических средств и психотропных веществ : Постановление Правительства РФ от 04.11.2006 № 644
Проверка правильности применения норм естественной убыли	Нормы естественной убыли при хранении лекарственных средств в аптечных учреждениях (организациях), организациях оптовой торговли лекарственными средствами и учреждениях здравоохранения : Приказ Минздравсоцразвития РФ от 09.01.2007 № 2
Проверка правильности отражения на счетах поступления, реализации и прочего выбытия товаров	Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению : Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н
Проверка правильности отражения товарных операций в отчетности	Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) : Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н

Специфика деятельности аптечных организаций определяет важность соблюдения положений основного нормативного документа «Об обращении лекарственных средств» [2], где в ст. 55 говорится о правилах розничной торговли лекарственными препаратами. В связи с чем внутренний контроль в аптечных организациях должен быть направлен на необходимость наличия лицензий и сертификатов, обеспечения минимального ассортимента препаратов, которые необходимы для оказания медицинской помощи.

Статья 58 Закона в приказе Минздравсоцразвития РФ от 23.08.2010 № 706н «Об утверждении Правил хранения лекарственных средств» и законе № 61-ФЗ от 12.04.2010 расписан порядок хранения лекарственных средств. Он должен быть организован в зависимости от воздействия на лекарства света, влаги, защиты от улетучивания и высыхания, пониженной температуры и прочих факторов [2].

Этим же приказом «Правила хранения лекарственных средств» закрепляется принцип размещения лекарств: это может быть алфавитный порядок или способ применения, а также выделены отдельные токсикологические и фармакологические группы. Несмотря на то, что аптеки как розничные торговые предприятия самостоятельно определяют цены на товар исходя из спроса и предложения, государство осуществляет комплекс мер по регулированию цен на лекарства. При проверке правильности ценообразования в аптечных организациях учитываются размер наценок на фактические отпускные цены производителей на лекарства, в частности отсутствие превышения их предельного размера, установленного органами исполнительной власти.

Согласно приказу «Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» [4] бухгалтерский учет призван обеспечить контроль за предотвращением отрицательных результатов финансово-хозяйственной деятельности организации, следовательно, необходим контроль за заключением договоров о полной материальной ответственности с работниками аптек.

Основопологающим нормативным документом, регламентирующим учет экономического субъекта, является учетная политика. В учетной политике аптеки по товарным операциям указывается способ отражения в учете таких операций, как транспортные расходы, вид оценки товаров (по покупным или продажным ценам), сроки проведения инвентаризации. В организационном разделе учетной политики называются применяемые первичные документы и регистры. В обязательном порядке оформляется журнал регистрации операций, связанных с оборотом наркотических средств и психотропных веществ и журнал регистрации операций, при которых изменяется количество прекурсоров наркотических средств и психотропных веществ, форма которых установлена Постановлением Правительства РФ от 04.11.2006 № 644 [5]. Приказом руководителя организации определяется перечень лиц, имеющих право получения и отпуска указанных веществ, и право подписи соответствующих первичных документов, а также назначается работник, ответственный за ведение и хранение вышеуказанных журналов.

Правильность отражения на счетах поступления, реализации и прочего выбытия товаров, а также отражения товарных операций в отчетности в значительной степени определяется качеством обслуживания компьютерных программ, наличием средств защиты от несанкционированного доступа.

Сущность приведенных контрольных процедур позволяет разделить их на три группы: проверка распорядительных и организационных документов, проверка организации размещения и реализации товаров, проверка правильности формирования учетной информации. Организация внутреннего контроля товарных операций может предполагать следующее распределение функции по осуществлению контрольных процедур: первую и вторую группу процедур проводить в ходе инвентаризации силами инвентаризационной комиссии, третью группу процедур осуществлять главным бухгалтером или уполномоченным им лицом на основе графика, утвержденного в учетной политике.

Реализация вышеперечисленных контрольных процедур обеспечит не только соблюдения норм законодательства, но и будет способствовать устранению недостатков в финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

### **Библиографические ссылки**

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ ред. от 28.12.2013г. № 425-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. Об обращении лекарственных средств [Электронный ресурс] : федер. закон от 12.04.2010 № 61-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

3. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : утв. постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 ред. от 22.12.2011 № 1095. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

4. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва финансов РФ от 29.07.98 г. № 34н ред. от 24.12.2010 № 186н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

5. О порядке представления сведений о деятельности, связанной с оборотом наркотических средств и психотропных веществ, и регистрации операций, связанных с оборотом наркотических средств и психотропных веществ [Электронный ресурс]: Постановление Правительства РФ от 04.11.2006 № 644 ред. от 16.12.2013 № 1159. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

© Полякова И. А., Верещагина К. Ю., 2015

К. В. Родькина

Красноярский институт железнодорожного транспорта –  
филиал Иркутского государственного университета путей сообщения,  
Российская Федерация, Красноярск

### **ОБЗОРНАЯ ПРОВЕРКА КАК ЧАСТЬ АУДИТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ**

*Рассмотрена обзорная проверка как отдельная часть аудита, представлены особенности данной проверки, а также приведены примеры аналитических процедур финансовых результатов.*

*Ключевые слова: обзорная проверка, аналитические процедуры, анализ, аудит, финансовые результаты.*

K. V. Rodkina

Krasnoyarsk Institute of Railway Transport – branch of Irkutsk State University  
of Railway Transport, Krasnoyarsk, Russian Federation

### **REVIEW AUDIT AS PART OF FINANCIAL AUDIT**

*In the article is considered the review as a separate part of the audit, exposed the features of this review and also adduced the examples of analytical procedures the financial results.*

*Keywords: review audit, analytical procedures, analysis, audit, financial results.*

В настоящее время в результате глобализации экономических и общественных отношений, интеграции России в международное сообщество (рынки капитала) актуальным является поиск путей повышения финансовой прозрачности и стабильности предприятия, а также эффективности управления деятельностью предприятий. Неотъемлемую роль в данной задаче играет аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности, который предоставляет информацию о её достоверности в соотношении с реальным положением дел. На основе аудиторского заключения руководители предприятий имеют объективную возможность адекватно оценивать свои бизнес-процессы, принимать важные решения по управлению и развитию производства. Следует отметить, что для успешного функционирования или выхода на рынки капитала, в частности, для формирования имиджа компаний при открытых котировках их акций на биржах и для привлечения облигационного займа необходимо аудиторское заключение и собранию акционеров, и налоговым органам.

В соответствии с Федеральным законом от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» определен целый ряд хозяйствующих субъектов, которые обязаны проводить ежегодную обязательную аудиторскую проверку бухгалтерской (финансовой) отчетности. Министерство финансов определяет около 56 категорий организаций, которые должны проводить обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2014 г.

Учитывая, что аудиторская проверка – услуга трудоемкая, требующая привлечения высококвалифицированных специалистов, а, следовательно, затратно, то в целях рационального расхода финансовых средств некоторые компании могут использовать такую сопутствующую аудиту услугу, как обзорная проверка.

Обзорная проверка финансовой отчетности – это совокупность обзорных процедур, назначенных с учетом требований законодательства Российской Федерации и федеральных стандартов, целью которой является выражение мнения о достоверности проверяемой финансовой информации с ограниченным уровнем уверенности [2].

Обзорная проверка есть некая форма экономии времени и ресурсов предприятия, так как позволяет определить составлена ли финансовая (бухгалтерская) отчетность в соответствии с установленными требованиями к ее формированию. Если же при обзорной проверке отчетность вызвала какие-либо сомнения в целом или по конкретным аспектам, то аудит можно не проводить до её корректировки.

В результате проведения обзорной проверки используются методы и подходы, которые применяются при комплексном аудите, и руководствуются теми же правилами (стандартами). Ограничений на полноту процедур, проводимых в ходе обзорной проверки, не установлено [4].

Обзорная проверка может использоваться:

- в качестве быстрого и экономичного средства снижения возможных рисков, например, обзорная проверка бухгалтерской отчетности позволяет предотвратить наиболее серьезные ошибки, но может не учитывать те или иные нюансы, выявляемые при полном налоговом аудите;
- в качестве средства сбора предварительной информации о компании, т. е. предоставления инвестору данных для инициации процесса переговоров о крупной сделке;
- как возможность профилактики тех или иных проблем, связанных с деятельностью предприятия, маркетинговыми, управленческими и другими стратегическими решениями.

При проведении обзорной проверки основную нагрузку по получению аудиторских доказательств, как правило, возлагают на аналитические процедуры. Аналитические процедуры должны быть направлены на общую проверку надежности предпосылок составления финансовой (бухгалтерской) отчетности. Следует отметить, что аналитические процедуры, если они правильно построены, будут более эффективными, чем тесты, поскольку процедуры ориентированы на выявление всех ошибок, относящихся к данным конкретного счета, а тесты предназначены лишь для поиска какой-либо одной ошибки; позволяют определить как завышение, так и занижение проверяемых показателей, в то время как тесты односторонни: каждый из них контролирует либо занижение, либо завышение оценки; дают возможность оценить эффективность произведенных расходов, как в предыдущие периоды, так и в отчетном периоде; помогают сконцентрировать внимание аудитора на узких местах, что сокращает объем проверки, ее трудоемкость, сроки и стоимость.

К основным методам аналитических процедур относятся:

- числовые и процентные сравнения;
- коэффициентный анализ;
- анализ, основанный на статистических методах;
- корреляционный анализ [3; 4].

При проведении аналитических процедур необходимо учитывать специфику отрасли, тренды ее развития, влияние общеэкономических и региональных факторов, конъюнктуру рынка, особенности законодательства, что позволит увеличить ценность и результативность обзорной проверки, иначе обзорная проверка без данного анализа может оказаться несостоятельной, прикладная ценность проверки для пользователей бухгалтерской информации снизится или вовсе выразится отрицательной величиной [1].

В ходе обзорной проверки финансовых результатов можно использовать такую аналитическую процедуру, как анализ динамики показателей финансовых результатов. Данное сравнение показателей отчетного периода с показателями предыдущего позво-

лит выявить наибольшие колебания, которые могут быть связаны с изменением экономических условий или с погрешностями финансовой отчетности.

Рассмотрим на примере Красноярской дирекции инфраструктуры – службы электрификации и электроснабжения – анализ результатов за первое полугодие 2013 г., 2014 г. (см. таблицу).

**Анализ динамики финансовых результатов Красноярской дирекции –  
службы электрификации и электроснабжения – за первое полугодие 2013 г., 2014 г.**

№ п/п	Наименование показателя	Фактически за 1 полугодие		Абсолютное отклонение	Темп роста, %
		2013 г.	2014 г.		
1	Выручка от оказания услуг, тыс. руб.	2 838,99	4 277,04	1 438,05	150,65
2	Затраты на оказание услуг, тыс. руб.	1 197 319,15	1 165 971,72	-31 347,43	97,38
3	Средний уровень затрат на оказание услуг, %	42 174,09	27 261,15	-14 912,94	×
4	Прибыль (убыток) от оказания услуг, тыс. руб.	-1 194 480,16	-1 161 694,68	32 785,48	97,26
5	Рентабельность (убыточность) от оказания услуг, %	-42 074,09	-27 161,15	14 912,94	×
6	Доходы от прочей деятельности, тыс. руб.	985,98	3 679,29	2 693,32	373,16
7	Расходы от прочей деятельности, тыс. руб.	3 377,94	3 545,10	167,16	104,95
8	Прибыль (убыток) до налогообложения, тыс. руб.	-1 196 872,13	-1 161 560,48	35 311,64	97,05
9	Налоговые платежи в бюджет из прибыли, тыс. руб.	108 627,27	103 740,34	-4 886,93	95,50
10	Изменение отложенных налоговых обязательств, тыс. руб.	-	-	-	-
11	Изменение отложенных налоговых активов, тыс. руб.	-	-	-	-
12	Чистая прибыль (убыток), тыс. руб.	-1 305 499,40	-1 265 300,83	40 198,43	96,92
13	Рентабельность (убыточность) продаж по чистой прибыли, %	-45 984,61	-29 583,53	16 401,08	×

Согласно показателям таблицы, отчетное полугодие деятельности предприятия завершилось формированием отрицательного результата – убыток составил 1 265 300,83 тыс. руб.. Полученный убыток образовался вследствие высоких затрат, которые в отчетном периоде превысили сумму выручки на 1 161 694,68 тыс. руб. Аудитору необходимо дополнительно исследовать структуру затрат и выявить, за счет чего образовались данные значительные отклонения, попытаться получить разумные объяснения и соответствующие доказательства.

Так как доходы и расходы представляют собой важнейшие элементы финансовых результатов, базовые категории бухгалтерского учета и финансовой отчетности, то в ходе аналитической процедуры можно рассмотреть статьи расходов и доходов, обсудить основные статьи доходов и расходов, значительные расхождения с показателями предыдущих периодов.

Применение аналитических процедур позволяет повысить эффективность и качество проведения обзорной проверки, освобождает исполнителей от трудной технической работы по проверке документов, предоставляет более полную информацию о дея-

тельности хозяйствующего субъекта. Все это дает возможность более объективно оценить работу проверяемой организации, а также наметить мероприятия по устранению выявленных недостатков.

Обзорная проверка в аудите служит для создания независимого заключения о корректности и достоверности полученной информации. Выраженное в ходе обзорной проверки мнение аудитора имеет юридическую силу как мнение эксперта о достоверности отчетности. Особенности проведения обзорной проверки являются:

- сжатые сроки;
- низкие цены на услуги;
- ограниченный набор запрашиваемых документов;
- небольшое количество аудиторов, занятых на проекте;
- негативный характер заключения (доказательство отсутствия выявленных нарушений) [3].

Необходимость в обзорной проверке часто возникает, если требуется оценить компанию перед проведением различного рода сделок, что позволяет инвестору узнать о бизнес-процессах компании. Компании, публикующие квартальную отчетность, также пользуются услугами аудитора для проведения обзорной проверки квартальной отчетности, тогда промежуточная отчетность публикуется с заключением аудитора по результатам обзора. Следует отметить, что обзорная проверка может выступать в роли быстрого анализа, который позволит получить основную информацию о предприятии.

Таким образом, можно сделать вывод, что обзорная проверка – это экономически выгодный вариант, направленный на общую проверку надежности составления финансовой информации, без проведения процедур, характерных для комплексного аудита (инспектирование, наблюдение, подтверждение, подсчет). Данная проверка обращает внимание аудитора на составление отчетности во всех существенных отношениях в соответствии с установленными требованиями.

### **Библиографические ссылки**

1. Аналитические процедуры [Электронный ресурс] : правило (стандарт) № 20, утв. Постановлением Правительства РФ от 16 апреля 2005 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности [Электронный ресурс] : правило (стандарт) № 33, утв. Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 (ред. от 22.12.2011). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Жарылгасова Б. Т., Суглобов А. Е. Международные стандарты аудита : учеб. пособие. М. : КноРус, 2011. 400 с.
4. Шеремет А. Д., Старовойтова Е. В. Бухгалтерский учет и анализ. М. : Инфра-М., 2012. 618 с.

© Родькина К. В., 2015

С. Ю. Рукасуева

Сибирский государственный аэрокосмический университет  
имени академика М. Ф. Решетнева, Российская Федерация, Красноярск

**РАЗРАБОТКА ИНСТРУМЕНТОВ КОНТРОЛЯ ОПЛАТЫ ТРУДА  
ВЫСОКОКВАЛИФИЦИРОВАННЫХ ИНОСТРАННЫХ СПЕЦИАЛИСТОВ  
В РОССИЙСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

*Представлена классификация иностранных граждан в соответствии с российским законодательством, учитывающая нововведения в законодательстве на начало 2015 г. Наибольшее внимание уделяется особенностям учета труда высококвалифицированных иностранных специалистов на российских предприятиях. Предприятиям предлагается разрабатывать отдельные регистры, предназначенные для бухгалтерского и налогового учета в области труда высококвалифицированных иностранных специалистов.*

*Ключевые слова: учет труда, заработная плата, иностранный работник, иностранный специалист, высококвалифицированный специалист.*

S. U. Rukasueva

Siberian State Aerospace University  
named after academician M. F. Reshetnev, Krasnoyarsk, Russian Federation

**DEVELOPMENT OF CONTROL TOOLS LABOR REMUNERATION HIGHLY  
QUALIFIED FOREIGN SPECIALIST IN RUSSIAN ORGANIZATIONS**

*This article is adduced the classification of foreign citizens in according to Russian law, which takes into account recent changes in the legislation at the beginning 2015. Most attention the author devoted to the features of accounting the highly qualified foreign specialists in Russian enterprises. To enterprises encouraged to develop separate registers of accounting intended to accounting and tax accounting work of highly qualified foreign specialists.*

*Keywords: labour accounting, wage, foreign workers, foreign expert, highly qualified specialist.*

Российская экономика сегодня работает в условиях дефицита трудовых ресурсов, поэтому организации порой прибегают к использованию труда иностранных граждан.

Основу регулирования трудовой деятельности иностранных граждан в России составляют Трудовой Кодекс Российской Федерации (ТК РФ), Федеральный закон № 115-ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации» (ФЗ-115), международные соглашения, но это не исчерпывающий перечень нормативно-законодательных актов регулирования данной области. В Кодексе «Об административных правонарушениях» (КоАП РФ) за неправомерное привлечение иностранной рабочей силы предусмотрены штрафы, при этом штраф может накладываться сразу на иностранного гражданина, на должностное лицо и на компанию [5].

В российском законодательстве выделяются различные категории иностранных граждан, которые отличаются друг от друга не только порядком трудоустройства, но и объемом прав и обязанностей на территории Российской Федерации, связанных с осуществлением трудовой деятельности и пребыванием в России [6]. Составим классифи-

кацию иностранных граждан, прибывающих в Россию с целью осуществления трудовой деятельности, опираясь на российское законодательство.

Права и обязанности иностранных граждан, в том числе в трудовой сфере, в первую очередь зависят от их административно-правового статуса в России. Этот критерий и возьмем за основу при построении классификации иностранных граждан.

Следующий критерий – порядок въезда в Российскую Федерацию – от него зависит набор документов при трудоустройстве иностранного гражданина на работу в России, возможный срок пребывания в России, а также необходимость (или ее отсутствие) получения документа, дающего право на осуществление трудовой деятельности.

В соответствие с законодательством Российской Федерации, из числа временно пребывающих выделяются особые категории иностранных граждан, каждая из которых имеет определенные преференции в трудовой сфере, к примеру, некоторым из них не требуется получать разрешение на работу или патент для работы в России. При построении классификации высококвалифицированных специалистов и членов их семей были определены в две категории – временно пребывающих и постоянно проживающих в России, что будет соответствовать п. 11, 12, 12.1 и 27 ст. 13.2 ФЗ-115 (см. рисунок).

Безвизовый въезд действует между Россией со многими странами, большая часть из них – это страны Ближнего Зарубежья [7]. В свете изменений в Федеральном законе № 115-ФЗ на 22 декабря 2014 г. отметим, что иностранные граждане, прибывающие из стран безвизового режима с Россией, теперь будут получать вместо разрешения на работу патенты, что отменяет квотную систему на этих иностранных граждан.

Свои преференции в трудовой сфере имеют и иностранные граждане, прибывающие в Россию из стран-членов Евразийского экономического Союза (ЕАЭС), на сегодняшний день ими являются Армения, Белоруссия, Казахстан, Киргизия и Россия [1].

Наибольший интерес в настоящее время вызывает организация учетного процесса труда и заработной платы высококвалифицированных иностранных специалистов, так как существует довольно высокий спрос на данную категорию работников, а методических рекомендаций по этому вопросу нет.

В соответствие с п. 1 ст. 13.2 ФЗ-115, высококвалифицированным специалистом (ВКС) признается иностранный гражданин, имеющий опыт работы, навыки или достижения в конкретной области деятельности, если условия привлечения его к трудовой деятельности в Российской Федерации предполагают получение им заработной платы (вознаграждения) [3] в размере:

а) не менее 1 000 000 руб. из расчета за один год (365 календарных дней) – для высококвалифицированных специалистов, являющихся научными работниками или преподавателями, в случае их приглашения для занятия научно-исследовательской или преподавательской деятельностью имеющими государственную аккредитацию высшими учебными заведениями, государственными академиями наук или их региональными отделениями, национальными исследовательскими центрами либо государственными научными центрами, а также для высококвалифицированных специалистов, привлеченных к трудовой деятельности резидентами промышленно-производственных, туристско-рекреационных, портовых особых экономических зон (за исключением индивидуальных предпринимателей);

б) не менее чем 700 000 руб. из расчета за один год – для иностранных граждан, привлеченных к трудовой деятельности резидентами технико-внедренческой особой экономической зоны (за исключением индивидуальных предпринимателей);

в) без учета требования к размеру заработной платы – для иностранных граждан, участвующих в реализации проекта «Сколково» в соответствии с Федеральным законом от 28 сентября 2010 г. № 244-ФЗ «Об инновационном центре «Сколково».



Классификация иностранных граждан

\* Государственная программа по оказанию содействия добровольному переселению в Российскую Федерацию соотечественников, проживающих за рубежом, и членов их семей.

г) не менее 2 000 000 руб. из расчета за один год – для иных иностранных граждан.

По российскому законодательству данная категория иностранных граждан имеет особенности и в рамках бухгалтерского и налогового учета.

Так, в соответствии с п. 3 ст. 224 Налогового Кодекса РФ с доходов высококвалифицированных специалистов взимается налог на доходы физических лиц (НДФЛ) по ставке 13 % вне зависимости от сроков пребывания в России, однако это не означает, что они автоматически являются налоговыми резидентами [2]. Налоговыми резидентами они станут только при условии, что фактически находятся в России не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев (п. 2. ст. 207 НК РФ), т. е. до получения статуса налогового резидента ВКС не имеют право на налоговые вычеты (п. 4 ст. 210 НК РФ). Уточним, что налогообложению НДФЛ по ставке 13 % подлежат доходы, получаемые ВКС от осуществления трудовой деятельности, включая премию за выполнение трудовых обязанностей и оплату расходов на командировки. Иные доходы (в виде сумм оплаты организацией проживания и питания сотрудников, подарков) подлежат обложению по ставке 30 % [4]. Но самым проблемным моментом на практике при определении налогового статуса иностранного гражданина является исчисление фактического времени нахождения иностранного гражданина на территории Российской Федерации.

В 2015 г. тарифы страховых взносов с иностранных работников во внебюджетные фонды зависят от статуса иностранного гражданина, но выплаты ВКС облагаются страховыми взносами на особых условиях. Тарифы определяются на основании положений частей 1, 2 ст. 12, ст. 58.2 Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ, части 1 ст. 2 Федерального закона от 29.12.2006 № 255-ФЗ, ст. 10 Федерального закона от 29.11.2010 № 326-ФЗ [8].

Постоянно проживающие в России высококвалифицированные иностранные специалисты являются застрахованными лицами. Поэтому выплаты по трудовым (гражданско-правовым) договорам в их пользу взносами в Пенсионный фонд России (ПФР) облагаются. На выплаты постоянно проживающих ВКС работодатель должен начислять взносы в ПФР по ставке 22 % в пределах установленного порога и 10 %. В 2015 г. порог установлен в размере 670 000 руб. Также с выплат постоянно проживающих в России ВКС работодатели должны начислять взносы в Фонд социального страхования (ФСС) по ставке 2,9 %, если доход с начала года нарастающим итогом не превысил установленного предела.

Работодателям не нужно начислять взносы в ПФР и ФСС, если высококвалифицированный специалист является временно пребывающим в РФ иностранным гражданином, так как временно пребывающие иностранные ВКС не являются застрахованными лицами.

Не зависимо от административно-правового статуса иностранного ВКС, взносы в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования (ФФОМС) с их доходов работодателям начислять не нужно.

Таким образом, начисления в ФСС и ПФР зависят от административно-правового статуса иностранного ВКС. При этом почти во многих случаях высококвалифицированные иностранные специалисты получают за 2015 г. вознаграждение, превышающее установленный порог для начисления страховых взносов.

В итоге ведение расчетов по оплате труда высококвалифицированных иностранных специалистов вызывает немало трудностей у бухгалтеров. Унифицированные формы учетных регистров не могут отражать полную информацию о ВКС, необходимую бухгалтеру. Для ведения верных расчетов оплаты труда ВКС, правильности исчисления НДФЛ на их доходы необходимы регистры, которые будут охватывать особенности учета труда данной категории иностранных граждан. В целях контроля

оплаты труда высококвалифицированных иностранных специалистов организациям предлагается разработать следующие регистры:

- Журнал учета смены налогового статуса иностранными работниками;
- Регистр налогового учета по налогу на доходы физических лиц, являющихся высококвалифицированными специалистами;
- Регистр индивидуального учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений и сумм страховых взносов на иностранного высококвалифицированного специалиста.

Таким образом, разработка предложенных инструментов улучшит контроль в области учета расчетов по оплате труда иностранных высококвалифицированных специалистов. Также, опираясь на представленную классификацию иностранных граждан, организации могут систематизировать документооборот по иностранным работникам и разработать инструменты для улучшения контроля и в этой области, что позволит избежать административных штрафов.

### Библиографические ссылки

1. Договор о Евразийском экономическом союзе [Электронный ресурс]. Подписан в г. Астана 29 мая 2014 г. (с изм. на 23 декабря 2014 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (с изм. на 29 декабря 2014 г.) [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 25 июля 2002 г. № 115-ФЗ (с изм. на 22 декабря 2014 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. О налогообложении НДФЛ доходов иностранного сотрудника организации, признаваемого высококвалифицированным специалистом [Электронный ресурс] : письмо Минфина РФ от 13 июня 2012 г. № 03-04-06/6-168. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Золотарева Г. И., Мельчакова Л. В. Особенности учета и контроля труда иностранных рабочих // Учет анализ и аудит: проблемы теории и практики. 2013. № 10. С. 56–61.
6. Рукасуева С. Ю. Проблемы документального оформления при трудоустройстве иностранных граждан // Учет анализ и аудит: проблемы теории и практики. 2014. № 13. С. 130–136.
7. Визовая политика России [Электронный ресурс]. URL: [https://ru.wikipedia.org/wiki/%C2%E8%E7%E7%E2%E0%FF\\_%EF%EE%EB%E8%F2%E8%EA%E0\\_%D0%EE%F1%F1%E8%E8](https://ru.wikipedia.org/wiki/%C2%E8%E7%E7%E2%E0%FF_%EF%EE%EB%E8%F2%E8%EA%E0_%D0%EE%F1%F1%E8%E8) (дата обращения: 26.02.2015).
8. Валуева Е. НДФЛ и страховые взносы с доходов иностранца [Электронный ресурс]. 28.08.2014. URL: <http://www.garant.ru/article/561445/> (дата обращения: 04.03.2015).
9. Какие профессии будут востребованы в 2015–2020 гг. [Электронный ресурс]. URL: [http://rastudent.ru/articles/labour\\_market\\_survey/what\\_professions\\_are\\_in\\_demand\\_in\\_the\\_years\\_2015\\_2020](http://rastudent.ru/articles/labour_market_survey/what_professions_are_in_demand_in_the_years_2015_2020) (дата обращения: 04.03.2015).

© Рукасуева С. Ю., 2015

Е. И. Смирнова, И. И. Ивакина  
Сибирский государственный технологический университет,  
Российская Федерация, Красноярск

## **ПЕРЕХОД РОССИИ НА МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

*Приведены правовые документы, регулирующие применение международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), выявлены проблемы и перспективы внедрения международных стандартов в российскую экономику.*

*Ключевые слова: МСФО, РСБУ, Министерство финансов, бухгалтерский учет.*

E. I. Smirnova, I. I. Ivakina  
Siberian State Technological University, Krasnoyarsk, Russian Federation

## **RUSSIAN TRANSITION TO INTERNATIONAL FINANCIAL ACCOUNTS STANDARDS**

*Today Russia is actively integrated into the international economy. In this connection, there is a need in the transition of domestic economic entities on the international financial accounting standards. This article is presented the legal documents governing the use of IFAS, identified the problems and prospects of implementation of international standards in the Russian economy.*

*Keywords: IFAS, RAS, Ministry of Finance, accounting.*

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) являются главным подходом к решению проблемы унификации бухгалтерского учета на международном уровне. Главная суть МСФО выражается в том, что стандарты не предъявляют особых требований к счетоводству. Ведь в МСФО нет собственных форм первичных документов, нет собственного плана счетов и бухгалтерских записей (проводок). Целью применения международных стандартов является упрощение составления отчетности и ее унифицирование.

МСФО являются обязательными во многих странах Европы. В большинстве стран Европы отчетность по МСФО обязаны предоставлять компании, ценные бумаги которых обращаются на бирже.

Вместе с тем в США применяются собственные стандарты отчетности – US GAAP. С 2010 г. в обязательном порядке должны предоставлять отчетность в соответствии с международными стандартами только транснациональные американские компании.

В настоящий момент Россия является крупнейшим участником международных торговых отношений. Процесс интеграции России в международное пространство требует приведения основных принципов учета к международным стандартам. Ведь унификация учета позволяет не только увеличить прозрачность бизнеса, но и улучшить инвестиционный климат страны в целом.

Идея о внедрении МСФО в Россию появилась еще в начале 90-х годов XX в. Тогда основой нормативного регулирования бухгалтерского учета в России выступила «Программа реформирования системы бухгалтерского учета» от 1994 г., одобренная Минфином России. В рамках этой программы были приняты ряд положений по бухгалтерскому учету, а также Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Следующим шагом считается принятие «Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО»: постановление Правительства Российской Федерации от 6 марта 1998 г. № 283. Данная программа установила задачу – привести Российский бухгалтерский учет в соответствие с международными стандартами. К примеру, по этой программе банковская сфера была переведена на МСФО в соответствии с директивами Центробанка с 1 января 2004 г. С 2005 г. все кредитные организации обязаны подготавливать отчетность в соответствии с нормами МСФО.

Но наиболее активно процесс реформирования РСБУ начался с 2010 г. Важнейшими шагами для сближения с международными стандартами стало принятие следующих документов:

1) Федерального закона от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности»;

2) Постановления Правительства РФ от 25.02.2011 № 107 «Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации» [1];

3) Приказа Минфина России от 02.02.2011 № 11н об утверждении ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств»;

4) Приказа Минфина России от 25.10.2011 № 160н «О введении в действие международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации». Данным приказом были введены в действие 37 международных стандартов финансовой отчетности, а также дополнительные разъяснения к МСФО [1].

Кроме того, были подвергнуты изменениям положения:

- ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам»;
- ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»;
- ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»;
- ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам».

Более подробно мероприятия по развитию бухгалтерского учета и отчетности в РФ на основе Международных стандартов финансовой отчетности раскрыты в плане Министерства финансов Российской Федерации на 2012–2015 гг. в приказе Минфина России № 440 от 30 ноября 2011 г.

В данном приказе выделены 4 основных направления.

1. Повышение качества и доступности информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности. В качестве основных мероприятий можно выделить:

- признание МСФО и разъяснение МСФО для применения на территории Российской Федерации;
- завершение приведения ранее принятых нормативных правовых актов, а также утверждение новых нормативных правовых актов по бухгалтерской (финансовой) отчетности юридического лица на основе МСФО;
- обобщение и распространение опыта применения МСФО;
- перевод МСФО на русский язык;
- организация системы раскрытия и хранения консолидированной отчетности в сети Интернет.

2. Совершенствование системы регулирования бухгалтерского учета и контроля качества бухгалтерской (финансовой) отчетности, а именно:

- вовлечение делового и профессионального сообщества в разработку нормативных правовых актов в области бухгалтерского учета и отчетности, аудита;
- приведение действующих стандартов аудиторской деятельности в соответствии с МСФО;

– усиление контроля со стороны государства за полнотой и своевременностью раскрытия финансовой отчетности субъектами, а также разработка предложений по изменениям в законодательстве в данных вопросах.

3. Развитие профессии, а именно:

- повышение квалификации работников бухгалтерских служб;
- развитие системы профессиональной аттестации бухгалтеров, организация ежегодных курсов повышения квалификации специалистов;
- развитие саморегулирования в системе оказания бухгалтерских услуг.

4. Международное сотрудничество представляет собой совместную деятельность с зарубежными национальными органами регулирования бухгалтерского учета, отчетности и аудита (Европейская комиссия, комитет стран СНГ, Совет по торговле и развитию ЮНКТАД) [2].

На данный момент консолидированную финансовую отчетность по МСФО обязаны составлять банковские учреждения, страховые организации и компании, чьи ценные бумаги участвуют в организованных торгах. Однако если компания составляет отчетность по другим международным системам, то она не обязана следовать МСФО. Полный переход всех организаций на МСФО запланирован к концу 2015 г.

Стоит отметить, что многие из ранее намеченных планов в приказе Минфина РФ № 440 от 30.11.2011 на сегодняшний день успешно выполнены. Так, Минфин РФ дает четкую информацию о ходе признания МСФО и его применением на территории РФ в 2014–2015 гг. Так, с ноября 2014 г. по февраль 2015 г. зарегистрированы в Минюсте России следующие документы:

1. МСФО «Учет приобретенных долей участия в совместных операциях (Поправки к МСФО (IFRS) 11)»;

2. МСФО «Разъяснение допустимых методов амортизации (Поправки к МСФО (IAS) 16 и МСФО (IAS) 38)»;

3. МСФО (IFRS) 14 «Счета отложенных тарифных разниц»;

4. МСФО «Пенсионные программы с установленными выплатами: Взносы работников (Поправки к МСФО (IAS) 19)»;

5. Документ МСФО «Ежегодные усовершенствования Международных стандартов финансовой отчетности, период 2010–2012 гг.»;

6. Документ МСФО «Ежегодные усовершенствования Международных стандартов финансовой отчетности, период 2011–2013 гг.».

На рассмотрении в Минюсте находятся еще 2 Международных стандарта:

– МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»;

– МСФО «Метод долевого участия в отдельной финансовой отчетности (Поправки к МСФО (IAS) 27)» [3].

За прошедший год был опубликован документ на русском языке «Концептуальные основы финансовой отчетности», принятый Советом по МСФО. Данный документ применяется в целях и порядке, предусмотренных МСФО, признанными в установленном порядке для применения на территории Российской Федерации.

Успешным шагом можно назвать публикацию обновленной консолидированной версии МСФО на русском языке на сайте Минфина. Информация носит справочный характер и, несомненно, значительно облегчает применение МСФО российскими организациями.

Однако вместе с тем в России сохраняются проблемы по внедрению МСФО. Это связано не только с оставшимися различиями российских стандартов бухгалтерского учета (РС БУ) с МСФО и противоречиями российского законодательства, но и с сохранением сопротивления руководства компаний отражению полной и прозрачной информации в финансовой отчетности. Кроме того, в настоящее время на российском рынке труда недостаточно специалистов в области подготовки отчетности по международным

стандартам, в связи с чем для российских организаций переход к МСФО является трудно осуществимым.

Так, на сегодняшний день организации могут подготовить отчетность по международным стандартам двумя способами:

- 1) трансформацией данных российского учета в соответствии с МСФО;
- 2) введением параллельного бухгалтерского учета по российским и международным стандартам.

Метод трансформации представляется менее затратным по материальным и трудовым ресурсам. При всем том при данном методе существуют некоторые риски снижения достоверности данных в результате различий в корректировке статей отчетности. Кроме того, трансформацию можно осуществить только после того, как подготовлена финансовая отчетность по РСБУ, что в конечном итоге замедляет процесс формирования отчетов МСФО. Процесс подготовки отчетности с помощью трансформации представлен на рис. 1.

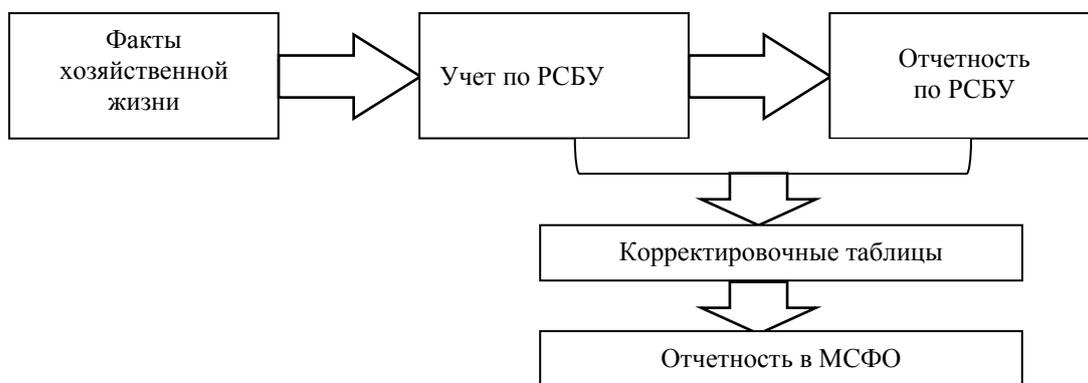


Рис. 1. Схема подготовки МСФО способом трансформации

Однако данный способ рассматривается как временный метод на пути перехода к параллельному методу учета, который заключается в отражении в МСФО каждого факта хозяйственной жизни. Таким образом, параллельный учет требует создания и внедрения специального программного обеспечения и обучения персонала. Именно поэтому способ является довольно затратным, особенно для крупных организаций, которым приходится полностью менять и автоматизировать всю систему учета. Вместе с тем способ является более эффективным, точным и оперативным. Высокая точность достигается посредством сопоставления данных из отчетов в РСБУ с формирующейся отчетностью по МСФО. Процесс подготовки отчетности методом параллельного учета представлен на рис. 2.

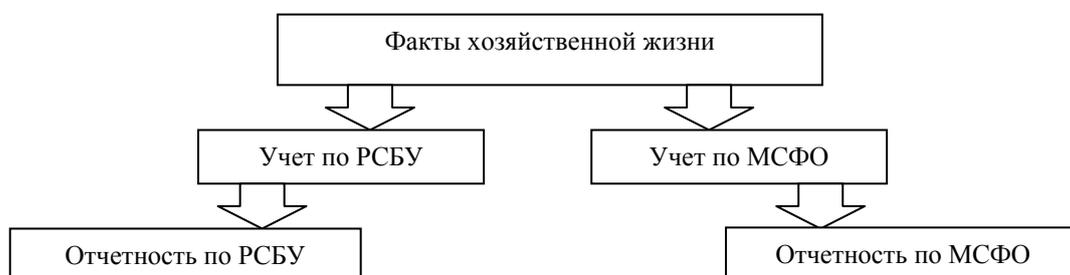


Рис. 2. Схема подготовки МСФО способом параллельного учета

Таким образом, какой бы способ перехода в формат МСФО не выбрали российские организации, внедрение МСФО в России даст возможность отечественным хозяйствующим субъектам повысить прозрачность и надежность предоставляемых данных.

Изучив вопрос применения МСФО в России, можно сказать, что данный процесс необходим для страны. Ведь язык МСФО – международный, применение которого необходимо для участия в мировой экономике. Российский бизнес должен понимать, что именно прозрачность деятельности и качество составляемой отчетности является своеобразным инструментом для привлечения иностранного капитала и новых инвестиций в российские проекты. Вместе с тем для интеграции в мировую экономику необходимы высококвалифицированные специалисты, которых в нашей стране на сегодняшний день не хватает. И это уже вопрос финансовой грамотности работников бухгалтерских служб. Необходимо не только продолжать работу по изучению и внедрению международных стандартов, но и активно привлекать специалистов в мероприятия по повышению их профессиональных знаний в области применения МСФО.

Появление в России МСФО является важнейшим рычагом для реформирования российского учета и толчком для развития международных связей. Но вместе с тем в современных кризисных экономико-политических условиях не стоит полностью отказываться от РСБУ, имеющих свои преимущества.

### **Библиографические ссылки**

1. О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации : утв. Приказом Минфина РФ от 25.11.2011 № 160н // Российская газета. 2011. № 5654.

2. План Министерства финансов Российской Федерации на 2012–2015 гг. по развитию бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе Международных стандартов финансовой отчетности [Электронный ресурс] : [утв. Приказом Минфина России от 30.11.2011 № 440, ред. от 30.11.2012. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

3. Информация о ходе признания МСФО и их разъяснений для применения на территории Российской Федерации [Электронный ресурс]. URL: [http://minfin.ru/ru/document/?id\\_4=33945](http://minfin.ru/ru/document/?id_4=33945) (дата обращения: 15.05.2015).

© Смирнова Е. И., Ивакина И. И., 2015

Ю. Ю. Смольникова

Санкт-Петербургский государственный экономический университет,  
Российская Федерация, Санкт-Петербург

### **ПРОШЛЫЙ ЭКОЛОГИЧЕСКИЙ УЩЕРБ: ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА**

*Раскрываются проблемы, связанные с признанием прошлого экологического ущерба, его оценкой и отражением в бухгалтерской отчетности предприятий.*

*Ключевые слова: бухгалтерский экологический учет, затраты на природоохранную деятельность, текущие затраты, прошлый экологический ущерб.*

U. U. Smolnikova

Saint-Petersburg state university of Economy, Saint-Petersburg, Russian Federation

### **PAST ENVIRONMENTAL LIABILITIES: RECOGNITION AND MEASUREMENT**

*The article are exposed the problems associated with the recognition of past environmental damage, assessment and reflection in the accounting statements of companies.*

*Keywords: environmental accounting, environmental costs, current costs, past environmental liabilities.*

Мировая экономика XX в. характеризовалась повсеместно происходившими процессами интенсивной индустриализации и экстенсивной добычи природных ресурсов. Во всех индустриальных странах эти процессы оставили после себя негативное наследие в виде серьезного экологического ущерба окружающей среде и угроз для здоровья населения. Однако в отличие от большинства других стран с развитой экономикой, Россия до сих пор не принимала никаких системных мер по ликвидации этого наследия.

Проблема прошлого экологического ущерба в России характеризуется крупными масштабами и серьезными последствиями. Единственной страной на международном уровне, где существует проблема сопоставимого характера и масштаба, является США. Наиболее тесно связаны с проблемой прошлого экологического ущерба такие отрасли, как цветная и черная металлургия, добывающие отрасли, нефтяная и нефтеперерабатывающая отрасли, химическая и нефтехимическая промышленность, теплоэнергетика, ЖКХ, военно-промышленный комплекс и атомная промышленность.

Одной из важных проблем, связанной с классификацией и учетом экологических затрат, является отсутствие единого понимания содержания экологических затрат и объектов их учета. По мнению Э. К. Муруевой, «у специалистов... отсутствует единый методологический подход к понятию „природоохранные затраты“, в результате чего немалая часть таких затрат не учитывается как природоохранная» [1, с. 97].

Исследование многочисленных работ российских и зарубежных ученых выявило, что авторы используют различные термины для обозначения возникающих у предприятия в процессе природопользовательской деятельности затрат. Чаще всего речь идет об «экологических затратах» либо «затратах на природоохранные мероприятия» или «природоохранных затратах». Так, Э. К. Муруева утверждает, что «природоохранные затраты представляют собой выраженную в стоимостной форме совокупность всех видов ресурсов, необходимых для осуществления природоохранной деятельности» [1, с. 97]. Таким образом, по мнению многих ученых (Ю. А. Пантелева, Л. А. Насакина, А. Н. Бры-

лев и др.), объектом учета выступают *текущие затраты на природоохранные мероприятия*

Однако в зарубежных работах по экологическому менеджменту существует иная трактовка экологических затрат: экологические затраты включают как текущие затраты, так и затраты на ликвидацию прошлого экологического ущерба, в том числе понесенные обществом. Таким образом, в зарубежных публикациях объектом учета предлагается считать не только природоохранные затраты компаний, но и затраты общества, понесенные в связи с нанесением ущерба окружающей среде и ее защитой.

Учет и оценка прошлого экологического ущерба, по нашему мнению, должны стать одним из факторов, определяющих процесс принятия хозяйственных решений. Однако в настоящее время российская юриспруденция и правила бухгалтерского учета не затрагивают проблему принятия прошлого экологического ущерба, его учета и отражения в финансовой отчетности. При принятии управленческих решений российские организации не учитывают наличие такого ущерба, хотя этот фактор может иметь большое значение, так как повлечет за собой рост текущих экологических затрат.

Важной проблемой является оценка прошлого экологического ущерба. В докладе Всемирного Банка *ответственность за прошлый экологический ущерб* определена как остаточные затраты, которые, в конечном итоге, будут понесены в результате устранения, сокращения и (или) локализации ущерба окружающей среде, здоровью людей или имуществу, обусловленные прошлой или продолжающейся хозяйственной деятельностью.

Однако необходимо проводить различие между суммой затрат, которые будут направлены на устранение нанесенного ущерба, и оценкой самого ущерба. Затраты на устранение прошлого экологического ущерба прежде всего связаны с прямыми расходами на реабилитацию природных ресурсов, имущества и здоровья населения. Оценка прошлого экологического ущерба включает, помимо этого, социально-экономические издержки (например, издержки, являющиеся следствием ухудшения здоровья населения и упущенной выгоды, которые обусловлены конкретной ситуацией). Стоимостная оценка экологического ущерба чаще всего применяется для определения суммы компенсации. Таким образом, в отчетности организации оценка прошлого экологического ущерба может складываться из двух составляющих:

- 1) прямых расходов на устранение нанесенного ущерба;
- 2) суммы компенсаций за нанесенные обществу социально-экономические издержки.

Еще одна проблема признания прошлого экологического ущерба связана с распределением ответственности за нанесенный ущерб и ее передачи вместе с правом собственности. В России законодательно не установлены временные рамки ответственности за нанесенный экологический ущерб. Однако часто возникает ситуация, когда виновник ущерба не может быть установлен или не может быть привлечен к ответственности вследствие давности. Основопологающим моментом здесь является однозначное признание ответственности государства в соответствующих ситуациях, как это принято в большинстве стран. При этом источниками финансирования затрат могут выступать государственно-частные партнерства, специальные отраслевые фонды, финансируемые за счет взносов промышленных предприятий, а также гарантийные фонды страховых организаций.

В 2014 г. в Правительством РФ был предложен проект Федерального закона «О внесении изменений в Федеральный закон „Об охране окружающей среды“ и отдельные законодательные акты РФ в части регулирования вопросов возмещения вреда окружающей среде и ликвидации прошлого экологического ущерба» [2].

Согласно проекту, под *прошлым экологическим ущербом* будут пониматься негативные изменения качества окружающей среды, вызванные ее загрязнением, утратой

или истощением компонентов природной среды. Такие изменения должны возникнуть в результате прошлой экономической и иной деятельности, которая осуществлялась в период:

- когда ее последствия не расценивались как опасные для окружающей среды;
- когда отсутствовали требования законодательства на запрет или ограничение негативного воздействия на окружающую среду в результате такой деятельности.

Юридические и физические лица, причинившие вред окружающей среде, обязаны возместить его в полном объеме с учетом понесенных убытков.

Прошлый экологический ущерб на промышленной площадке должен поэтапно ликвидироваться ее собственником в соответствии с программой ликвидации такого ущерба, согласованной с надзорными органами. Собственник обязан ежегодно отчитываться перед надзорными органами о работах по ликвидации ущерба.

Юридические лица обязаны возместить вред, нанесенный окружающей среде, прежде всего в натуральной форме, т. е. посредством проведения работ по рекультивации земель, восстановлению нарушенного состояния окружающей среды, а также посредством проведения равноценных работ по охране окружающей среды. Если нанесенный окружающей среде вред не возмещен в натуральной форме, он будет взыскан с виновного в стоимостном выражении, рассчитанном по государственным таксам и методикам.

В качестве возможных мер господдержки таких работ предусматривается предоставление налоговых льгот в порядке, установленном законодательством, а также осуществление государственных расходов в соответствии с бюджетным законодательством.

Таким образом, юридические лица, признавшие ответственность за прошлый экологический ущерб, должны будут нести расходы по его ликвидации либо на работы по охране окружающей среды, либо денежное возмещение вреда.

По нашему мнению, экологические обязательства, возникающие из прошлого экологического ущерба, требуют признания и отражения в финансовой отчетности предприятия как *условные экологические обязательства*, или *резервы*.

Согласно IAS 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы», *условное обязательство* – это существующее обязательство, которое возникает из прошлых событий, но не признается, так как величина обязательства не может быть оценена с достаточной степенью надежности [3].

Обязательство всегда подразумевает существование другой стороны, перед которой это обязательство имеет место быть. Однако необязательно знать конкретного представителя стороны, перед которой это обязательство существует, оно может существовать перед всем обществом.

В Гражданском Кодексе РФ содержится норма, которая определяет вред жизни и здоровью граждан. Другие нормативные документы в природоохранной деятельности не содержат указаний на возмещение вреда, нанесенного здоровью людей в результате экологической деятельности предприятий. Действующее законодательство России основано не на регулировании экологической системы, а на урегулировании имущественных и экономических правоотношений, связанных с последствиями загрязнения окружающей среды.

Согласно IAS 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы», условное обязательство признается как резерв при выполнении следующих условий:

- 1) у предприятия существует обязательство, возникшее в результате каких-либо прошлых событий;
- 2) достаточно вероятно, что для исполнения обязательства потребуется выбытие ресурсов;
- 3) величину обязательства можно надежно оценить.

Если экологические обязательства, возникающие из прошлого экологического ущерба, можно будет достоверно оценить, то, согласно IAS 37, такие обязательства будут признаны в качестве *резервов*. Примерами таких обязательств являются стоимостное возмещение ущерба или затраты на рекультивацию земель. Урегулирование их ведет, вне зависимости от будущих действий предприятия, к выбытию ресурсов, содержащих экономические выгоды.

Таким образом, на наш взгляд, прошлый экологический ущерб влечет за собой *экологические обязательства* субъектов, которые необходимо отразить в финансовой отчетности предприятия как *условные экологические обязательства*, или *резервы*. Раскрытие такой информации в отчетности даст пользователям понятие о «вредности» объекта для общества в целом и для будущих поколений.

Подводя итог вышесказанному, необходимо отметить следующее:

1. В России, как и во многих других странах, достаточно остро стоит проблема признания и ликвидации прошлого экологического ущерба.

2. На законодательном уровне ответственность за прошлый экологический ущерб делится между собственником и государством.

3. Собственники – юридические лица, по мнению законодателей, обязаны ликвидировать прошлый экологический ущерб в натуральной форме или уплатить его стоимостное выражение.

4. По нашему мнению, в финансовой отчетности предприятий прошлый экологический ущерб должен быть признан как условное обязательство, а затраты на его ликвидацию или стоимостное выражение – как резерв.

#### **Библиографические ссылки**

1. Муруева Э. К. Экологические аспекты бухгалтерского учета: на примере лесного сектора экономики : дис. ... канд. экон. наук. СПб., 2007. 290 с.

2. О внесении изменений в Федеральный закон «Об охране окружающей среды» и отдельные законодательные акты РФ в части регулирования вопросов возмещения вреда окружающей среде и ликвидации прошлого экологического ущерба [Электронный ресурс] : проект Федерального закона. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

3. Резервы, условные обязательства и условные активы [Электронный ресурс] : МСФО (IAS) 37, введен в действие на территории РФ Приказом Минфина РФ от 25.11.2011 № 160н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»

4. Пантелева Ю. А. Учетно-аналитическое обеспечение контроля затрат на экологическую безопасность : автореф. дис. ... канд. экон. наук. Самара, 2011. 23 с.

5. Бескровный Д. В. Учет затрат на экологически безопасное производство льна : автореф. дис. ... канд. экон. наук. СПб. : Пушкин, 1999. 19 с.

6. Насакина Л. А. Особенности бухгалтерского учета затрат на природоохранную деятельность на предприятиях химической промышленности : дис. ... канд. экон. наук. М., 1999. 176 с.

© Смольникова Ю. Ю., 2015

А. А. Ускова

Сибирский государственный аэрокосмический университет  
имени академика М. Ф. Решетнева, Российская Федерация, Красноярск

## **ПРОБЛЕМЫ ОТРАЖЕНИЯ В УЧЕТЕ ЛИЗИНГОВЫХ ОПЕРАЦИЙ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНОЙ УЧЕТНОЙ ПРАКТИКОЙ**

*Рассмотрены вопросы учета лизинговых операций российскими предприятиями на основе детального сравнения положений российских и международных правил учета. Представлены рекомендации по сближению показателей отчетности предприятия с требованиями международной учетной практики. Выделены преимущества лизинга как источника финансирования.*

*Ключевые слова: лизинг, МСФО, трансформация отчетности.*

A. A. Uskova

Siberian State Aerospace University  
named after academician M. F. Reshetnev, Krasnoyarsk, Russian Federation

## **PROBLEMS IN ACCOUNTING LEASING OPERATIONS IN ACCORDANCE WITH INTERNATIONAL ACCOUNTING PRACTICE**

*In the article are considered the accounting of leasing operations by Russian companies on the basis of detailed comparison the Russian and international account regulations, provided recommendations for rapprochement the enterprise performance accounting with the requirements of the international accounting practices, distinguish the the advantages of leasing as a source of funding.*

*Keywords: leasing, international financial accounting standards, transformation of statements.*

Применение международных стандартов финансовой отчетности – «новый шаг» для российских компаний. Переход на МСФО важен не только для руководителя фирмы, но так же и для государства. Национальная система бухгалтерского учета тоже понесла изменения. При реформе российской системы учета за основу взяты Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). Несмотря на введение в действие на территории России МСФО, обязанность составлять и представлять индивидуальную бухгалтерскую отчетность в соответствии с российскими Положениями по бухгалтерскому учёту (ПБУ) сохраняется. Действующие ПБУ с каждым вносимым изменением всё больше напоминают соответствующие МСФО [1]. Например, утвержденное в 2006 г. ПБУ 14/2007 «Учёт нематериальных активов» в значительно большей степени соответствует МСФО 38 «Нематериальные активы», чем ранее действовавшее одноименное ПБУ 14/2000 [2]. ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» практически соответствует МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы», чего нельзя сказать о ранее действовавшим ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности. Приближение ПБУ к МСФО соответствует целям и задачам программы реформирования бухгалтерского учёта в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности [1] и концепции развития бухгалтерского учёта и отчетности на среднесрочную перспективу [2]. Целью исполь-

зования принципов и правил МСФО при разработке национальных стандартов и их применение в российской учётной практике является повышение качества бухгалтерской информации, обеспечение полезности, достоверности, сопоставимости и прозрачности бухгалтерской отчётности. С начала 1994 г. в России разработаны и утверждены 24 Положения по бухгалтерскому учёту (ПБУ), в которые, с целью приближения к МСФО, неоднократно вносились изменения и дополнения. Бухгалтерская (финансовая) отчётность организаций, составленная по российским правилам, существенно отличается от отчётности в формате МСФО. Она не в полной мере соответствует требованиям достоверности и прозрачности. Таким образом, обозначенные в программных документах цели реформирования бухгалтерского учёта в России за период с 1992 г. [4] по настоящее время пока не достигнуты. Международные стандарты финансовой отчётности представляют собой свод принципов и правил составления и предоставления финансовой отчётности. Их отличительными особенностями являются:

1. Переход от концепции исторической стоимости к концепции справедливой стоимости.

2. Приоритет баланса (отчёта о финансовом положении), по сравнению с отчётом о прибылях и убытках (отчётом о совокупном доходе).

3. Замена концепции собственности концепцией контроля.

4. Переход от отражения в отчётности имущества к признанию ресурсов, от брутто оценок к нетто оценкам. Кроме того, заложенные в российской концепции [3] основополагающие принципы и качественные характеристики учётной информации далеко не всегда находят своё применение на практике. Ещё один принцип, который нашёл отражение и в системе МСФО и в системе российских стандартов, – принцип приоритета экономического содержания перед юридической формой. Его реализация в российских условиях также вызывает много сложностей. Ярким примером могут служить российские правила отражения лизинговых операций [3].

Существенно различается отчётность по российским правилам от отчётности по МСФО в силу различных подходов к оценке активов и обязательств. Основной метод оценки по российским правилам – историческая стоимость, в то время как МСФО всё больше требуют оценки активов и обязательств по справедливой стоимости, что обеспечивает полезность отчётности по МСФО для инвесторов и иных пользователей. В МСФО для определения справедливой стоимости применяются различные процедуры, в том числе дисконтирование [3]. В системе российских нормативных актов по бухгалтерскому учёту применение дисконтированной стоимости предусмотрено только ПБУ 19/02 «Учёт финансовых вложений», однако отражение долговых ценных бумаг и предоставленных займов по дисконтированной стоимости в бухгалтерском учёте и балансе не предусмотрено, такая информация подлежит раскрытию только в пояснительной записке. Изучение принципов и правил МСФО, в том числе МСФО для малых и средних предприятий (МСФО для МСП), которые разработаны и утверждены в июле 2009 г. Советом по МСФО специально для непубличных компаний, позволяет сделать вывод о целесообразности пересмотра требований российских ПБУ в пользу использования в них требований МСФО для МСП [6]. Аргументом в пользу высказанного является то, что предусмотренные в МСФО для МСП упрощения не приводят к искажению бухгалтерской информации, установленные в МСФО для МСП требования в полной мере соответствуют принципам полной версии МСФО.

Сравнение основных положений по учёту лизинга по международным стандартам бухгалтерской отчётности и российской системой бухгалтерского учёта представлены в таблице. Несмотря на существующие трудности, все большее количество российских организаций, оценивая перспективы подготовки финансовой отчётности в соответствии с МСФО, отдают предпочтение параллельному ведению учёта по РСБУ и МСФО, поскольку при использовании метода трансформации отчётности получают наименее

точные оценки показателей отчетности. Для организации параллельного бухгалтерского учета по МСФО, учетные записи и отчетность ведется двумя бухгалтерскими службами на базе двух работающих планов синтетических счетов. Международный план счетов создается путем введения групп счетов по разделам финансовой отчетности. Недостаток данного подхода заключается в отсутствии прямой связи между счетами МСФО и российскими счетами, что ведет к необходимости отражения каждой хозяйственной операции в двух системах учета, как следствие – к росту стоимости финансовой информации [7]. Главным преимуществом лизинга является его доступность: экономический субъект может получить именно то оборудование, средства транспорта и т. п., которые ему нужны и на условиях довольно длительной отсрочки платежа. Федеральный закон «О финансовой аренде (лизинге)» представляет собой основу регламентации сферы лизинговых операций. Целями данного Федерального закона являются развитие форм инвестиций в средства производства на основе финансовой аренды (лизинга), защита прав собственности, прав участников инвестиционного процесса, обеспечение эффективности инвестирования. В связи с необходимостью применения лизинговых операций возникает потребность в обеспечении рациональных форм ведения бухгалтерского учета и контроля за лизинговыми операциями как у лизингодателя, так и у лизингополучателя, МСФО выделили финансовую аренду в отдельный стандарт – МСФО 17 «Аренда» (IAS 17). В российском учете не разработано стандарта, регламентирующего лизинговые операции. При попытке сделать перевод текста МСФО 17 на русский язык и разработать необходимые комментарии возникает много проблем. Связаны они с тем, что российскую отчетность регламентируют не только положения по бухгалтерскому учету и отчетности, но и такие документы, как Налоговый Кодекс РФ и Гражданский кодекс РФ [7].

**Сравнение положений по учету лизинга по Международным стандартам финансовой отчетности и Российским правилам учета**

Операции	Лизингополучатель		Лизингодатель	
	МСФО	РПУ	МСФО	РПУ
Учет основных средств	Учитываются на балансе по справедливой стоимости	Учитываются на балансе по стоимости, указанной в договоре, с учетом всех дополнительных расходов, связанных с его получением	Учитываются как дебиторская задолженность лизингополучателя	Учитываются как реализация активов по балансовой стоимости и формируются доходы будущих периодов
Учет обязательств	Обязательства по выплате будущих арендных платежей учитываются в сумме, равной дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей	Обязательства по выплате будущих арендных платежей учитываются на сумму, по которой арендованный объект принят к учету	Не предусмотрен	
Учет платежей	Определяются на погашение обязательств (кредиторской задолженности) и финансовый расход	Платежи учитываются на погашение кредиторской задолженности	Платежи распределяются на погашение дебиторской задолженности и финансовый доход	Платежи распределяются на погашение дебиторской задолженности, а также доходы будущих периодов списываются на счет прибыли и убытков
Учет амортизации	Актив амортизируется за срок полезного использования либо за срок лизинга	Актив амортизируется за срок, определенный законодательно	Не предусмотрен	

Трансформация предусматривает преобразование российской бухгалтерской отчетности в финансовую отчетность по МСФО только по состоянию на отчетную дату (конец отчетного года, квартала). При переходе к международным стандартам возникают следующие проблемы:

- трудоемкость подготовки отчетности в соответствии с МСФО из-за существенных различий учета лизинговых операций;
- недостаточность квалифицированных кадров;
- необходимость в соответствии с IFRS 1 указывать информацию за 2 года;
- раскрытие необходимой информации в отчетности (финансовые риски и IFRS 7, операции со связанными сторонами, справедливая стоимость финансовых активов и обязательств и пр.);
- отсутствие прямой связи между счетами МСФО и российскими счетами, и необходимость отражения каждой операции в каждой системе учета при параллельном ведении учета [6; 7].

При трансформации отчетности необходимо пересчитать все лизинговые договоры. Если объект аренды отражался в российской отчетности на балансе арендодателя (по условиям договора), то арендатор и арендодатель при трансформации делают корректировки.

Необходимо производить предварительные расчеты дисконтированных денежных потоков, ставок внутренней доходности проекта, это поможет принять обоснованное решение: объект выгоднее арендовать или купить. При подготовке отчетности следить за соответствием начисления процентов по договору лизинга с плановым графиком лизинговых платежей.

В настоящее время существует три способа по трансформации отчетности:

- параллельный учет;
- трансформационные таблицы;
- специализированное программное обеспечение.

При выборе способа трансформации отчетности необходимо учесть, что один и тот же объект основных средств в лизинге или лизинговая операция отражаются по-разному: в налоговой отчетности и отчетности по РБУ, в отчетности по МСФО и в консолидированной отчетности [6; 7].

Из-за трудоемкости процесса самым дорогим и точным является ведение двух независимых учетов (параллельный учет).

Использование специализированного программного обеспечения – вариант дешевле, но при этом отчетность будет сформирована с погрешностью (1С с двумя планами счетов по РСБУ и МСФО, Scala и другие подобные программы).

Наименее затратный вариант – трансформация отчетности по МСФО с использованием электронных таблиц.

### **Библиографические ссылки**

1. Программа реформирования бухгалтерского учёта в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности [Электронный ресурс] : утв. Постановлением Правительства РФ 6 марта 1998 г. № 283. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. Концепция развития бухгалтерского учёта в Российской Федерации на среднесрочную перспективу [Электронный ресурс] : одобрена Приказом Минфина РФ от 1 июля 2004 г. № 180. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

3. Концепция бухгалтерского учёта в рыночной экономике России [Электронный ресурс] : одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учёту при Минфине

РФ и Президентским советом ИПБ России 29 декабря 1997 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

4. Государственная программа перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учёта и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики [Электронный ресурс] : утв. Постановлением Верховного Совета Российской Федерации от 23 октября 1992 г. № 3708-1. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

5. Указания об отражении в бухгалтерском учёте операций по договору лизинга [Электронный ресурс] : утв. Приказом Минфина РФ от 17.02.1997 № 15 (в ред. Приказа Минфина РФ от 23.01.2001 № 7н). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

6. Гришкина С. Н., Сафонова И. В. Проблемы и перспективы развития бухгалтерского учёта на предприятиях малого бизнеса // Международный бухгалтерский учёт. 2011. № 47.

7. Указания об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга [Электронный ресурс] : утв. приказом Минфина РФ № 15 17.02.97. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

8. О финансовой аренде (лизинге) [Электронный ресурс] : федер. закон № 164-ФЗ : [принят Гос. Думой 29 октября 1998 г.]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

© Ускова А. А., 2015

И. Ю. Федорова, Т. Б. Зыкова  
Сибирский государственный технологический университет,  
Российская Федерация, Красноярск

### УЧЕТ ЗАТРАТ В СИСТЕМЕ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

*Исследованы особенности учета затрат в системе стратегического управленческого учета. Раскрываются факторы, оказывающие влияние на процесс учета затрат. Приведены критерии сравнения положений традиционного и стратегического управленческого учета относительно категории «затраты».*

*Ключевые слова: стратегический управленческий учет, затраты, стратегическое управление, учетно-аналитическое обеспечение.*

I. Yu. Fedorova, T. B. Zyкова  
Siberian State Technological University, Krasnoyarsk, Russian Federation

### COST ACCOUNTING OF STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING SYSTEM

*Article is devoted to the features of cost accounting in the system of strategic management accounting. The article are described the influencing factors to the process cost accounting. In addition, given the provisions of the traditional criteria for comparing and strategic management accounting with respect to the category of "costs".*

*Keywords: strategic management accounting, costs, strategic management, accounting and analytical support.*

В последнее время активно обсуждаемыми в научном сообществе являются вопросы организации стратегического управленческого учета в отечественных компаниях. Внимание ученых обусловлено возникшей потребностью в информационном обеспечении стратегического управления. В сложившихся экономических условиях учетно-аналитическое обеспечение управления, формируемое традиционной учетно-аналитической системой, позволяет эффективно осуществлять оперативное и тактическое управление компанией, но, в свою очередь, не ориентировано на обеспечение принятия качественных стратегических управленческих решений. Указанное напрямую связано с составом элементов учетно-аналитической системы, представленных учетной подсистемой (финансовым, традиционным управленческим, налоговым учетом), аналитической подсистемой (финансовым, управленческим и налоговым анализом), а также контрольной подсистемой, включающей в себя как внешний, так и внутренний контроль [1]. В связи с этим возникла потребность в трансформации учетно-аналитической системы компаний и приведения ее в соответствие с требованиями стратегического управления посредством включения в систему стратегического управленческого учета.

В разное время вопросами стратегического управленческого учета занимались такие зарубежные авторы, как М. Бромвич, А. Бхимани, Дж. Иннз, Р. С. Каплан, Р. Купер, Б. Райан, К. Симмондс, К. Уорд и др.

В то же время вопросы, связанные со стратегическим управленческим учетом, освещали в своих трудах следующие отечественные ученые: И. В. Алексеева, О. В. Алексеева, И. Н. Богатая, Л. И. Борисова, М. А. Вахрушина, В. Э. Керимов, С. И. Крылов, В. А. Маняева, В. Ф. Несветайлов, О. Е. Николаева, З. В. Удалова и др.

Исследованию подвергаются методологические, организационные и методические аспекты стратегического управленческого учета, в отношении которых в настоящее время не выработано единого подхода. Можно обозначить отдельные положения стратегического управленческого учета, в отношении которых имеют место различия авторских позиций:

- место стратегического управленческого учета в учетно-аналитической системе управления компаний;
- отношение стратегического управленческого учета к традиционному;
- объекты стратегического управленческого учета;
- методический инструментарий стратегического управленческого учета;
- организационные аспекты использования стратегического управленческого учета в компаниях и др.

Вышеперечисленное подтверждает необходимость приращения научного знания в области стратегического управленческого учета и подтверждает актуальность исследований.

Более глубокое исследование отдельных аспектов стратегического управленческого учета может осуществляться после представления авторской позиции в отношении сущности стратегического управленческого учета. С нашей точки зрения, стратегически управленческий учет представляет собой направление управленческого учета, имеющее вид адаптивной системы, которая обеспечивает формирование и обновление базы финансовой и нефинансовой информации об объектах внутреннего и внешнего информационного пространства экономического субъекта с целью информационного обеспечения потребностей менеджеров в стратегическом управлении [2].

Наиболее значимой областью стратегического управленческого учета остаются затраты, информация о структуре и динамике которых оказывает непосредственное влияние на стратегию компании, а в отдельных случаях, например при выборе стратегии «лидерства в издержках», является первоочередной.

Учет затрат в традиционной системе управленческого учета, который базируется на хорошо исследованных и признанных в предыдущем десятилетии методах и приемах, не позволяет учесть всех факторов, оказывающих влияние на затраты, так как сконцентрирован именно на внутрифирменных особенностях деятельности экономического субъекта. Это, в свою очередь, приводит к неэффективности формируемых в традиционном управленческом учете данных, рассматриваемых с позиции стратегического управления экономическим субъектом, несмотря на то, что формируемые данные позволяют обеспечить качественное информирование текущего управления.

Следствием сложившейся ситуации явился поиск новых методов, приемов, инструментов, применяемых в отношении затрат и способных обеспечить формирование разнородных сведений о них и востребованных для стратегического управления, реализация которых стала возможна в стратегическом управленческом учете. Стратегический управленческий учет направлен на информационную поддержку принятия стратегических решений, прогнозирование и организацию контроля, поэтому он нуждается в несколько иной системе показателей, отражающих затраты компании.

В связи с вышесказанным целесообразно провести исследование основных положений традиционного и стратегического управленческого учета в отношении категории «затраты» по отдельным аспектам, представленным в таблице.

Сравнительный анализ положений стратегического и традиционного управленческого учета в отношении категории «затраты» позволяет сделать вывод об некотором изменении подхода к учету затрат в системе стратегического управленческого учета, обусловленного потребностью обеспечения стратегического управления более разнородной, не всегда финансовой информацией о затратах.

**Сравнение традиционного и стратегического управленческого учета  
в отношении категории «затраты»**

Оцениваемый аспект	С позиции традиционного управленческого учета	С позиции стратегического управленческого учета
Оценка внутренних затравообразующих факторов	Осуществляется систематически	Осуществляется систематически
Оценка внешних затравообразующих факторов	Осуществляется ограниченно	Осуществляется систематически
Степень конфиденциальности информации	Информация строго конфиденциальна	Информация строго конфиденциальна
Характер информации	Финансовая	Финансовая и нефинансовая
Бенчмаркинг затрат	Не осуществляется	Осуществляется
Точность калькулирования себестоимости	Стремление к максимальной точности калькулирования себестоимости	Стремление к максимальной точности калькулирования себестоимости
Использование информации о затратах	Для осуществления текущего управления	Для осуществления стратегического управления
Прогнозирование затрат	Не осуществляется	Осуществляется
Методы учета затрат	Использование преимущественно современных учетных методов	Сочетание современных учетных методов с методами стратегического управления

В системе стратегического управленческого учета должна формироваться информация не только об уже понесенных затратах, но и о затратах, которые необходимо понести в будущем для реализации выбранной стратегии и достижения поставленных стратегических целей. Учет затрат в системе стратегического управленческого учета должен быть направлен на информационное обеспечение стратегического управления компанией, на достижение стратегических целей и задач.

Таким образом, обобщая вышеизложенное, можно сделать вывод о сохранении востребованности информации о затратах в процессе принятия стратегических управленческих решений по развитию экономического субъекта в долгосрочной перспективе, что способствовало изменению взгляда на организацию их учета посредством признания эффективности сочетания современных учетных методов с методами стратегического управления и в качестве одного из факторов привело к развитию стратегического управленческого учета.

**Библиографические ссылки**

1. Влажина И. Ю. Учетно-аналитическое обеспечение стратегического управления затратами на предприятиях внутреннего водного транспорта // Управленческий учет. 2014. № 3. С. 75–82.
2. Влажина И. Ю. Место стратегического управленческого учета в информационном пространстве управления предприятиями внутреннего водного транспорта // Управленческий учет. 2013. № 11. С. 3–11.

© Федорова И. Ю., Зыкова Т. Б., 2015

С. В. Филько, И. В. Филько

Сибирский государственный аэрокосмический университет  
имени академика М. Ф. Решетнева, Российская Федерация, Красноярск

### **УЧЕТ ЗАТРАТ ПРЕДПРИЯТИЙ, ОСУЩЕСТВЛЯЮЩИХ ИННОВАЦИОННУЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ**

*Рассматриваются особенности учета себестоимости создания инновационной продукции.*

*Ключевые слова: учет затрат, учет себестоимости инновационной продукции.*

S. V. Filko, I. V. Filko

Siberian State Aerospace University  
named after academician M. F. Reshetnev, Krasnoyarsk, Russian Federation

### **COST ACCOUNTING OF INNOVATIVE ENTERPRISES**

*In the article are considered the features of the cost price innovative production accounting.*

*Keywords: cost accounting, cost price accounting of innovative production.*

Реализация системного подхода к управлению инновационной деятельностью базируется в первую очередь на основе адекватной современным требованиям системы учета инноваций. В связи с этим актуальной является разработка концепции учета инновационных процессов, решение вопросов моделирования, методологии и организации стратегического финансового и управленческого учета инновационной деятельностью.

Учет себестоимости создания инновационной продукции является важнейшим участком учета в системе управления инновационной деятельностью, оказывающим прямое влияние на непрерывное повышение эффективности производства.

Основными задачами учета затрат предприятий, осуществляющих инновационную деятельность, являются:

- исчисление всех фактических затрат на производство, определение себестоимости единицы создаваемой продукции и отклонений от плановых затрат;
- выявление внутренних резервов организации для дальнейшего снижения затрат.

Отличительной особенностью создания инновационной продукции является то, что при планировании себестоимости предстоящих работ зачастую невозможно опираться на установленные нормы расходов и ранее разработанные аналоги [1]. В этих условиях планирование себестоимости должно осуществляться на основании следующих принципов:

- 1) единства объектов планирования с организационной структурой и технологическим процессом;
- 2) непрерывности корректировки плановых показателей по мере продвижения процесса создания инновационной продукции;
- 3) гибкости планирования, т. е. создания резервов для непредвиденных изменений внутренних и внешних условий;
- 4) максимальной конкретизации и детализации планов;

5) персональной ответственности разработчиков за предоставленные плановые данные.

Калькулирование себестоимости позволяет определить удельный вес отдельных затрат, определяющих трудоемкость, материалоемкость, энергоемкость и фондоемкость производства продукции.

В зависимости от вида продукции, ее сложности, типа и характера организации производства в научно-производственных организациях применяются следующие основные методы учета и калькулирования фактической себестоимости продукции: простой (котловой) нормативный, попередельный и позаказный [4]. Выбор основного метода калькулирования не исключает возможность применения других методов в отдельных аспектах учета и калькулирования себестоимости.

Основным методом, используемым при организации учета в научно-технической деятельности, является позаказный метод. Особенности позаказного метода калькулирования состоят в индивидуализации учета затрат по калькуляционным объектам и расчета себестоимости путем накопления расходов. Все прямые затраты группируются в аналитическом учете в строгом соответствии с открытыми заказами.

Позаказный метод калькулирования предполагает, что одно изделие, этап работ и тому подобное организационно выделяется в процессе производства, информационно ограничивается специальным индивидуальным кодом – номером заказа. Косвенные расходы ежемесячно распределяются между аналитическими счетами учета затрат в разрезе заказов. На аналитических счетах заказов последовательно собираются все расходы на изготовление объектов, на которых открыты соответствующие заказы. Открытие и закрытие заказов (в момент полного завершения производства) оформляется специальными распределительными документами, которые доводят до всех линейных руководителей, участвующих в выполнении заказа.

Формирование фактической себестоимости заказа организуется с помощью системы учета «контрольные счета». Данная система учета предусматривает открытие счетов затрат и корреспондирующих с ними счетов в обычном порядке учета. Аналитические счета затрат представлены карточками набора затрат – «карточками заказов», на которых обобщают прямые затраты, косвенные затраты заносят по истечении отчетного периода по расчетам распределения. Карточку закрывают после выполнения всех работ, предусмотренных заказом.

В целях калькулирования себестоимости инновационной продукции выделяют следующие виды заказов:

1. По способу формирования себестоимости расчетной единицы:

1.1. Индивидуальные – отдельные заказы на каждый произведенный продукт (выполненные работы, оказанные услуги), фактическая себестоимость которого определяется после полного завершения работ по заказу независимо от продолжительности его выполнения. Данный вид заказов используется, в частности, при выполнении НИОКР;

1.2. Групповые – заказы, открываемые на группу однородной продукции (работ, услуг), себестоимость которой периодически определяется путем деления суммы затрат за вычетом стоимости остатков незавершенного производства на количество выпущенных единиц продукции. Групповые заказы могут быть использованы для калькулирования себестоимости работ по научно-техническому изобретательству.

2. По порядку завершения работ:

2.1. Разовые – заказы на выполнение отдельных работ, выпуск заранее определенного количества изделий. Калькулирование себестоимости товарных и капитальных НИОКР осуществляется в рамках разовых заказов.

2.2. Постоянно действующие – заказы, открываемые в целях калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг), изготавливаемой организацией на постоянной основе. Постоянно действующие заказы могут быть использованы, в частности, для

учета услуг по предоставлению прав пользования результатами инновационной деятельности по лицензионным договорам.

При производстве научно-технической продукции отдельные заказы могут открываться не на всю совокупность предстоящих работ, а на отдельные этапы производства. Осуществление данного разукрупнения позволяет организовать параллельно-последовательный учет затрат, т. е. вести учет себестоимости одновременно на нескольких направлениях: выполнение отдельных этапов исследований и проведение испытаний, производство конструкторских работ и изготовление опытных изделий (в том числе составных частей) и т. д. Разукрупнение работ на отдельные этапы (объекты калькулирования) позволяет также начать полезное использование результатов отдельных этапов, не дожидаясь окончания работ в целом [2].

Объект калькулирования определяется таким образом, чтобы обеспечить ведение обособленного расчета себестоимости объекта на всех этапах производственного процесса. В отношении каждого объекта калькулирования должен быть произведен расчет материальных и трудовых затрат, а также составлена производственная программа.

В общем виде последовательность выбора объекта калькулирования может состоять из нескольких стадий.

*Первая стадия.* Для определения целей и условий создания инновационной продукции формируются технические задания и календарный план (план-график) работ.

*Вторая стадия.* Определяется перечень этапов создания инновационной продукции, характеризующихся самостоятельным финансированием и обособленной приемкой.

*Третья стадия.* Устанавливается порядок правообладания результатами, создаваемыми на отдельных этапах.

*Четвертая стадия.* Формируются этапы создания инновационной продукции, подлежащие обособленному калькулированию себестоимости на отдельных производственных заказах.

*Пятая стадия.* Определяются подэтапы, расчет себестоимости которых необходимо осуществлять обособленно на отдельных вспомогательных заказах (субзаказах).

*Шестая стадия.* Формируется плановая калькуляция (смета) каждого заказа (субзаказа).

Себестоимость создания инновационной продукции представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию. В себестоимость создания научно-технического результата включаются затраты, необходимые для производства продукции и выполнения работ, предусмотренных техническим заданием (программой, методикой, иным аналогичным документом) и договором (заказом) на создание (передачу) научно-технической продукции [3].

Структура себестоимости создания научно-технического результата имеет ряд отличительных особенностей по сравнению с составом калькуляционных статей промышленной продукции. Остановимся на некоторых особенностях более подробно.

В целях контроля себестоимости работ, выполняемых силами самой организации, целесообразно выделить из производственной себестоимости стоимость собственных работ отдельно от стоимости работ и услуг, полученных от сторонних организаций (соисполнителей).

Себестоимость собственных работ включает в себя прямые и косвенные расходы. Прямые расходы – это расходы, связанные с производством отдельных видов продукции (работ, услуг), которые могут быть прямо и непосредственно включены в их себестоимость.

Косвенные расходы включают в себя общепроизводственные расходы по обслуживанию основного и вспомогательного производства организации, общехозяйствен-

ные расходы, а также расходы вспомогательных производств, не состоящих на самостоятельном балансе, услуги которых прямо отнести на конкретный заказ не представляется возможным.

Косвенные расходы ежемесячно распределяются по заказам на основании выбранной базы распределения. В качестве базы распределения может приниматься основная заработная плата (пропорционально затратам на оплату труда основных работников), прямые расходы (пропорционально прямым затратам, отнесенным на заказы) или иной экономически обоснованный способ, который необходимо зафиксировать в Учетной политике организации.

Учет косвенных расходов ведется отдельно по статьям «Общепроизводственные расходы» и «Общехозяйственные расходы». Из состава общепроизводственных расходов могут выделяться расходы на содержание и эксплуатацию оборудования. Распределение данных расходов по заказам может осуществляться на основании базы распределения, отличной от установленной для остальных косвенных расходов, например, пропорционально времени загрузки оборудования (установок) и работами по отдельным заказам. Данный порядок распределения также должен быть установлен в Учетной политике организации.

Сумма прямых и косвенных расходов составляет себестоимость собственных работ, выполненных организацией в рамках исполнения отдельного заказа. Стоимость работ, выполненных сторонними организациями, состоит из стоимости выполненных НИОКР, а также работ и услуг производственного характера. Для наглядного представления информации о стоимости работ, осуществляемых самой организацией и её соисполнителями, рекомендуется работы и услуги сторонних организаций отражать именно по данной статье, а не в составе материальных расходов.

Специфической особенностью позаказного метода калькулирования является вероятность получения оснований для признания расходов после выполнения работ и закрытия заказа. В зависимости от характера данных расходов существует несколько вариантов учета:

1. Временно открыть закрытый ранее заказ в соответствии с действующим порядком открытия, прохождения и закрытия заказа.

В этом случае расходы принимаются к учету на счет 20 «Основное производство» по соответствующей калькуляционной статье и списываются в себестоимость продаж в дебет счета 90.

2. Списывать в состав себестоимости аналогичной продукции, реализованной в отчетном периоде.

В этом случае расходы будут включаться в себестоимость аналогичного заказа, подлежащего закрытию в данном периоде, либо (при отсутствии заказа, подлежащего закрытию) распределяться на все открытые заказы в порядке, установленном для распределения общехозяйственных расходов. Отрицательной стороной указанного варианта является искажение себестоимости отдельного заказа.

3. Принять к учету в составе прочих расходов.

В этом случае расходы списываются в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». Отрицательным моментом указанного варианта является то обстоятельство, что расходы основного производства будут фактически отнесены в прочие расходы.

Во избежание искажения отчетности организация вправе открыть к счету 91 субсчет «Расходы производственного характера текущего периода по закрытым заказам». Сумма расходов, учтенных на данном субсчете, будет включена в себестоимость реализованной продукции в «Отчете о финансовых результатах». Однако указанный порядок может применяться лишь в случае, если закрытие заказа и последующее поступление документов по расходам, относящимся к данному заказу, произошло в течение одного календарного года.

Калькулирование себестоимости должно осуществляться на единых методологических принципах, вне зависимости от того, создаются РНТД для собственных нужд или для последующей передачи заказчику.

### **Библиографические ссылки**

1. Золотарева Г. И., Полубелова М. В. Контроль себестоимости продукции в условиях инновационной деятельности // Вестник СибГАУ. 2009. № 1. С. 176–181.
2. Федоренко И. В. Методологическая модель аудита // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики. 2012. № 8. С. 109–113.
3. Федоренко И. В. Содержание бухгалтерского учета в современных условиях его нормативного регулирования // Аудит и финансовый анализ. 2013. № 6. С. 83–88.
4. Филько С. В., Филько И. В. Особенности учета себестоимости создания результатов научно-технической деятельности // Вестник Красноярского государственного аграрного университета. 2014. № 12. С. 12–15.

© Филько С. В., Филько И. В., 2015

Ю. Р. Хайертдинова

Сибирский государственный аэрокосмический университет  
имени академика М. Ф. Решетнева, Российская Федерация, Красноярск

### **ОСОБЕННОСТИ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ МАЛОГО БИЗНЕСА**

*Отражены основные особенности малых предприятий, влияющие на проведение аудита. Рассмотрена методика аудита для субъектов малого предпринимательства.*

*Ключевые слова: предприятие малого бизнеса, аудиторская проверка, методика аудита.*

Y. R. Khayertdinova

Siberian State Aerospace University  
named after academician M. F. Reshetnev, Krasnoyarsk, Russian Federation

### **AUDIT FEATURES OF SMALL ENTERPRISES**

*In the article are reflected the main features of small enterprises influencing to the audit, considered the technique audit for small enterprises.*

*Keywords: small enterprises, audit, audit methodology.*

Малое предпринимательство представляет собой важнейший элемент рыночной экономики, без которого не может гармонично развиваться государство. Для обеспечения устойчивости экономического роста, укрепления рыночных позиций необходимо развитие малого предпринимательства как наиболее инициативного, мобильного, предприимчивого и конкурентоспособного сегмента экономики любой страны [8].

В сфере экономики малые предприятия функционируют наряду со средними и крупными организациями. Обладая скромными размерами (как по объемам продаж, так и по числу занятых работников), за счет своего большого количества малые предприятия играют важную роль в национальной экономике любой промышленно-развитой страны.

Максимальное упрощение процедур ведения бухгалтерского учета без нанесения ущерба выполнению поставленных перед предприятием малого бизнеса задач – вот основная цель, которой должны придерживаться специалисты при организации бухгалтерского учета в любой организации малого бизнеса [6].

В ходе аудита малых экономических субъектов аудиторские организации обязаны применять правила (стандарты) аудиторской деятельности в полном объеме. Вместе с тем для малых экономических субъектов характерен ряд специфических особенностей, которые оказывают влияние на порядок проведения аудита таких субъектов [2].

Аудит на предприятиях малого бизнеса осуществляется с применением всех правил проведения аудиторских проверок, но с учетом специфики малых предприятий. Различные авторы приводят разные особенности, которые необходимо обязательно принимать во внимание при аудите на предприятиях малого бизнеса. Все рассмотренные особенности можно свести в одну таблицу.

Для успешного проведения аудиторской проверки необходимо знать ее методику и методы.

Под методом понимается прием, способ или образ действия. Применительно к аудиту, методы – различные по содержанию, характеру, исполнению и подходу приемы,

которые применяются на всех стадиях проверки: при планировании, проведении, обобщении результатов и подготовке аудиторского заключения.

#### Особенности малых предприятий, влияющие на проведение аудита

Источники			Обобщенные особенности
Парасоцкая Н. Н. [7]	Подольский В. И. [2]	МСА 1005 [1]	
Нерегулярность ведения учетных записей	Ограничение или отсутствие разделения полномочий сотрудников	Высокая степень зависимости принимаемых решений от одного лица (учредителя или руководителя)	Нерегулярность ведения учетных записей
Невозможность разделения ответственности и полномочий между учетными работниками	Преобладающее влияние владельца или единоначального руководителя на все стороны деятельности предприятия малого бизнеса	Низкий уровень качества внутренней системы контроля из-за отсутствия специализированной службы бухгалтерского учета	Ограничение или отсутствие разделения полномочий сотрудников
Сотрудники, ведущие бухгалтерский учет, имеют доступ к таким активам, что может способствовать возникновению злоупотреблений	–	Отсутствие необходимости подвергаться обязательному аудиту	Наличие стимулов к искажению отчетности, злоупотреблению
Возможно, если субъект МБ осуществляет много операций с наличными ден. средствами, то выручка может не фиксироваться или занижаться	–	Наличие стимулов к искажению отчетности	При большом объеме операций с наличными ден. средствами, выручка может не фиксироваться или занижаться
Существует повышенный риск возникновения ошибок и искажений бухгалтерской отчетности	–	Низкий уровень менеджмента	Преобладающее влияние учредителя или руководителя на все стороны деятельности предприятия малого бизнеса
–	–	–	Низкий уровень менеджмента и качества внутренней системы контроля

Под методикой понимается совокупность методов и приемов проведения какой-либо работы. Соответственно под методикой аудита понимается совокупность приемов и методов проведения аудиторской проверки либо сопутствующих аудиту услуг [5].

Согласно закону № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» аудиторы самостоятельно определяют формы и методы проведения аудита. Поэтому наличие рекомендованных на федеральном уровне и уровне профессиональных объединений методик не должно подменять работу по разработке и применению внутренних методик, разрабатываемых и утверждаемых аудиторскими организациями самостоятельно. Методики аудиторских проверок, самостоятельно разработанные специалистами аудиторских организаций, чаще всего являются их коммерческой тайной, поскольку в некоторых случаях разглашение этих методик может снизить эффективность их применения. В экономической литературе, посвященной практике аудиторских проверок, есть немало описаний, рекомендуемых в тех или иных случаях методик аудита [4].

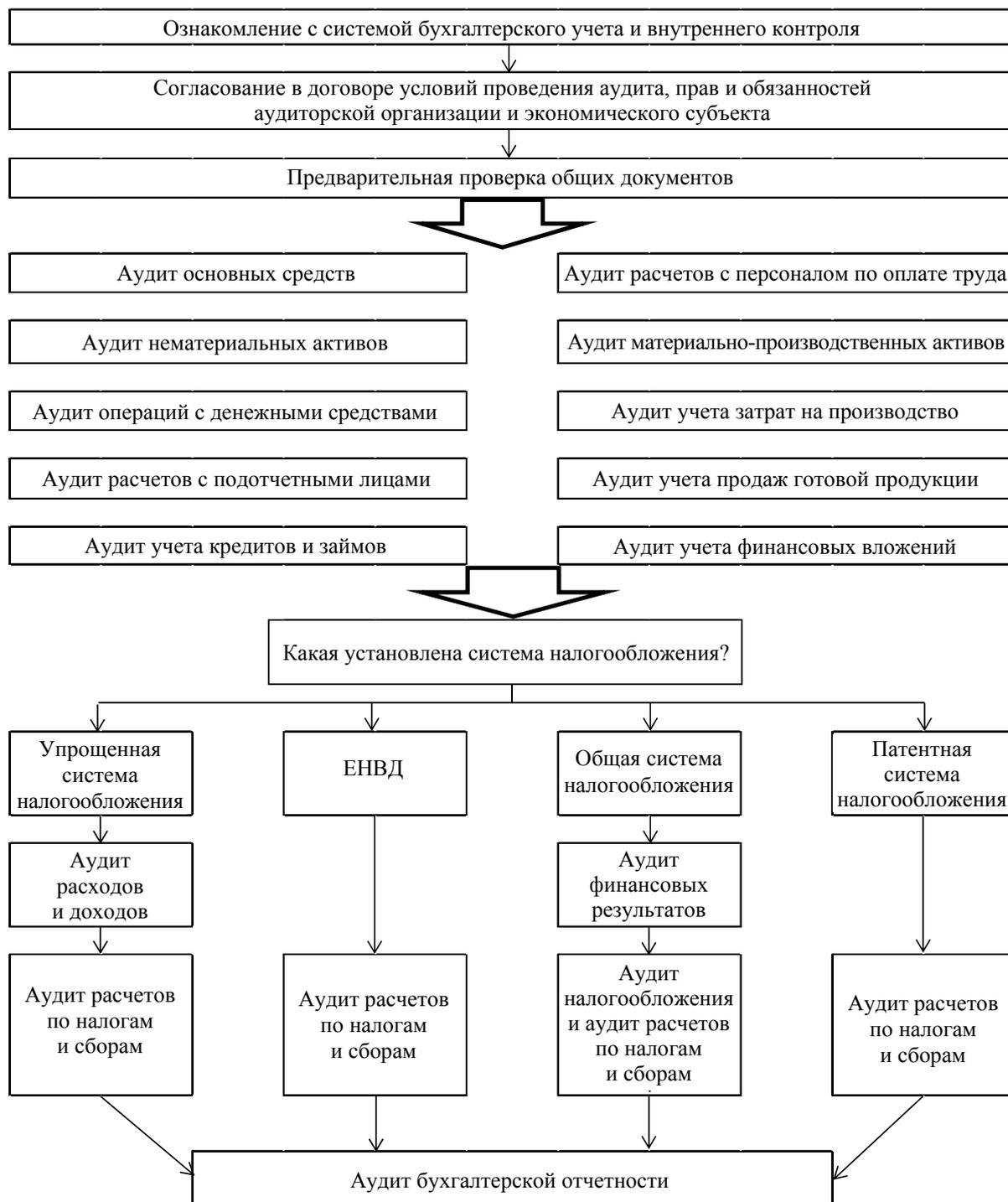
Для малых предприятий Минфином РФ не рекомендованы какие-либо методики аудита, однако приведены рекомендации по применению упрощенных способов

ведения бухгалтерского учёта и составления бухгалтерской (финансовой) отчётности», разработанные Институтом профессиональных бухгалтеров и аудиторов России [9].

Аудит малого предприятия отличается от аудита крупной организации упрощенной документацией и менее сложным характером.

При аудите субъектов малого предпринимательства особое внимание следует уделять определению и отбору специфических особенностей предприятий малого бизнеса, которые могут оказать существенное влияние на ход проверки экономического субъекта [4].

Универсальная методика по проведению аудиторской проверки на предприятии малого бизнеса, предложенная Г. В. Денисенко, описана в виде схемы (см. рисунок).



Методика организации аудита для предприятий малого бизнеса

В исходную схему были внесены следующие дополнения:

1. Ознакомление с системой бухгалтерского учета и внутреннего контроля. На стадии предварительного планирования сотрудникам аудиторской организации следует ознакомиться с системами бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта. Если из-за недостатков этих систем, связанных с особенностями малых экономических субъектов, получение надлежащих аудиторских доказательств, необходимых для подготовки полноценного аудиторского заключения, не представляется возможным, аудиторской организации целесообразно отказаться от работы с данным экономическим субъектом. Если соответствующие обстоятельства стали ясными сотрудникам аудиторской организации уже в ходе проведения аудита, целесообразно приостановить работу с данным экономическим субъектом либо подготовить по результатам аудита аудиторское заключение, отличное от безусловно положительного.

2. Согласование в договоре условий проведения аудита, прав и обязанностей аудиторской организации и экономического субъекта.

3. Патентная система налогообложения. Возникновение системы налогообложения, которая введена с 2013 г. Федеральным законом № 94-ФЗ от 26.06.2012 г. и регулируется новой гл. 26.5 «Патентная система налогообложения» НК РФ.

Аудиторская проверка по описанной схеме осуществляется в определенной последовательности с выделением ряда конкретных этапов.

На первоначальном этапе происходит ознакомление с системой бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также согласовываются все условия проведения аудита.

На втором этапе проводится предварительная проверка общих документов. При этом определяется соответствие экономического субъекта критериям малого бизнеса.

К процедурам следующего этапа относятся процедуры проверки по существу. Объекты проверки и сами процедуры в данном случае зависят от установленной системы налогообложения.

Завершающим этапом проверки является аудит бухгалтерской отчетности, так как ни одна из форм учета, кроме упрощенной системы налогообложения, сама по себе практически не влияет на форму предоставления бухгалтерской отчетности. Упрощенная форма бухгалтерской отчетности заключается в ее усечении и/или периодичности предоставления [3].

Таким образом, можно заключить, что при аудите на предприятиях малого бизнеса аудитору следует сначала ознакомиться с системами бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта и определить, целесообразно ли проводить аудит данного субъекта, далее провести проверку общих документов и в конце – аудит бухгалтерской отчетности. Но необходимо обязательно принимать во внимание то, что аудит на предприятиях малого бизнеса осуществляется с применением всех правил проведения аудиторских проверок, но с учетом специфики малых предприятий.

### **Библиографические ссылки**

1. Особенности аудита малых предприятий : положение по международной аудиторской практике 1005 [Электронный ресурс]. URL: [http:// www.consultant.ru/](http://www.consultant.ru/) (дата обращения: 15.05.2015).

2. Аудит : учебник / под ред. В. И. Подольского. М. : Юнити-Дана : Аудит, 2009. 744 с.

3. Денисенко Г. В., Золотарева Г. И. Учет и аудит на предприятиях малого бизнеса : учеб. пособие / Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2014. 224 с.

4. Денисенко Г. В., Золотарева Г. И. Учет на предприятиях малого бизнеса : учеб. пособие / Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2012. 108 с.

5. Золотарева Г. И., Федоренко И. В. Методика и технология аудита : учеб. пособие / Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2007. 220 с.
6. Новодворский В. Д, Сабанин Р. Л. Бухгалтерский учет на малых предприятиях : учебник. М. : Проспект, 2010. 248 с.
7. Парасоцкая Н. Н. Методика организации аудита малых предприятий // Все для бухгалтера. 2013. № 1.
8. Иванов А. Е., Каменская В. Ю. Проблемы организации учета на предприятиях малого бизнеса в условиях реформирования российского бухгалтерского законодательства // Современные научные исследования и инновации. 2013. № 5.
9. Бухгалтерский учет и отчетность субъектов малого предпринимательства [Электронный ресурс]. URL: <http://www.ipbg.org/> (дата обращения: 15.05.2015).

© Хайертдинова Ю. Р., 2015

Ю. Р. Хайертдинова

Сибирский государственный аэрокосмический университет  
имени академика М. Ф. Решетнева, Российская Федерация, Красноярск

### **ОСОБЕННОСТИ ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ МАЛОГО БИЗНЕСА**

*Отражены основные особенности ведения бухгалтерского учета на предприятиях малого бизнеса: разработка учетной политики, плана счетов, первичных учетных документов и регистров, выбор формы ведения бухгалтерского учета.*

*Ключевые слова: предприятие малого бизнеса, бухгалтерский учет, учетная политика, первичные учетные документы, план счетов, регистры бухгалтерского учета, формы ведения бухгалтерского учета.*

Y. R. Khayertdinova

Siberian State Aerospace University  
named after academician M. F. Reshetnev, Krasnoyarsk, Russian Federation

### **ACCOUNTING FEATURES OF SMALL ENTERPRISES**

*In the article are reflected the main features of accounting for small enterprises: the development of accounting policies, book-keeping accounts, the primary accounting documents and registers, the choice of accounting forms.*

*Keywords: small enterprises, accounting, accounting policies, primary accounting documents, book-keeping accounts, ledgers, forms of accounting.*

В настоящее время особое значение приобретает развитие малого бизнеса, который занимает особое место в экономике, так как решает проблему занятости, позволяет быстро переналаживать производство и реагировать на потребности рынка, способствует развитию конкуренции. Малые предприятия способны наиболее быстро и экономно решать проблемы реструктуризации экономики, формирования и насыщения рынка потребительских товаров.

Малое предпринимательство – один из ведущих секторов, во многом определяющий темпы экономического роста, состояния занятости населения, структуру и качество валового национального продукта. Развитие малого бизнеса в России имеет большое значение для превращения экономики страны в конкурентоспособную, использующую ведущие достижения научно-технического прогресса [6; 9].

Отличительной особенностью малого бизнеса является его доступность как сферы деятельности для широкого круга людей, обусловленная тем, что его функционирование не предполагает крупных финансовых вложений, не требует больших материальных и трудовых ресурсов. Поэтому именно малый бизнес является необходимым условием формирования так называемого среднего класса – социального фундамента, обеспечивающего стабильное развитие российского общества [3].

1 января 2008 г. вступил в силу Федеральный закон от 24 июля 2007 г. № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» [1], в котором появилось новое для российского законодательства понятие – «субъект малого и среднего предпринимательства». Также установлено [1, ст. 7], что в целях реализации государственной политики в области развития малого предпринимательства

в Российской Федерации может предусматриваться упрощенная система ведения бухгалтерской отчетности для малых предприятий, осуществляющих отдельные виды деятельности [1; 8].

Целесообразность упрощенного подхода к ведению бухгалтерского учета и отчетности для малых предприятий в настоящее время признана и на международном уровне Малое предприятие само выбирает форму бухгалтерского учета, исходя из потребности своего производства и управления, их сложности и численности работающих. Но необходимо отличать упрощенную форму бухгалтерского учета от упрощенной системы налогообложения, так как это разные понятия [4; 5; 10].

Предприятия малого бизнеса, или субъекты малого предпринимательства (далее – СМП), ведут бухгалтерский учет в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ, федеральными стандартами, рекомендациями в области бухгалтерского учета, Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению, утвержденными приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н, иными нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету [2].

Предприятия малого бизнеса больше других, более крупных форм предпринимательства, подвержены влиянию внешних факторов. К одним из значимых можно отнести изменения в области правового регулирования. Так, с 1 января 2013 г. вступил в силу новый Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – ФЗ «О бухгалтерском учете»), который несколько усложняет жизнь малым предприятиям. Теперь данные субъекты обязаны вести бухгалтерский учет в полном объеме [7].

С начала действия 402-ФЗ изменения затронули многие сферы, но наиболее актуальными для бухгалтеров СМП являются новые правила документирования и первичного учета, а также формирования учетной политики [11].

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» руководитель СМП обязан организовать ведение бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета. Руководитель СМП обязан возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера или иное должностное лицо СМП либо заключить договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, либо может принять ведение бухгалтерского учета на себя [2].

Учетная политика является важным элементом системы регулирования бухгалтерского учета в конкретной организации, поэтому ее наличие осталось одним из требований закона «О бухгалтерском учете». На СМП учетная политика формируется главным бухгалтером или иным лицом, на которое в соответствии с законодательством Российской Федерации возложено ведение бухгалтерского учета, и утверждается руководителем.

Начальным этапом бухгалтерского учета является оформление каждого факта хозяйственной жизни (сделки, события, операции) первичным учетным документом (на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью). Но необходимо иметь в виду, что в системе первичного учета и документирования произошли изменения. Законом предусмотрена отмена унифицированных форм первичных учетных документов для всех, кроме организаций государственного сектора. Однако можно утвердить формы первичных учетных документов, фактически повторяющие унифицированные. А при разработке собственных форм первичных документов необходимо соблюсти требования о наличии в них всех обязательных реквизитов. Если хотя бы один из обязательных реквизитов отсутствует, принять документ к бухгалтерскому учету нельзя [2; 11].

Согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете» СМП могут самостоятельно разрабатывать формы бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом они могут использовать формы бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах, приведенные в прил. 5 к приказу Министерства финансов Российской Федерации от

2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций», без детализации содержащихся в них укрупненных показателей [2].

Естественным продолжением работы по организации бухгалтерского учета после разработки форм бухгалтерской отчетности является разработка рабочего плана счетов.

СМП отражает факты хозяйственной деятельности путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в его рабочий план счетов бухгалтерского учета. Для ведения бухгалтерского учета СМП может сократить количество синтетических счетов в принимаемом им рабочем Плане счетов по сравнению с типовым Планом счетов.

Данные, содержащиеся в первичных учетных документах, подлежат своевременной регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета (книгах, журналах, ведомостях и т. д.). При регистрации в регистрах бухгалтерского учета объектов учета не допускаются какие-либо пропуски или изъятия. Руководитель СМП утверждает перечень и формы применяемых регистров бухгалтерского учета.

Согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете» первичные учетные документы и регистры бухгалтерского учета подлежат хранению экономическим субъектом в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет после отчетного года [2].

Для ведения бухгалтерского учета на предприятиях малого бизнеса Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов разработал несколько форм ведения бухгалтерского учета:

- 1) полную форму ведения бухгалтерского учета;
- 2) сокращенную форму ведения бухгалтерского учета;
- 3) простую форму ведения бухгалтерского учета.

Рассмотрим каждую форму в отдельности.

#### *Полная форма ведения бухгалтерского учета*

Полная форма ведения бухгалтерского учета предполагает для регистрации фактов хозяйственной жизни СМП использование комплекта ведомостей.

ИПБиА разработал Рекомендации, где приведены примеры ведомостей для учета фактов хозяйственной жизни:

Ведомость учета основных средств и амортизации – форма № 1МП;

Ведомость учета материально-производственных запасов – форма № 2МП;

Ведомость учета затрат на производство – форма № 3МП;

Ведомость учета денежных средств – форма № 4МП;

Ведомость учета расчетов и прочих операций – форма № 5МП;

Ведомость учета продаж – форма № 6МП;

Ведомость учета расчетов с поставщиками – форма № 7МП;

Ведомость учета расчетов с персоналом по оплате труда – форма № 8МП;

Сводная ведомость (шахматная) – форма № 9МП. (Данная оборотная ведомость является основанием для составления бухгалтерского баланса СМП).

Каждая ведомость применяется для учета операций по соответствующим счетам бухгалтерского учета.

#### *Сокращенная форма ведения бухгалтерского учета*

СМП, исходя из конкретных условий деятельности, могут принять решение о применении сокращенной формы ведения бухгалтерского учета.

При этой форме все факты хозяйственной жизни регистрируются посредством двойной записи в Книге (Журнале) учета фактов хозяйственной жизни, форма которой может быть утверждена по примеру формы № К-1МП, представленной в рекомендациях ИПБиА.

Книга № К-1МП является комбинированным регистром бухгалтерского учета, который позволяет вести учет фактов хозяйственной жизни СМП в разрезе активов, обязательств, капитала, доходов и расходов, и на основе этой информации составлять

упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность (бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах), отвечающую требованиям достоверности и полноты.

#### *Простая форма ведения бухгалтерского учета*

Микропредприятие, руководствуясь конкретными условиями деятельности, может принять решение о ведении бухгалтерского учета без применения двойной записи. В этом случае факты хозяйственной жизни регистрируются в хронологической последовательности непосредственно по группам статей бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах.

Для целей ведения бухгалтерского учета по простой форме может быть использована Книга (Журнал) учета фактов хозяйственной жизни по форме № К-2МП, представленная в рекомендациях ИПБиА [2].

Резюмируя все вышесказанное, можно сказать, что ведение бухгалтерского учета на малом предприятии имеет свои особенности. Необходимо поставить бухгалтерский учет так, чтобы его ведение было максимально понятно. Следует ознакомиться со всеми нормативными правовыми актами и, следуя их рекомендациям, разработать систему бухгалтерского учета, которая поможет собрать, систематизировать и обобщить информацию по хозяйственной жизни малого предприятия, что, в свою очередь, позволит эффективно организовать деятельность предприятия и получить достоверные данные об активах, обязательствах и финансовом результате в соответствии с бухгалтерским и налоговым законодательством. И опираясь на эти данные, субъект малого предпринимательства сможет принять верное управленческое решение и улучшить работу своего предприятия.

### **Библиографические ссылки**

1. О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон № 209-ФЗ от 24 июля 2007 г. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 15.05.2015).
2. Рекомендации для субъектов малого предпринимательства по применению упрощенных способов ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности [Электронный ресурс] : утв. решением Президентского совета НП «ИПБиА России» (протокол № 4/13 от 25 апреля 2013 г.). URL: <http://www.ipbr.org/> (дата обращения: 15.05.2015).
3. Денисенко Г. В., Золотарева Г. И. Учет и аудит на предприятиях малого бизнеса : учеб. пособие / Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2014. 224 с.
4. Денисенко Г. В., Золотарева Г. И. Учет на предприятиях малого бизнеса : учеб. пособие / Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2012. 108 с.
5. Кондраков Н. П. Бухгалтерский учет : учебник. М. : Инфра-М, 2009. 720 с.
6. Азарова Н. А. Современные тенденции развития малого предпринимательства в мировой экономике // Социально-экономические явления и процессы. 2010. № 4. С. 7–10.
7. Иванов А. Е., Каменская В. Ю. Проблемы организации учета на предприятиях малого бизнеса в условиях реформирования российского бухгалтерского законодательства // Современные научные исследования и инновации. 2013. № 5.
8. Кирилина В. Понятие субъекта малого и среднего предпринимательства в российском законодательстве // Хозяйство и право. 2008. № 8. С. 76–82.
9. Крейденко Т. Ф., Миронова М. Н. Малое предпринимательство в России: современные особенности, региональные диспропорции и тенденции развития // Региональная экономика (теория и практика). 2011. № 32. С. 12–20.
10. Степанов С. В. Упростить бухгалтерский учет не просто (проблемы малых предприятий) // Налоговая политика и практика. 2010. № 6. С. 12–21.
11. Шишкеева Н. Н. Как применять новый Закон о бухгалтерском учете на практике // Бухгалтерский учет. 2013. №1. С. 7–12.

© Хайертдинова Ю. Р., 2015

Д. Е. Черных

Сибирский государственный аэрокосмический университет  
имени академика М. Ф. Решетнева, Российская Федерация, Красноярск

### **НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ. ПРОБЛЕМЫ НАЧИСЛЕНИЯ, УПЛАТЫ И ПУТИ РАЗВИТИЯ**

*Изученная нормативно-правовая база по налогу на добавленную стоимость показывает основные проблемы, связанные с начислением, уплатой и возмещением, а также проблемы, возникающие между налогоплательщиками и налоговыми органами. Налог на добавленную стоимость является достаточно сложным, поэтому государство стремится совершенствовать, либо отказаться от него полностью.*

*Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, декларация по налогу на добавленную стоимость, начисление, уплата, возмещение налога на добавленную стоимость.*

D. E. Chernykh

Siberian State Aerospace University  
named after academician M. F. Reshetnev, Krasnoyarsk, Russian Federation

### **VALUE ADDED TAX. PROBLEMS OF CHARGING, PAYMENT AND WAYS OF DEVELOPMENT**

*Studied the regulatory framework of value-added tax, reveals the main problems associated with the calculation, payment and compensation and also problems occurring between taxpayers and tax authorities. Value added tax is a complicated tax, so the state strives to improve or refuse.*

*Keywords: value added tax, declaration of value added tax, charge, payment, compensation of a value added tax.*

Современные основы налогообложения России зародились в конце 1991 г., согласно Федеральному закону Российской Федерации «Об основах налоговой системы РФ» от 27 декабря 1991 г. № 2118-1.

Система налогообложения России включает в себя ряд налогов, которые классифицируются по следующим признакам:

- 1) в зависимости от уровня установления (федеральные, региональные и местные);
- 2) в зависимости от методов взимания (прямые и косвенные) и некоторым другим.

Если рассматривать налоги по классификации прямых и косвенных, что прямые налоги регулируют доходы организации, т. е. уплачиваются производителем товаров, работ и услуг, а косвенные являются налогом на потребление, т. е. включаются в цену товаров, работ и услуг, и уплачиваются конечным потребителем.

Несмотря на многообразие налогов, основными, выполняющими фискальную функцию, являются налог на добавленную стоимость (НДС), налог на прибыль, акцизы, налог на доходы физических лиц (НДФЛ).

НДС начисляется и уплачивается в России с 1 января 1992 г. Это регламентировано гл. 21 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ). Основными налогоплательщиками НДС являются организации, индивидуальные предприниматели, лица,

признаваемые налогоплательщиками НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, определяемые в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

Объектом налогообложения признаются следующие операции: реализация товаров (работ и услуг) на территории Российской Федерации, передача товаров (работ и услуг) на территории Российской Федерации, выполнение строительно-монтажных работ, ввоз товаров на территорию Российской Федерации.

Налоговым периодом является квартал. Налогообложение производится по налоговой ставке 0 % для товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта, по ставке 10 % – при реализации продовольственных товаров и товаров для детей, а также периодических печатных изданий, и по ставке 18 % – для товаров, не указанных в п. 1,2 и 4 ст. 164 НК РФ [1].

Споры с налоговыми органами возникают по вопросам:

- исчисления НДС;
- оформления первичных документов;
- возмещения (возврата);
- применения налоговых льгот.

Сумма НДС, уплачиваемая в бюджет, равна сумме НДС, начисленной по налоговой базе за налоговый период, плюс сумма НДС, восстановленная за налоговый период, минус сумма налоговых вычетов за налоговый период [2]. При исчислении НДС возникает ряд проблем, одна из которых связана с переходом на другую систему налогообложения. Конкретно это связано с получением (выдачей) авансов при одной системе налогообложения, и отгрузкой (поступлением) товаров (работ и услуг) по другой системе. Налоговым законодательством не предусмотрено решение данной проблемы ни в гл. 26.2 «Упрощенная система налогообложения», ни в гл. 26.3 «Единый налог на вмененный доход», ни в главе 21 «Налог на добавленную стоимость», а лишь прописан порядок восстановления НДС на специальных налоговых режимах.

Для решения спорных вопросов с налоговыми органами используют один из методов:

- 1) с момента применения специального налогового режима обязанности исчисления НДС и права, связанные с возмещением (вычетом), считаются прекращенными;
- 2) при исчислении НДС необходимо учитывать дату отгрузки и момент определения базы.

Учет НДС ведется на счетах 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» по соответствующим субсчетам и 68 «Расчет по налогам и сборам», субсчет «Расчет по налогу на добавленную стоимость». Основными документами для учета НДС является счет-фактура, книга покупок и книга продаж, а также самостоятельно разработанные налоговые регистры. Некоторые ошибки в заполнении первичных документов могут являться основанием для отказа в предоставлении вычета НДС. Несмотря на многочисленную судебную практику, статья 169 НК РФ продолжает трактоваться налоговыми органами и налогоплательщиками по-разному, вследствие чего данный вопрос продолжает быть предметом споров и разногласий.

Что касается возмещения налога на добавленную стоимость, то, согласно оценке Федеральной налоговой службы, около 17 % налогоплательщиков регулярно и в должном объеме платят НДС, 40 % налог не платят вообще. Согласно данным налоговой службы, общее количество юридических лиц, зарегистрированных в Едином Государственном реестре юридических лиц на 1 апреля 2014 г., составило 6 млн 84 тыс. Действующих же юридических лиц составило 4 млн 320 тыс., из которых 30 % вообще не учитываются по своим обязательствам, так как большая часть этих организаций используется для необоснованного возмещения НДС из бюджета. Для решения данной про-

блемы Минфин РФ принял и ввел новую декларацию по НДС. Суть данной декларации заключается в предоставлении налогоплательщиком полных данных Книги покупок и Книги продаж, в которых указываются сведения о полученных и выданных счетах-фактурах: номера, даты выставления, суммы покупок (продаж), суммы выведенных НДС, данные ИНН/КПП контрагентов и полный перечень приобретенных (реализуемых) товаров (работ и услуг).

Новые правила сдачи отчетности по НДС гласят, что декларации сдаются только в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, через оператора электронного документооборота [3].

Данные нововведения создают налогоплательщикам ряд проблем технического характера, в результате чего происходит задержка в сдаче отчетности, что грозит штрафными санкциями.

Вследствие изложенных факторов проблема незаконного возмещения НДС является самой серьезной на сегодняшний день. Одним из путей ее решения является отмена НДС либо введение вместо него налогов продаж. Также возможно проводить возмещение НДС в счет уплаты будущих платежей, т. е. не возвращать денежные средства на счета налогоплательщика.

Исходя из вышеуказанного можно сделать вывод, что модернизация и администрирование НДС являются хоть и трудоемкими процессами, но необходимыми для того, чтобы обеспечить поступление налоговых доходов государства и рост валового внутреннего продукта.

#### **Библиографические ссылки**

1. Российская Федерация. Налоговый кодекс Российской Федерации по сост. на 1 ноября 2011 г. Ч. 2: Гл. 25. М. : Рид Групп, 2011. 1280 с.
2. Вещунова Н. Л. Налоги. Интенсивный курс. М. : Рид Групп, 2011. 432 с.
3. Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядок ее заполнения, а также предоставление налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в электронной форме : Приказ Минфина [Электронный ресурс] : от 29.10.14 № ММВ-7-3/558@. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Кузьмичека А. И., Быкова М. А. Налог на добавленную стоимость. Проблемы и возможные пути развития [Электронный ресурс] // Фундаментальные исследования, 2014.
5. Налоги и налогообложение : учеб. пособие / Г. А. Волкова и др. ; под ред. Г. Б. Поляка, А. Е. Суглобова. 3-е изд. перераб. и доп. М. : Юнити-Дана, 2010. 631 с.

© Черных Д. Е., 2015

Т. Н. Ямских

Сибирский федеральный университет, Российская Федерация, Красноярск

### **К ПРОБЛЕМЕ ФОРМИРОВАНИЯ РЕСУРСНОГО ПОТЕНЦИАЛА В АУДИТОРСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ**

*Раскрываются вопросы, связанные с проблемой формирования ресурсного потенциала аудиторской компании. Конкретизировано понятие «ресурсный потенциал аудиторской организации», приведены критерии оценки конечных результатов использования ресурсного потенциала, обозначены приоритетные направления совершенствования управления ресурсным потенциалом в аудиторской организации.*

*Ключевые слова: ресурсный потенциал, аудиторская организация.*

T. N. Yamskikh

Siberian Federal University, Krasnoyarsk, Russian Federation

### **PROBLEM OF RESOURCE POTENTIAL FORMATION IN AUDIT COMPANY**

*The article are described the problem of formation the resource potential of the auditing company, concretized the “resource potential” determination audit organization, adduced the evaluation criteria of final results using the resource potential, identified the priority directions for improving the management of resource potential in the audit organization.*

*Keywords: resource potential, audit organization.*

Постоянно растущий интерес инвесторов к российскому рынку и выход отечественных компаний на мировой уровень обуславливают потребность в расширении спектра услуг, предоставляемых аудиторскими компаниями. В связи с этим ощущается острая необходимость решения проблем, связанных с повышением эффективности функционирования и развития таких организаций. Одной из особенно актуальных тем для обсуждения, безусловно, является формирование ресурсного потенциала.

Целью данной работы является изучение вопросов формирования ресурсного потенциала аудиторской компании. В соответствии с целью мы пытались решить следующие задачи:

1. Рассмотреть имеющиеся теоретические подходы к изучению проблемы формирования ресурсного потенциала организации и конкретизировать данное понятие для аудиторской организации.

2. Определить критерии оценки конечных результатов использования ресурсного потенциала в аудиторской компании.

3. Обозначить приоритетное направление совершенствования управления ресурсным потенциалом в аудиторской организации.

Очевидно, что разностороннее изучение любого вопроса, связанного с экономической деятельностью организации, невозможно без рассмотрения ее специфики.

Аудиторская организация – коммерческая организация, являющаяся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов [8].

Деятельность этих организаций заключается в проведении аудита и оказании сопутствующих услуг, к перечню которых относятся следующие: постановка, восстановление и ведение бухгалтерского и налогового учета, составление бухгалтерской

(финансовой) отчетности, бухгалтерское и налоговое консультирование; составление налоговых расчетов и деклараций; управленческое консультирование; юридическая помощь в областях, связанных с аудиторской деятельностью; автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий; оценочная деятельность; разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов; проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ; обучение и переподготовка аудиторских кадров.

По сути, деятельность аудиторской организации относится к сфере услуг. Специфической особенностью функционирования аудиторской организации является высокий уровень требований, предъявляемый к интеллектуальному уровню сотрудников, а также чрезвычайно интенсивная степень контактов с клиентами.

К первостепенным задачам управления аудиторским предприятием относится эффективное и рациональное использование ее ресурсного потенциала, а это, в первую очередь, разработка и внедрение мероприятий, направленных на обеспечение возможности осуществлять плодотворную трудовую деятельность на благо организации.

Важно определиться с тем, что вкладывается в понятие «ресурсный потенциал». Для этого рассмотрим каждое из составляющих понятий в отдельности.

Ресурсы – это все, что необходимо человеку (физическому лицу) и организации (в том числе юридическому лицу) для достижения цели, для удовлетворения собственных потребностей и потребностей субъектов или объектов внешней среды [2].

В экономической литературе ресурсы делятся на три категории: материально-вещественные; финансовые и трудовые. Эффективность использования ресурсов оказывает влияние на усиление либо ослабление конкурентных преимуществ и совершенствование менеджмента компании, принимая во внимание факторы, воздействующие на образование и управление ресурсным потенциалом организации.

Одной из трактовок понятия «потенциал» является следующее определение «...источники, возможности, средства, запасы, которые могут быть использованы для решения каких-либо задач, достижения определенной цели» [5].

В тандеме составляющих понятие «ресурсный потенциал аудиторской организации» в данной работе будем рассматривать интегральную числовую оценку эффективности использования различных видов ресурсов, необходимых для ведения деятельности предприятия.

Считаем, что относительно аудиторской компании ресурсный потенциал целесообразно разделить на две основные группы: финансово-имущественный (техно-технологический) и кадровый, поскольку работа с человеческими ресурсами является решающим фактором обеспечения успешной деятельности, а профессиональное развитие сотрудников становится важнейшим фактором, отличающим преуспевающие аудиторские организации от менее удачливых. Некоторые исследователи выделяют также информационно-коммуникационный и организационно-предпринимательский потенциал организации. Мы считаем такое членение избыточным, хотя, возможно, и оправданным для более детального изучения вопроса.

Такой подход к определению понятия и его компонентному наполнению служит основой для выработки экономических показателей, направленных на определение текущего состояния аудиторской организации и исходных возможностей ее функционирования. Поскольку нас интересуют исключительно числовые (денежные/процентные) показатели, то важно определиться с номенклатурой критериев, применяемых для оценки конечных результатов использования ресурсного потенциала.

В составе финансово-имущественного потенциала можно выделить следующие ключевые показатели (критерии) оценки конечных результатов его использования:

– стоимость основных производственных фондов (ОПФ) как стоимость основных средств, находящихся на балансе предприятия, в денежном выражении;

– износ основных производственных фондов, показывающий постепенную утрату своей стоимости или полезного использования с соответствующим переносом ее на издержки производства (в %);

– коэффициенты обновления и выбытия ОПФ, демонстрирующие относительную характеристику вновь введенных или выбывших основных фондов за изучаемый период;

– удельный вес применяемых современных технологий (в %); который является своеобразным индикатором успешного функционирования организации по структуре отдельных направлений ее деятельности;

– фондоотдача (руб./руб.), показывающая эффективность вложенных основных средств;

– рентабельность использования ОПФ (руб./руб.), отражающая доходность основных средств, участвующих в оказании услуг организацией.

Кадровый потенциал можно определить как совокупность способностей всех людей, которые заняты в данной организации и решают определенные задачи.

Критериями оценки конечных результатов использования кадрового потенциала аудиторской компании будем считать:

– степень обеспеченности предприятия квалифицированными кадрами, которая определяется отношением фактической среднесписочной численности персонала, распределенного по категориям и профессиям к плановой;

– коэффициент использования трудовых ресурсов, который определяется как отношение фактически отработанного в общественном производстве рабочего времени к плановому фонду рабочего времени;

– коэффициенты оборота по приему-выбытию персонала, показывающие количество принятых и уволенных работников за отчетный период;

– коэффициент текучести кадров, который служит индикатором здоровья компании и правильности принимаемых в организации управленческих решений;

– совокупная стоимость кадров предприятия, складывающаяся из оценочной стоимости всех работников предприятия, под которой понимается ценность каждого отдельного работника для предприятия, а также его способность приносить доходы в будущем.

Выделенные показатели характеризуют степень сбалансированности развития и использования ресурсов, эффективность управления ресурсным потенциалом, тесноту связи между затратами и ресурсами, между затратами и результатами.

Стоит отметить, что если относительно показателей оценки конечных результатов использования финансово-имущественного потенциала все предельно ясно и не вызывает особых разногласий у исследователей, то критерии оценки кадрового потенциала продолжают оставаться предметом споров. Так, камнем преткновения является проблема определения совокупной стоимости кадров предприятия. Некоторые считают неправильным само понятие и предлагают говорить о стоимости формирования кадрового потенциала организации [3].

Вместе с тем на сегодняшний день существует огромное количество методик, которые применяются для оценки кадрового потенциала предприятия. Они, в свою очередь, подразделяются на две основные группы: экспертные и инструментальные. При этом и те и другие не лишены недостатков. Так, по мнению ряда исследователей, экспертные методы зачастую носят субъективный характер, формируют представление о прошлом и текущем уровнях, но практически не дают информации для прогноза эффективности будущей работы человека, его потенциальных возможностей [1].

Инструментальные методы также подвергаются критике ввиду невозможности формализации или приведения к числовым выражениям ряда показателей.

Нельзя не согласиться, что имея в распоряжении достоверные индивидуальные стоимостные оценки по каждому конкретному работнику компании, возможно определить совокупную стоимость кадрового потенциала всей организации в целом, и на этой основе разработать стратегию развития конкретной предпринимательской структуры.

При изучении зарубежного опыта в данном направлении исследований интересной представляется модель, предложенная профессором Мичиганского университета США Эриком Фламхольцем. В основе данной модели базируются понятия условной и реализуемой стоимостей [9].

Согласно этой модели индивидуальная ценность работника определяется тем объемом услуг, которые, как ожидается, предоставит работник, работая в данной организации. Эту стоимость работника можно назвать условной стоимостью (УС). Однако индивидуальная ценность напрямую зависит от вероятности того, что работник останется работать в данной организации достаточно продолжительное время и именно здесь проявит свой потенциал.

Таким образом, реализуемая стоимость (РС) состоит из двух компонентов: ожидаемой условной стоимости и вероятности продолжения работы в компании.

Для математического выражения модели используем следующие уравнения:

$$PC = UC \times P(O), \quad (1)$$

где УС и РС – соответственно ожидаемые условная и реализуемая стоимости; P(O) – вероятность того, что сотрудник останется работать в организации некоторый промежуток времени.

Здесь

$$P(T) = 1 - P(O), \quad (2)$$

где P(T) – вероятность ухода работника из организации или показатель текучести:

$$AIT = UC - PC = PC \times P(T). \quad (3)$$

Альтернативные издержки текучести (АИТ) рассчитываются по выражению ссылки [7].

В данной модели стоимость человеческих ресурсов определяется как вероятная величина, а это может означать, что не всегда работник с наибольшим потенциалом будет наиболее полезен для организации. Поэтому предпочтение следует отдать кандидату с наибольшей реализуемой стоимостью, а не просто наиболее способному.

Вместе с тем заметим, что и проиллюстрированную выше модель нельзя считать универсальной и безупречной. Так, к примеру, она описывает зависимость стоимости человеческих ресурсов от степени их удовлетворенности. Поэтому удовлетворенность должна каким-то образом измеряться и доводиться до руководства организации.

Тесная взаимосвязь между финансово-имущественным и кадровым потенциалом организации очевидна. При этом доминирующая роль в достижении целей устойчивого развития предприятия принадлежит именно кадровому потенциалу. Следовательно, приоритетным направлением совершенствования управления ресурсным потенциалом в аудиторской организации нужно считать поиски путей повышения эффективности управления человеческими ресурсами. В связи с этим важно обратить внимание на факторы организационного и социально-психологического взаимодействия работников, мотивационные средства воздействия, возможности и формы самосовершенствования и развития персонала в этой сфере услуг, а также характерные черты и специфику поведения менеджмента.

Деятельность аудиторской организации по развитию человеческих ресурсов должна быть направлена на разработку совокупности специальных мер, включающих

в себя деловую оценку и обучение работников, их переподготовку и повышение квалификации, управление резервом на выдвижение и планирование деловой карьеры. Причем для обеспечения стабильно высоких ключевых показателей эффективности аудиторской организации необходимо, чтобы такая работа носила перманентный характер. Первостепенной задачей, на наш взгляд, является разработка четкой системы оценки деятельности сотрудников. Эта система должна строиться исходя из применения специальной схемы или методики определения кадрового потенциала каждого отдельного работника при приеме на работу и дальнейшей оценки его личного вклада в конечный результат деятельности предприятия.

Подводя итог, можно резюмировать, что для достижения целей устойчивого развития решение проблемы формирования и управления ресурсным потенциалом аудиторской организации требует системного подхода, подразумевающего рассмотрение вопросов управления потенциалом в целом и составляющими его компонентами в частности (финансово-имущественным и кадровым).

### Библиографические ссылки

1. Вотякова И. В. Инновационное развитие кадрового потенциала социально-экономической системы: теория и методология. Северск : СГТА, 2009. 248 с.
2. Дульзон А. А., Ушаков В. Я., Чубик П. С. Ресурсоэффективность – основа устойчивого развития цивилизации // Изв. Томск. политех. ун-та. 2012. Т. 320, № 6. Сер. Экономика. Философия, социология и культурология. История. С. 39–46.
3. Калачев А. М. Методика оценки стоимости формирования кадрового потенциала организации // Вестник КемГУ. 2012. № 1. С. 259–263.
4. Лиджиев Т. А. Особенности развития человеческих ресурсов аудиторских организаций России : дис. ... канд. экон. наук. М., 2006. 170 с. РГБ ОД, 61:07-8/1666.
5. Савченко В. Н., Смагин В. П. Начала современного естествознания : тезаурус. Ростов н/Д. : Феникс, 2006. 336 с.
6. Петрова А. Т., Покивайлова Е. А. Методологические основы и региональные особенности формирования ресурсного потенциала в аудиторской организации // Региональная экономика: теория и практика. 2013. № 3. С. 19–26.
7. Романтеев П. В. Аналитический обзор методик оценки человеческого капитала // Экономика, предпринимательство и право. 2011. № 2 (2). С. 25–37.
8. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ. URL:<http://base.garant.ru/12164283/#ixzz3VAXcrW3c> (дата обращения: 15.05.2015).
9. Flamholtz E. G. Human Resource Accounting: Advances in Concepts, Methods and Applications // Springer Netherlands, 2011. 389 p.

**Требования к оформлению научных статей  
для опубликования в сборнике научных трудов  
«Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики»**

**Общие требования.** Статьи представляются в электронном и печатном виде (в печатном виде – 1 экз.). Печатный вариант представляется непосредственно на кафедру бухгалтерского учета СибГАУ (аудитория Н-703), файл с электронным вариантом должен пересылаться по электронной почте по адресу: [fedorenko2@mail.ru](mailto:fedorenko2@mail.ru), или [astra07@inbox.ru](mailto:astra07@inbox.ru). Достаточно отправить на один адрес.

На последней странице печатного варианта ставится подпись автора статьи. Оригинал должен быть чистым, не помятым, без правок, вписанных от руки. Страницы нумеруются карандашом на обороте.

**Электронная копия.** Статьи оформляются в формате Microsoft Word 2003 с расширением doc. Печатный оригинал должен полностью совпадать с электронным вариантом статьи.

**Содержание.** В статье необходимо сформулировать актуальность исследуемой проблемы, отразить объект и предмет исследования, использованные методы и материалы исследования, достигнутый уровень результатов исследования. Описать суть предлагаемой в работе разработки, новизну результатов, область их применения. Статья должна заканчиваться выводом. Текст вывода набирается отдельным абзацем (абзацами), в котором акцентируется новизна результатов, эффективность их использования и др.

**Объем статьи.** Объем статьи: 4–5 страниц, объем научного сообщения (тезисы): 1–2 страницы формата А4 (210×297 мм), включая рисунки, таблицы и библиографический список. Последняя страница должна быть заполнена полностью.

**Параметры страницы.** Формат А4 (210×297). Размеры полей: сверху – 25 мм, снизу – 20 мм, слева – 25 мм, справа – 25 мм. Абзацный отступ – 0,5 см.

**Текст.** Набор текста производится шрифтом **Times New Roman размером 12**. Междустрочный интервал – одинарный, выравнивание по ширине. Формулы, набранные отдельными строками, располагаются по центру. Таблицы набираются шрифтом 11–12 размера. Таблицы должны быть последовательно пронумерованы. Слово «таблица» набирается светлым курсивом с выравниванием вправо, шрифтом 11. 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. Рисунки располагаются по центру. Рисунки последовательно пронумеровываются обычным шрифтом без кавычек с выравниванием по центру. Подрисуночные подписи набираются шрифтом 11.

Материалы должны быть представлены на русском языке и включать:

- 1) индекс **УДК**;
- 2) **Имя, Отчество, Фамилию** автора (ов) (не более 3), e-mail одного или всех авторов;
- 3) место работы (учебы), город;
- 4) название статьи (**ПРОПИСНЫМИ БУКВАМИ**);
- 5) аннотация (резюме) на русском языке объемом не менее 3–5 строк (курсивом);
- 6) ключевые слова (курсивом);

Пункты 2–6 дублируются на английском языке;

- 7) основной текст, рисунки, таблицы;

- 8) библиографические ссылки (**при наличии ссылок**) – оформленные согласно ГОСТ Р 7.0.5–2008.

