

УЧЕТ

АНАЛИЗ

АУДИТ

ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ
И ПРАКТИКИ



АНАЛИЗ

ПРОБЛЕМЫ
ТЕОРИИ
И ПРАКТИКИ

КРАСНОЯРСК • 2014
13

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 13

Красноярск 2014

УЧЕТ, АНАЛИЗ, АУДИТ: ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ

Выпуск 13. 2014

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/nauchnye-trudy-sibgau>

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

Редактор *Т. А. Ермолаева.*

Оригинал-макет и верстка *Е. К. Бурнакова.*

Подписано в печать 25.12.2014.

Формат 70×108/8. Бумага офсетная.

Печать плоская. Усл. печ. л. 18,4. Уч.-изд. л. 15,0.

Тираж 50 экз. Заказ 87/222. С 21/15.

Свободная цена.

Редакционно-издательский отдел

Сиб. гос. аэрокосмич. ун-та.

660014, г. Красноярск,

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

Отпечатано в типографии ИП Михайловой И. Г.

660125, г. Красноярск, ул. Водопьянова, 6в-69

СОДЕРЖАНИЕ

Предисловие	6
Азарова А. В. Пути решения проблем в создании резервов под снижение стоимости материально-производственных запасов	7
Александрова У. А., Золотарева Г. И. Расчет оптимальной величины товарных запасов: проблемы и пути решения	12
Бахмарева Н. В. Развитие бухгалтерского учета основных средств на основе процессного подхода	17
Бахмарева Н. В., Шемонаева К. М., Попова Я. А. Учетно-аналитические аспекты лизинговых операций	21
Белоногова М. М. Проблемы ведения бухгалтерского и налогового учета расходов организации	27
Вагина Д. О. Расчет экологических платежей	32
Вольф Д. А. Информационно-аналитическое обеспечение управленческого учета	37
Гальцова В. А. Влияние отраслевых особенностей на оценку кредитоспособности предприятий машиностроительного комплекса	41
Гладышева Е. А., Горошко А. С., Мигунова М. И. Последствия предоставления налоговых льгот малому бизнесу	45
Жаркова Ю. Т. Автоматизация работы с бухгалтерскими документами за счет системы электронного документооборота	49
Желткевич П. А. Зарубежный опыт в современном управленческом учете	53
Золотарева Г. И., Кузьмина В. Н. Факторы, оказывающие влияние на себестоимость образовательных услуг	58
Зуева А. В. Факторы, оказывающие влияние на рост тарифов и себестоимость электроэнергии	63
Ибрагимова М. Х. Особенности ведения учета в негосударственных образовательных учреждениях	66
Карабицина Е. Ф. Методы оценки эффективности системы внутреннего контроля, их преимущества и недостатки	70
Клюшник Е. А. Возможности применения специальных налоговых режимов в торговле	73
Комарова Ю. А. Рабочие документы аудитора как инструмент обеспечения внутреннего контроля качества работы аудитора	78
Кузьмина В. Н. Методика расчета и контроля себестоимости образовательных услуг	83
Кузьмина В. Н., Золотарева Г. И. Проблемы определения себестоимости образовательных услуг	86
Максимова Г. В., Тихонова И. В. Бухгалтерский аутсорсинг – вариант централизованной формы организации бухгалтерского учета	93
Медведева О. В. Предварительная оценка риска существенного искажения на этапе заключения договора	96
Молодан И. В. Анализ и управление инновационными рисками на предприятиях наукоемких отраслей	101

Ополев Е. А. Организация аналитического учета затрат автотранспортных предприятий	105
Ополев Е. А. Применение методики аналитического учета затрат автотранспортных предприятий	108
Позднякова А. Л. Информационное обеспечение малых инновационных предприятий	111
Полубелова М. В., Шефер А. А. Организация учета материалов	116
Потылицына Е. А. Практические подходы к моделированию форм внутрифирменной финансовой отчетности филиала коммерческого предприятия	121
Родькина К. В. Учет и отражение в отчетности финансовых результатов (выручки) в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности и Российскими стандартами бухгалтерского учета	124
Рукасуева С. Ю. Проблемы документального оформления при трудоустройстве иностранных граждан	130
Соколова А. А., Потылицына Е. А. Бухгалтерский учет резерва под налоговые риски	137
Сорокина Е. М., Дубровская Е. И. Сертификация отчетности в области устойчивого развития отечественных организаций	139
Федоренко И. В., Карабицина Е. Ф. Содержание внутреннего контроля	143
Филько С. В., Зыкина Е. В. Процессный подход к калькулированию себестоимости судоремонтных работ	147
Широченко Н. В. Анализ неликвидных запасов дилерской компании	153

CONTENTS

Предисловие	6
Azarova A. V. Ways of problem solutions to reserve axing of material-industrial stocks	7
Alexandrova U. A., Zolotareva G. I. Problems and solutions of calculation the rational value of commodity stocks	12
Bahmareva N. V. Development of fixed assets accounting based process approach	17
Bahmareva N. V., Shemonaeva K. M., Popova Y. A. Accounting analitic aspects of leasing operations	21
Belonogova M. M. Problems of conducting financial and tax accounting of organization expenses	27
Vagina D. O. Calculation of environmental payments	32
Volf D. A. Information and analytical support of management accounting	37
Galcova V. A. Influence of industry-specific features to solvency estimate of machine-building industry enterprises	41

Gladysheva E. A., Goroshko A. S., Migunova M. I. Consequences of tax avoidance to small businesses	45
Zharkova Y. T. Automation of accounting documents owing to electronic system of document flow (ESDF)	49
Zheltkevich P. A. Foreign experience in modern management accounting	53
Zolotareva G. I., Kuzmina V. N. Factors affecting of education services cost price	58
Zueva A. V. Influencing factors growth of electricity tariffs and cost price	63
Ibragimova M. K. Features of maintaining the account in non-state educational institutions	66
Karabicina E. F. Estimation methods of efficiency internal control system: advantages and disadvantages	70
Klyushnik E. A. Possibilities to apply special tax regime in trade	73
Komarova U. A. Working papers of auditor as instrument for providing internal quality control of auditor's activity	78
Kuzmina V. N. Method of calculation and control the cost price of educational service	83
Kuzmina V. N., Zolotareva G. I. Problems costing educational services	86
Maksimova G. V., Tikhonova I. V. Accounting outsourcing as the way of centralized form of accounting organization	93
Medvedeva O. V. Preliminary risk assessment of material misstatement at contract execution stage	96
Molodan I. V. Analysis and management of inovation risk at enterprises of high-tech industries	101
Opolev E. A. Organization of analytical accounting expenses of motor transport enterprises	105
Opolev E. A. Using metodology of analytical cost accounting for motor transportation enterprises	108
Pozdnyakova A. L. Information support of small innovative enteprises	111
Polubelova M. V., Shefer A. A. Materials accounting organization	116
Potylitsyna E. A. Practical approaches of modeling intercompany financial statement forms of commercial branch	121
Rodkina K. V. Accounting and reporting of financial result (revenue) in accordance with IFRS and RAS	124
Rukasueva S. U. Problems of documentary registration at employment foreign citizens	130
Sokolova A. A., Potilicina E. A. Accounting reserve for tax risks	137
Sorokina E. M., Dubrovskaya E. I. Certification of accounts in the field of sustainable development of domestic organizations	139
Fedorenko I. V., Karabitsina E. F. Contents of internal control	143
Filko S. V., Zykina E. V. Process approach to accounting of cost price ship-repair works	147
Shirochenko N. V. Illiquid stocks analysis of dealer company	153

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 упорядоченная система, позволяющая 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, предлагаемые преподавателями, аспирантами, магистрантами, студентами вузов Красноярска, Санкт-Петербурга, Иркутска и других городов, в том числе обсужденные в рамках одноименной конференции.

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 в рамках сборника по актуальным проблемам учета, анализа и аудита.

А. В. Азарова

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

ПУТИ РЕШЕНИЯ ПРОБЛЕМ В СОЗДАНИИ РЕЗЕРВОВ ПОД СНИЖЕНИЕ СТОИМОСТИ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

Отражены пути решения проблем учета резерва под снижение стоимости материально-производственных запасов (МПЗ) в условиях действия методических указаний по бухгалтерскому учету МПЗ и плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению.

Ключевые слова: МПЗ, резерв под снижение стоимости МПЗ.

A. V. Azarova

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

WAYS OF PROBLEM SOLUTIONS TO RESERVE AXING OF MATERIAL-INDUSTRIAL STOCKS

The article is devoted to ways of problem solutions to reserve cutting of material-industrial stocks (MIS) within actual methodical instructions of MIS accounting and account books of organization's financial activity and application instruction.

Keywords: MIS, the reserve of MIS axe.

В оборотном капитале предприятия большую часть составляют МПЗ, объективная оценка которых влияет на достоверность учетной информации в бухгалтерском и налоговом учете. Существующие методы оценки МПЗ с позиции их влияния на прибыль организации основаны на допущении, что фактическая себестоимость единицы запасов имеет тенденцию к росту. Также в условиях рыночной экономики может быть снижение цен в целом и себестоимости запасов организации в частности или обесценение стоимости активов, которое не достаточно рассматривается в современной научной литературе. Обесценение запасов при ситуациях указанных в п. 21 ПБУ 5/05 «Учет материально-производственных запасов» делает актуальной проблему корректировки стоимости запасов и отражения их объективной оценки в бухгалтерском и налоговом учете [4].

В статье [1] были отражены особенности и проблемы создания резерва под снижение стоимости МПЗ.

В данной статье более подробно рассмотрена методика учета и отражение в бухгалтерском и налоговом учете резерва под снижение стоимости МПЗ.

З. С. Туякова описывает методику учета обесценения запасов путем создания и учета резервов под снижение стоимости материальных ценностей, которая основана на последовательном проведении следующих учетных процедур [4]:

– первым этапом учета обесценения МПЗ при принятии организацией решения об учете резервов под снижение стоимости МПЗ является проведение сравнительного анализа рыночной стоимости запасов по определенным группам запасов с их учетной стоимостью;

– второй этап учетного процесса – формирование резервов при выявлении превышения учетной стоимости по группам запасов над их рыночной стоимостью;

– третий этап учетного процесса – определение итоговой величины резервов под снижение стоимости МПЗ как суммы созданных резервов по всем группам запасов;

– четвертый этап учетного процесса состоит в списании начисленных сумм резервов, осуществляемом в течении отчетного периода по мере отпуска в производство запасов, по которым был создан резерв. Списание суммы резерва возможно также в случае, если в следующем году происходит повышение рыночной стоимости запасов, под снижение стоимости которых в отчетном году был создан резерв [4].

Резервы под снижение стоимости МПЗ, признаваемые в бухгалтерском учете, не признаются в налоговом.

Л. К. Никандрова отмечает, что при создании резервов под снижение стоимости МПЗ, в соответствии с п. 4 ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», образуется постоянная разница и возникает постоянное налоговое обязательство, под которым понимается сумма налога, которая приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде. Постоянное налоговое обязательство равняется величине, определяемой как произведение постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, действующую на отчетную дату [3].

В следующем отчетном году, когда происходит отпуск МПЗ, по которым в бухгалтерском учете ранее был создан резерв под снижение стоимости, организация признает постоянную разницу, приводящую к образованию суммы налога. Эта постоянная разница уменьшает налоговые платежи по налогу на прибыль в отчетном периоде – постоянный налоговый актив. Величина постоянного налогового актива определяется как произведение постоянной разницы, которая возникла в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, действующую на отчетную дату [3].

Бухгалтерские проводки по отражению резерва под снижение стоимости МПЗ в бухгалтерском учете в соответствии с п. 20 Методических указаний по бухгалтерскому учету МПЗ, Планом счетов и Инструкцией по его применению представлены в табл. 1.

Таблица 1

**Бухгалтерские проводки по отражению резерва под снижение стоимости МПЗ
в бухгалтерском и налоговом учете**

№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Выявленная разница между стоимостью МПЗ, отраженной на балансе организации, и их рыночной стоимостью	91/2	14
2	Начисление постоянного налогового обязательства	99/ПНО	68
3	Списание резерва при выбытии МПЗ	14	91/1
4	Уменьшение резерва при увеличении рыночной стоимости МПЗ, под которые ранее создан резерв (сторно)	91/2	14
5	Начисление постоянного налогового актива	68	99/ПНО

Учет резервов по снижению стоимости МПЗ ведет к значительному увеличению объема учетной работы, обусловленное не только необходимостью аналитического учета по счету 14, но и необходимостью учета разниц между бухгалтерским и налоговым учетом.

В целях организации аналитического учета можно самостоятельно выработать формы и методы учета постоянных разниц. В зависимости от технических возможно-

стей организации, а также кадрового состава бухгалтерии варианты могут быть различными. Исходя из принципов рациональности, следует использовать порядок, позволяющий формировать информацию с наименьшими затратами времени и сил.

Аналитический учет по счету 91 на субсчетах первого порядка 91/1 «Прочие доходы» и 91/2 «Прочие расходы» ведется по каждому виду доходов и расходов, относимых к одной и той же финансовой, хозяйственной операции [4]. Следовательно, для учета постоянных разниц нужно разработать три регистра: первый по субсчету 91/1, второй по субсчету 91/2, и третий по субсчету 91/9.

Для упрощения учета постоянных разниц можно создавать резерв под снижение стоимости МПЗ в конце отчетного периода проводкой Дт 91/2 Кт 14, а в следующем отчетном периоде по мере списания и/или в случае роста рыночных цен материальных ценностей использовать метод «красное сторно», т. е. резерв корректируем в сторону уменьшения и делаем проводку Дт 91/2 Кт 14 – красное сторно.

При использовании этого варианта по кредиту счета 91 записи не производятся, что уменьшает объем учетной работы в соответствии с ПБУ 18/02. То есть при учете постоянных разниц будет использоваться всего один регистр по субсчету 91/2. Пример регистра учета постоянных разниц на субсчете 91/2 представлен в табл. 2.

Таблица 2

**Регистр по учету постоянных разниц, возникающих на субсчете 91/2
в результате учета резерва под снижение стоимости МПЗ**

Дата	Д	К	Содержание	Сумма
31.12.13	91/2	14	Создан резерв под снижение стоимости МПЗ	200
30.03.14	91/2	14	Восстановление суммы начисленного резерва методом «красное сторно»	120
Итого, изменение постоянной разницы (ПР)				80

Альтернативный вариант учета резерва под снижение стоимости МПЗ предложен И. Х. Гузэл, которая предлагает рекомендации по совершенствованию учета резервов, позволяющие создать информационные условия для управления обесцененными МПЗ [2].

Автор предлагает в учетной политике разработать отдельное Положение (например, «Положение о резервах под снижение стоимости МПЗ»), которое включало бы в себя как методические, так и организационные вопросы создания и использования таких резервов. Также автор предлагает для организации аналитического учета резервов под снижение стоимости МПЗ на предлагаемом счете 82 «Резервный капитал», субсчете «Оценочные резервы, корректирующие оценку активов в результате их обесценения», счете третьего порядка «Резервы под снижение стоимости МПЗ» необходимо предусмотреть следующие уровни аналитической детализации: вид МПЗ, фактор обесценения, группа МПЗ или единица запасов МПЗ [2].

В учетной политике организации формализация порядка признания обесценения должна носить четкий характер. Автор рекомендует отразить такой порядок по всем факторам обесценения. Создание следует показывать за счет прибыли. Для этих целей мы вводим понятие отвлеченной прибыли отчетного периода и предлагаем учитывать ее на контрпассивном счете 85 «Отвлеченная прибыль отчетного периода» [2].

Что касается использования и корректировки резерва, то она предлагает иной порядок их отражения, отличный от порядка, предусмотренного действующими нормативными документами. Вместо восстановления резерва по мере отпуска МПЗ или

увеличения текущей рыночной стоимости, по ее мнению, целесообразнее показывать его использование на покрытие реальных убытков как от продажи обесценившихся материальных ценностей, так и от списания морально устаревших либо полностью потерявших свои первоначальные свойства вследствие истечения срока годности материальных ценностей. Для реализации данного предложения необходимо, во-первых, на счетах для учета МПЗ предусмотреть дополнительную аналитическую позицию, позволяющую идентифицировать обесценившиеся запасы по причинам их обесценения, а в первичные документы по учету МПЗ также включить дополнительные реквизиты, позволяющие выделить движение таких запасов. Во-вторых, для учета доходов и расходов от продажи и (или) списания обесценившихся материальных ценностей необходимо предусмотреть и дополнительную детализацию на счетах 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» и 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, на счетах бухгалтерского учета можно будет выявить убытки от списания и продажи обесценившихся материальных ценностей, которые на конец каждого месяца или квартала должны быть списаны за счет созданных резервов [2].

Корректировка резервов под снижение стоимости материальных ценностей, по словам автора, представляет собой изменение их остатков на конец отчетного периода с учетом факта их использования в течение отчетного периода, а также новых обстоятельств выявленной картины обесценения МПЗ на отчетную дату и событий после отчетной даты, повлиявших на изменение текущей рыночной стоимости или фактической себестоимости МПЗ. Если по данным выявления фактов обесценения МПЗ на конец отчетного периода рассчитанный резерв будет составлять большую сумму, чем сумма данного резерва на начало отчетного периода, уменьшенная на сумму его использования, то сумму резерва следует увеличить. В обратной ситуации, когда рассчитанная сумма резерва будет меньше суммы резерва на начало отчетного периода, уменьшенного на сумму его использования, сумму резерва необходимо будет уменьшить [2].

Таким образом, отражение в системе бухгалтерских счетов создания, использования и корректировки резервов под снижение стоимости материальных ценностей представлена в табл. 3 с использованием субсчетов только двух уровней агрегирования.

Для выявления обесценения МПЗ организации необходимо создать комиссию, куда входили бы ведущие специалисты отделов маркетинга, реализации, снабжения, производственного отдела, а также завскладами. Процедура выявления обесценения по ее факторам должна представлять собой сбор и анализ информации об учетной и текущей рыночной стоимости МПЗ, о статистике списания МПЗ вследствие истечения срока годности, прогнозных значений продаж морально устаревших материальных ценностей. Также автор разработал первичные документы по учете резервов под снижение стоимости материальных ценностей [2].

И. Х. Гузэл отмечает следующие преимущества предложенного порядка учета обесценения по сравнению с существующим:

- данный порядок позволяет отражать реальные прочие доходы и расходы;
- отсутствие необходимости восстановления резервов по мере отпуска ТМЦ и увеличения текущей рыночной стоимости облегчает учетные процедуры;
- рекомендуемый вариант учитывает факторы обесценения, что даст возможность более эффективно управлять существующими рисками обесценения активов;
- предложенный порядок образования, использования и корректировки резервов позволит более прозрачно отобразить данную информацию в финансовой отчетности, что сделает ее доступнее для понимания пользователями [2].

**Предлагаемая схема бухгалтерских записей по созданию, использованию
и корректировке резервов под снижение стоимости материальных ценностей**

Дата	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов
Отчетная дата промежуточного отчетного периода	Создание резервов	Д 85* К82**
Отчетная дата промежуточного отчетного периода	Использование резервов	Д 82** К 99***
Отчетная дата промежуточного отчетного периода	Корректировка резерва в сторону уменьшения «красное сторно»	Д 85* К82**
Отчетная дата	Списание отвлеченной прибыли отчетного периода на уменьшение нераспределенной прибыли отчетного года	Д 84 К 85**

Примечания. 85*«Отвлеченная прибыль отчетного периода», субсчет «Созданные оценочные резервы, корректирующие оценку активов в результате их обесценения», счет третьего порядка «Резервы под снижение стоимости ТМЦ»;

82**«Резервный капитал», субсчет «Оценочные резервы, корректирующие оценку активов в результате их обесценения», счет третьего порядка «Резервы под снижение стоимости ТМЦ»;

99***«Прибыли и убытки», субсчет «Убытки от неэффективной работы менеджмента организации».

Несмотря на ряд преимуществ, предложенный И. Х. Гузэл порядок учета обесценения не может применяться, так как противоречит Методическим указаниям по бухгалтерскому учету МПЗ и Инструкции к Плану счетов.

Изложенные в статье рекомендации по отражению в бухгалтерском и налоговом учете резерва под снижение стоимости МПЗ способствуют повышению качественных характеристик финансовой отчетности и соблюдения требований бухгалтерского учета в части отражения обесценения запасов.

Библиографические ссылки

1. Азарова А. В. Проблемы создания резерва под снижение стоимости материально-производственных запасов // Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики. 2014. № 12.

2. Гузэл И. Х. Учет резервов под снижение стоимости товарно-материальных ценностей // Вестник КГФЭИ. 2011. № 1.

3. Никандрова Л. К. Учет образования и использования резервов под снижение стоимости материальных ценностей // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. 2007. № 3.

4. Туякова З. С. Развитие методологии учета обесценения материально-производственных запасов в современном бухгалтерском учете // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. 2008. № 2.

© Азарова А. В., 2014

У. А. Александрова, Г. И. Золотарева

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

РАСЧЕТ ОПТИМАЛЬНОЙ ВЕЛИЧИНЫ ТОВАРНЫХ ЗАПАСОВ: ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ РЕШЕНИЯ

Рассмотрены основные проблемы торговых организаций по контролю товарных запасов, проанализированы способы определения оптимальной величины запасов, сделаны предложения по организации процедуры контроля.

Ключевые слова: товары, запасы, учет товаров, складской учет.

U. A. Alexandrova, G. I. Zolotareva

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

PROBLEMS AND SOLUTIONS OF CALCULATION THE RATIONAL VALUE OF COMMODITY STOCKS

The article are considered the main problems of controlling commodity stocks in the trade organizations, analysed methods of rational value calculation of commodity stocks and made proposals control organization.

Keywords: goods, stocks, account of goods, warehouse accounting.

Одним из важнейших условий непрерывности торговой деятельности является наличие торговых запасов. Они обеспечивают ритмичную торговлю, являются залогом сохранения и расширения объема продаж, гарантом благополучия организации в будущем. Однако наряду с несомненными положительными чертами товарные запасы приносят торговым организациям и массу проблем: избыточный товарный запас требует как повышенных расходов на складское обслуживание, так и значительного отвлечения финансовых средств, кроме того, повышается риск потерь в связи с возможной порчей материальных ценностей или их хищением; недостаточный – приводит к перебоям в торговле, потере потенциальных покупателей, снижению объемов товарооборота из-за нехватки товара, увеличению расходов на 1 руб. товарооборота, так как организации приходится оплачивать содержание неработающего складского и торгового оборудования.

Поэтому важным элементом успешной торговли является управление запасами: систематический контроль за товарооборотом, потребностью и наличием товарных запасов. Особую значимость в этом процессе приобретают планирование торгового оборота с учетом сезонности продаж и возможных колебаний спроса, налаженный механизм учета и контроля движения товаров.

Эффективность управления запасами во многом зависит, как минимум, от трех факторов: возможного колебания спроса на соответствующие товары; сроков восстановления запланированного объема складских запасов и осуществляемой стратегии обслуживания заказчиков. Это предполагает определение оптимальной величины товарных запасов для каждой группы товара; обеспечение процедур их создания и сохранения; использование методов обслуживания и контроля.

Процедура управления товарными запасами осуществляется по каждой номенклатурной группе и заключается в следующем: инвентаризация существующих запасов; оценка товарооборота; расчет потребности организации в товарах; определение нормативной величины запаса; разработка процедуры пополнения запасов и поддержания их на заданном уровне; организация учетного процесса с целью контроля за его уровнем.

При проведении инвентаризации следует принимать во внимание на наличие неликвидных товаров и товаров с критическим или истекшим сроком годности. Оценка товарооборота также проводится по каждой номенклатурной группе, при этом полезно выделить группы товаров с высокой оборачиваемостью и ограниченным сроком годности, так как они требуют особого контроля.

Одним из наиболее значительных этапов в процессе управления запасами является расчет его нормативной величины. От точности данного расчета зависит эффективность дальнейшей работы организации. Данная процедура предполагает наличие инструментов учетно-аналитического обеспечения, включающего в себя: учетную систему, обеспечивающую аккумуляцию необходимой для расчета информации; методику расчета нормативной величины запаса; механизма контроля его использования и необходимости изменения.

Существуют разные методы расчета нормативной величины товарных запасов:

- опытно-статистический метод;
- метод технико-экономических расчетов;
- экономико-статистический метод;
- экономико-математические и другие методы.

Выбор того или иного способа расчета, процедуры использования учетных данных при его осуществлении зависит, с одной стороны, от личных предпочтений, с другой стороны, от многообразия факторов, влияющих на количество товара, требуемого для ритмичного осуществления торговли.

Например, при расчете нормативной величины товарных запасов необходимо учитывать следующее:

- порядок поставки и завоза товаров: частота, равномерность, комплектность (полнота ассортимента в одной партии) поставок, размер поставляемых партий товаров;
- особенности и сложность ассортимента товаров, продолжительность периода реализации, а также предельные сроки хранения;
- отдаленность поставщиков, скорость транспортирования товаров;
- время, необходимое для приема, проверки и подготовки товаров к продаже (подсортировка, расфасовка, доставка товаров в торговый зал);
- состояние материально-технической базы (площадь торгового зала, подсобных и складских помещений, наличие и объем холодильного оборудования, механизация погрузочно-разгрузочных работ);
- система и формы расчетов за товары, скорость документооборота [3].

Исследование, проведенное авторами, показало, что предлагаемые методы расчета не всегда учитывают данные факторы, что, несомненно, отражается на точности расчетов.

Наиболее часто при определении рекомендуемой величины запасов используется аналитический (опытно-статистический, эвристический) метод. Он основан на сложившейся практике продаж и предполагает расчет товарного запаса в количественной оценке или в днях к объему продаж.

Метод основан на использовании опыта специалистов, которые анализируют рынок, изучают товарооборот за предыдущий период, делают прогноз спроса и будущих

продаж на предстоящий период и, на основании этого, дают рекомендации о необходимых запасах. Данный способ во многом субъективен и не отличается точностью.

Технико-экономические методы более точные, но трудоемкие. Использование специализированных программ позволяет обойти этот недостаток. Кроме того, данные методы позволяют учитывать большое количество влияющих на изменение запаса факторов, а также дифференцировать сами запасы (страховой запас, рабочий запас, запас текущего пополнения и т. п.). Формула расчета каждого вида запаса разная, учитывающая его специфику. Это значительно повышает точность расчетов и возможность контроля запасов.

Например, для расчета величины рабочего запаса товаров необходимо знать односторонний товарооборот, а для торгового запаса (запаса текущего пополнения) – средний интервал между двумя смежными поставками товаров, количество ассортиментных позиций в одной партии поставки товаров.

При этом следует учесть, что общая величина торгового запаса включает в себя сумму товарных запасов в торговом зале и товарных запасов текущего пополнения.

Данный подход позволит осуществлять бесперебойную коммерческую деятельность между поставками партий товаров.

Неравномерность поставок, колебание спроса обеспечивается наличием гарантийного (страхового) запаса, его величина составляет, как правило, половину торгового запаса.

Экономико-статистические методы нормирования товарных запасов базируются на изучении уровня товарных запасов, которые сложились за прошлые периоды с учетом влияния отдельных факторов на скорость оборота товаров. Преимуществом методов данной группы, которые определили популярность их практического использования, является простота расчетов. Однако их использование имеет существенный недостаток: в устанавливаемый норматив определенной мерой переносятся упущения, которые раньше имели место в организации торгового процесса [4].

Спрос на товары или продукцию чаще всего представляет собой случайный процесс, который может быть описан методами математической статистики. Одним из наиболее простых экономико-математических методов определения размера запаса является метод экстраполяции (сглаживания), который позволяет перенести темпы, сложившиеся в образовании запасов в прошлом, на будущее [4].

Еще одним способом расчета является сплошной подсчет всех имеющихся и необходимых товаров. Полученные данные в натуральном выражении оцениваются в действующих ценах и сводятся по товарным группам в общую сумму. Недостатками данного метода являются большая трудоёмкость и невозможность проведения торговых операций, так как предприятие при этом, как правило, не функционирует.

Балансовый метод представляет собой процедуру взаимного сопоставления нескольких взаимосвязанных показателей для определения их наиболее подходящего соотношения. Чаще всего его связывают с поиском сбалансированного распределения совокупности ограниченных ресурсов (складских площадей, финансовых возможностей, объем поставки) и потребностей в них.

Балансовый метод менее трудоёмок, чем предыдущие, и позволяет обеспечить оперативный учет и анализ товарных запасов в связи с другими показателями.

Недостаток данного метода – отсутствие возможности исключить из расчета различного рода неустановленные потери, что приводит к некоторым искажениям суммы запасов. Для устранения этого недостатка данные балансового учета систематически должны сопоставляться с данными инвентаризации.

Также существуют модели с фиксированным уровнем запаса, которая работает следующим образом: на складе есть максимальный желательный запас продукции

(МЖЗ), потребность в этой продукции уменьшает ее количество на складе, и как только количество достигнет порогового уровня, размещается новый заказ. Оптимальный размер заказа (ОР) выбирается таким образом, чтобы количество продукции на складе снова равнялось МЖЗ, так как продукция не поставляется мгновенно, то необходимо учитывать ожидаемое потребление во время поставки. Поэтому необходимо учитывать резервный запас (РЗ), служащий для предотвращения дефицита. Для определения максимального желательного запаса (МЖЗ) используется формула [2]:

$$\text{МЖЗ} = \text{ОР} + \text{РЗ}.$$

Модель с фиксированным интервалом времени между заказами работает в следующем порядке: с заданной периодичностью размещается заказ, размер которого должен пополнить уровень запаса до МЖЗ.

В модели с установленной периодичностью пополнения запасов до установленного уровня заказы осуществляются периодически (как во втором случае), но одновременно проверяется уровень запасов. Если уровень запасов достигает порогового, то делается дополнительный заказ [2].

Каждый из вышеперечисленных методов имеет свои достоинства и недостатки и любой может быть с успехом использован в практической деятельности, но при этом следует отметить, что все эти методы рассчитаны на определение запаса одного конкретного товара. Наличие многочисленной номенклатуры товаров либо каких-либо ограничений (например, складских помещений, объем холодильной камеры и т. п.) сильно усложняет задачу.

Для проведения расчетов и поддержания товарных запасов на запланированном уровне необходимо иметь в наличии такую учетно-аналитическую систему, которая позволит осуществлять контроль соблюдения графиков завоза товаров на склад (в магазин), наличия ассортимента, соблюдения сроков хранения товаров и т. п. Например, при помощи счетов-экранов или специальных документов (регистров) будет отражаться информация о состоянии запасов и необходимость их пополнения.

Авторами предложена следующая поэтапная процедура расчета оптимального уровня товарных запасов на складе (в магазине) при наличии большой номенклатуры товаров:

- 1) анализ перечня товарных запасов и выявление наиболее важных ассортиментных групп, построение ранжированного списка товаров;
- 2) формирование базы факторов, оказывающих влияние на объем товарных запасов;
- 3) анализ и выявление факторов, оказывающих наибольшее влияние на объемы товарных запасов, построение ранжированного списка факторов;
- 4) оценка учетно-аналитической базы для выявления показателей, необходимых для расчета оптимального уровня запасов, формирование рекомендаций по улучшению учета и документооборота;
- 5) формирование целевой функции оптимизации затрат на хранение и доставку товара;
- 6) формирование перечня показателей, необходимых для расчета оптимального уровня запасов, определение границ колебаний данных показателей;
- 7) расчет оптимального уровня запасов с учетом ранее выявленных наиболее значимых факторов;
- 7) мониторинг показателей, используемых для расчета оптимального уровня запасов.

Предлагаемая процедура позволит обеспечить необходимую точность расчета и сократить трудозатраты.

Библиографические ссылки

1. Александрова У. А., Золотарева Г. И., Денисенко Г. В. Рекомендации по контролю товарных запасов, требующих особых условий хранения // Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики : сб. науч. тр. ; Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2014. Вып. 12.
2. Безбородова Т. М., Дюжева М. Б. Управление предприятиями торговли : учеб. пособие ; Омск. ин-т (филиал) РГТЭУ. Омск, 2013. 340 с.
3. Зайковский В. Э. Нормирование запасов [Электронный ресурс]. URL: <http://www.znaytovar.ru/> (дата обращения: 04.11.2014).
4. Экономико-статистические методы нормирования товарных запасов [Электронный ресурс]. URL: <http://www.arhitrade.com/> (дата обращения: 04.11.2014).

© Александрова У. А., Золотарева Г. И., 2014

Н. В. Бахмарева

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

РАЗВИТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ НА ОСНОВЕ ПРОЦЕССНОГО ПОДХОДА

Рассматривается процессный подход к развитию, совершенствованию и формализации бухгалтерского учета основных средств организации как инструмент непрерывного совершенствования учетно-аналитической информации.

Ключевые слова: основные средства, учетные процессы, процессный подход.

N. V. Bahmareva

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

DEVELOPMENT OF FIXED ASSETS ACCOUNTING BASED PROCESS APPROACH

The article is considered the process approach to development, improvement and formalization of fixed assets accounting, as a tool for persistent improvement of accounting and analytical information.

Keywords: fixed assets, accounting process, process approach.

В условиях глобализации экономики эффективность деятельности предприятия зависит от умения гибко реагировать на рыночные интересы потребителей, что, несомненно, повышает требования к качеству предоставляемой им информации, в том числе и учетной. Бухгалтерский учет в существующих организациях является не только источником информации, но служит и элементом формирования экономической политики, инструментом бизнеса, механизмом управления производством продукции, оказания услуг. Успешное взаимодействие бухгалтерского учета и менеджмента возможно при решении определенной задачи – сочетание учетных стандартов со стандартами управления.

В процессе деятельности предприятия под воздействием внешних и внутренних факторов изменяется как балансовая, так и рыночная его стоимость. Это обуславливает динамику величины и структуры основных средств предприятия. На промышленных предприятиях динамика основных средств в первую очередь связана с изменением производственного и инновационного потенциала предприятия. Поэтому система управления основными средствами как с точки зрения бухгалтерского учета, так и с точки зрения менеджмента предприятия должна обеспечивать прирост именно этих составляющих потенциала.

Следовательно, развитие и совершенствование бухгалтерского учета основными средствами должно происходить в тесной взаимосвязи с изменениями экономической ситуации в организации и отвечать характеру и уровню развития хозяйственного механизма [2].

Новые возможности для развития и совершенствования бухгалтерского учета основными средствами открывает процессный подход к организации учетно-аналити-

ческой работы данной сферы деятельности. Процессный подход является базовым средством в наборе важнейших инструментов, которые может использовать главный бухгалтер и руководитель организации, планируя реорганизацию системы бухгалтерского учета [1]. Данный подход позволяет формировать бухгалтерскую информацию, с целью постоянного улучшения ее качества и достоверности для внешних и внутренних пользователей. Таким образом, учетные бизнес-процессы – это совокупность однородных регламентированных учетных процедур, преобразующих исходные данные (входы) в результатную информацию (выходы).

Совершенствование и развитие бухгалтерского учета основных средств предприятия на основе бизнес-процессов будет нацелено на обеспечение стабильности и гармоничности развития производства, четкости во взаимодействии финансовых и производственных подразделений, своевременности представления руководству бухгалтерской (финансовой) информации, необходимой для эффективного контроля и принятия управленческих решений.

Взгляд на бухгалтерский учет как на систему учетных процессов означает структурирование выполняемой учетной работы в виде процессов и их увязку между собой в четко организованную и эффективно взаимодействующую систему бухгалтерского учета. При этом строиться данная система должна адекватно реальному бизнесу. Только адекватно выделенные учетные процессы и построенная из них система бухгалтерского учета будут соответствовать сущности рассматриваемого бизнеса и целям его развития.

Корректно построенная система учетных процессов выполняет следующие функции [1]:

- обеспечивает возможность интеграции учетной информации для выполнения стратегических целей;
- позволяет организовать систему бухгалтерского учета на базе учетных процессов и осуществлять деятельность по улучшению учетной информации;
- позволяет представить бухгалтерский учет в виде системы взаимосвязанных учетных бизнес-процессов;
- обеспечивает эффективное межфункциональное взаимодействие между финансовыми и производственными подразделениями организации;
- позволяет разработать систему показателей для управления процессами и ориентировать процессы на достижение стратегических целей организации;
- служит основой для совершенствования организационной структуры предприятия.

По нашему мнению, система учетных бизнес процессов основных средств организации должна строиться по стадиям кругооборота процесса воспроизводства основных средств предприятия. И здесь необходимо помнить о двойственности его форм (натуральной и стоимостной). Воспроизводственные движения средств труда в натуральных и стоимостных формах самостоятельны и осуществляются по относительно независимым законам содержания циклов кругооборота. Однако сам кругооборот средств труда осуществляется по одним и тем же стадиям: привлечение, использование и восстановление, не зависимо от формы воспроизводства.

Детализация стадий кругооборота основных средств позволяет провести идентификацию учетных бизнес-процессов организации. Так, стадия привлечения включает в себя следующие бизнес-процессы: учет затрат на приобретение; учет затрат на установку. Стадия использования включает такие бизнес-процессы, как амортизационные отчисления; формирование балансовой стоимости. Стадия восстановления включает бизнес-процессы: формирование резерва на ремонт; формирования реновационного фонда.

В системе бизнес-процессов воспроизводства основных средств между процессами существуют только стоимостные связи: денежные средства; балансовая стоимость оборудования; отчисления в реновационный фонд; отчисления в резервный фонд на ремонтные работы; остаточная стоимость оборудования; отчисления на восстановление оборудования. Данная модель включает в себя 6 процессов: учет затрат на приобретение оборудования; учет затрат на установку оборудования; формирование балансовой стоимости оборудования, амортизационные отчисления; формирование реновационного фонда; формирование ремонтного резерва.

Рассмотрим перечень бизнес-процессов стоимостной формы более подробно, чтобы ответить на следующие вопросы:

- для чего предназначен данный процесс, какие функции он выполняет, какого рода потоки (информационные, натуральные и т. п.) он перерабатывает или преобразует;

- как реализуется данный процесс и соответствующие ему функции – автономно или совместно с другими процессами и функциями – и каков порядок их взаимодействия;

- взаимодействуют ли функции бизнес-процессов между собой по получении того или иного его выхода?

Бизнес-процесс «Учет затрат на приобретение» предназначен для учета расходов на покупку оборудования и транспортировку его к месту назначения.

Бизнес-процесс «Учет затрат на установку» предназначен для учета затрат на строительно-монтажные и пусконаладочные работы.

Бизнес-процесс «Формирование балансовой стоимости оборудования» предназначен для учета изменений балансовой стоимости установленного оборудования за счет вновь приобретенных и выбывающих средств труда.

Бизнес-процесс «Амортизационные отчисления» предназначен для учета отчислений на полное возмещение износа и ремонта от балансовой стоимости оборудования по установленным предприятием нормам. В этом процессе на основе информации о балансовой стоимости оборудования и нормах отчисления определяются денежные отчисления на ремонт и реновацию. Процесс выполняется совместно с бизнес-процессом «Сформировать балансовую стоимость». Эти бизнес-процессы протекают параллельно.

Бизнес-процесс «Формирование ремонтного фонда» предназначен для формирования и расходования денежных средств на все виды ремонта и модернизацию оборудования.

Бизнес-процесс «Формирование реновационного фонда» включает в себя аккумуляцию денежных средств и расходование их на приобретение нового оборудования.

Следовательно, консолидация учетной информации позволит в полной мере раскрыть сведения по основным средствам организации, в том числе и в соответствии с требованиями МСФО 16 «Основные средства», которая не предусматривается в российской отчетности в настоящее время:

- изменение стоимости объектов в результате переоценки, способов и даты переоценки, факта привлечения независимого оценщика, использование при переоценке индекса;

- убытки от обесценения, учтенные на счетах капитала;
- убытки от обесценения, признанные в отчете о финансовых результатах;
- информация об основных средствах, предназначенных для продажи;
- информация о балансовой стоимости объектов, временно не используемых;
- информация о балансовой стоимости объектов, полностью амортизированных, но используемых;

– информация о балансовой стоимости объектов, использование которых прекращено и их готовят к списанию.

Несомненно, отсутствие данной информации сужает информационный поток, необходимый пользователям для объективной оценки имеющихся в организации основных средств.

Таким образом, формализация и подробное описание учетных процессов позволяет ими управлять. Необходимое управление бизнес-процессом достигается при его грамотном проектировании. Входы бизнес-процессов представляют собой информацию о фактах хозяйственной жизни организации, изменения внешней и внутренней среды. Выходами учетных бизнес-процессов будет информация, оформленная в виде различных документов бухгалтерского и налогового учета. В качестве ресурсов учетных процессов следует рассматривать персонал, занимаемые служебные площади, оборудование, используемое в ходе преобразования информации со входа в бизнес-процесс до его выхода. Также учетные бизнес-процессы добавляются такой характеристикой, как потребители информации.

В целом система учетных процессов должна быть направлена на решение задач бухгалтерского учета в сфере воспроизводства основных средств предприятия и непрерывное их совершенствование, что является основным требованием развития конкурентного рынка. Если руководители предприятия продолжают применять одни и те же процессы, пусть даже хорошо отлаженные, без регулярного анализа их соответствия эталонным процессам, с учетом быстроменяющейся деловой среды, очень быстро система бухгалтерского учета перестанет удовлетворять потребности внешних и внутренних пользователей отчетности.

Библиографические ссылки

1. Бойко А. А., Бахмарева Н. В. Инструменты процессно-ориентированного управления воспроизводством основных фондов на предприятиях ракетно-космической промышленности : монограф. ; Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2012. 160 с.

2. Кузнецова Л. Н. Применение процессного подхода в организации учета [Электронный ресурс] // Проблемы современной экономики. 2010. № 2. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/primenenie-protsessnogo-podhoda-v-organizatsii-ucheta> (дата обращения: 04.11.2014)

© Н. В. Бахмарева, 2014

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

УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ЛИЗИНГОВЫХ ОПЕРАЦИЙ

Рассматриваются основные учетно-аналитические аспекты лизинговых отношений. Лизинговые операции рассматриваются как специфическая область арендных взаимоотношений. Рассмотрены вопросы учета лизинговых операций в нетиповых ситуациях.

Ключевые слова: финансовый лизинг, лизинговые платежи, преимущества лизинга.

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

ACCOUNTING ANALITIC ASPECTS OF LEASING OPERATIONS

The article is devoted the main accounting analytic aspects of leasing relations. Leasing operations are considered as specific sphere of rent relationship. There are considered the questions of leasing operations accounting in non-standard situations.

Keywords: financial leasing, leasing payments, advantages of leasing.

В условиях рыночной экономики лизинговые операции выходят на качественно новый уровень. Многие экономические субъекты прибегают к финансовому лизингу целенаправленно, рассматривая его в качестве источника финансирования оборудования с длительным сроком службы. Что, несомненно, повышает величину производственного потенциала предприятия, способствует эффективному использованию инновационных технологий. Лизинговые операции по сравнению с другими схемами финансирования существенно изменяют финансовые потоки предприятия. Данные изменения, как правило, приводят к увеличению финансовой реализуемости инвестиционных проектов предприятия, включая проекты, направленные на создание и продвижение к потребителям продуктовых инноваций с длительным сроком использования [1].

Расширение контактов с Западом в области науки и бизнеса способствовало тому, что финансовый лизинг в России все в большей степени становятся похожими на подобные операции в экономически развитых странах мира, по крайней мере в плане их разнообразия.

Несмотря на кажущееся разнообразие, бухгалтерские стандарты большинства стран с определенной долей условности выделяют две достаточно широкие категории аренды – финансовую аренду и аренду операционную.

Финансовая аренда представляет собой аренду, при которой риски от владения и пользования арендованным имуществом ложатся на арендатора. К рискам могут относиться потери от простоя мощностей или технологического старения, риск утраты имущества и т. д. Вознаграждения представляют собой извлечение прибыли, получаемую от использования имущества по усмотрению арендатора, например, возможность самостоятельно определять амортизационную политику [2].

Операционная аренда, в свою очередь, представляет любую аренду, за исключением финансируемой. По данному виду аренды арендатор не несет рисков и не имеет преимуществ, связанных с владением актива, в отличие от финансовой аренды [1].

Согласно финансовой аренде арендодатель включает в состав дебиторской задолженности по аренде первоначальные затраты, которые возникли в результате формирования аренды. Первоначальные затраты на оформление операционной аренды прибавляются к текущей стоимости актива и списываются на протяжении срока аренды на такой же основе, на которой признаются доходы по аренде.

Лизинг широко распространен в США, странах Европы, Японии. Каждая страна по-своему использует лизинг в развитии национальной экономики и международной деятельности. Подавляющая часть лизинговых операций приходится в странах-членах Европейской ассоциации лизинговых компаний на сделки с движимым имуществом.

Однако за последние несколько лет наметилась тенденция увеличения доли лизинга недвижимого имущества (табл. 1).

Таблица 1

Сравнение лизинговых операций в разных странах

Характеристики лизинговых операций	Франция	США	Германия	Япония
Возможность выкупа	Лизингополучателю предоставляется возможность выкупа имущества по заранее оговоренной цене, учитывающей размер предварительно сделанных лизинговых платежей	Лизингополучатель не может иметь права на выкуп оборудования по цене ниже его рыночной стоимости, определенной на момент применения этого права	Обязательство лизингополучателя выкупить оборудование по заранее оговоренной цене, если договор лизинга в конце периода не возобновлен	Оговорено, что по истечении периода аренды объект будет передан лизингополучателю за нулевое или номинальное денежное вознаграждение
Период лизинга	Лизингодатель покупает оборудование до его последующей сдачи в аренду	Период лизинга не превышает 80% срока службы оборудования; в конце срока лизинга оборудование должно иметь оцененную остаточную стоимость не менее 20 % от его первоначальной стоимости	Срок службы имущества и основной срок лизинга примерно равны	Период аренды короче, чем 70 % законодательно оговоренного срока службы арендуемого объекта (60 %, если этот срок службы 10 лет и более
Особенность лизинга	Различают лизинг движимого имущества без права выкупа и лизинг недвижимого имущества с правом выкупа	Минимальные инвестиции в арендованное оборудование со стороны лизингодателя должны быть не менее 20 % его стоимости, а лизингополучатель не может инвестировать в арендованное оборудование	Обязательство лизингополучателя возместить лизингодателю потери при продаже оборудования в конце срока лизинга. За положительные финансовые результаты от реализации лизингодатель должен получить как минимум 25 % их величины	Срок лизинга фиксирован, и общая сумма лизинговой платы определена так, чтобы примерно равняться совокупным затратам на приобретение оборудования, сданного в лизинг

Развитой рынок лизинговых услуг укрепляет производственный сектор экономики, создавая условия для ускоренного развития стратегически важных отраслей, стимулирует приток капиталов в производственную сферу (см. рисунок).



Классификация преимуществ использования лизинга

В России в нормативно-правовых документах понятие «лизинг» появился в 1994 г. Первым актом, который регулировал лизинговые отношения, был Указ президента РФ от 17 сентября 1994 года № 1929 «О развитии финансового лизинга в инвестиционной деятельности». Данный Указ имел важное значение в становлении понятия лизинг, однако в нем присутствовал ряд ошибок.

Следом было принято Временное положение о лизинге, утвержденное Постановлением правительства РФ от 29 июня 1995 года № 663 «О развитии лизинга в инвестиционной деятельности». Указанным документом было дано начало конкретному регулированию и координированию лизинговых операций в России. Во Временном положении о лизинге были скорректированы неточности Указа «О развитии финансового лизинга в инвестиционной деятельности». В настоящее время оба вышеперечисленных указа утратили юридическую силу [2].

С 1 марта 1996 г. вступила в действие вторая часть Гражданского кодекса РФ. Лизинговые отношения регламентирует параграф 6 главы 34 Гражданского кодекса РФ, в том числе основные требования к лизинговым сделкам, их оформление, регулирование отношений между участниками и прочее.

Следующим шагом на пути становления правового регулирования лизинга было принятие Федерального закона от 29 октября 1998 г. № 164-ФЗ «О лизинге», но данный документ имел противоречия с Гражданским кодексом РФ и Конвенцией УНИДРУА «О международном финансовом лизинге». Поэтому было крайне необходимо, чтобы закон «О лизинге» с Конвенцией УНИДРУА соответствовал Федеральному закону от 8 февраля 1998 года № 16-ФЗ «О присоединении Российской Федерации к конвенции УНИДРУА «О международном финансовом лизинге». На практике противоречия между, с одной стороны, Федеральным законом «О лизинге» и, с другой стороны, Гражданским кодексом РФ и Конвенцией УНИДРУА «О международном финансовом лизинге» приводили к тому, что участники лизинговых отношений руководствовались в своей текущей хозяйственной деятельности нормами законодательства, которые были более выгодны. В связи с этим в 2002 г. был значительно изменен Федеральный закон «О лизинге», и он получил название Федеральный закон «О финансовой аренде (лизинге)» [3].

В области бухгалтерского учета Федеральный закон «О финансовой аренде (лизинге)» регулирует право учета предмета лизинга у лизингодателя или лизингополучателя, право выбора начисления амортизационных отчислений.

Как видно, в настоящее время регулирование лизинговых отношений в правовой системе РФ представлено Гражданским кодексом РФ и Федеральным законом «О финансовой аренде (лизинге)».

Принятый Министерством финансов РФ Приказ от 17 февраля 1997 года № 15 «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга», регламентирует отражение бухгалтерских записей. Согласно данному документу лизинговое имущество может быть поставлено на баланс лизингодателя или лизингополучателя.

В связи с этим выделяется четыре группы вариантов отражения бухгалтерских записей:

1. Бухгалтерский учет у лизингодателя.

1.1. Если имущество учитывается на балансе лизингодателя (основные счета: 03, 62, 51, 90, 68, 20, 99, 20, 02, 01).

1.2. Если имущество учитывается на балансе лизингополучателя (основные счета: 011, 76, 51, 68, 91, 99, 03, 01, 02).

2. Бухгалтерский учет у лизингополучателя.

2.1. Если имущество учитывается на балансе лизингодателя (основные счета: 001, 20, 76, 19, 51, 68, 01, 02).

2.2. Если имущество учитывается на балансе лизингополучателя (основные счета: 08, 76, 19, 01, 08, 51, 68, 20, 02, 91, 99) [4].

Отличительной чертой финансового лизинга в отечественном законодательстве является наличие двух условий: во-первых, продолжительность срока договора должна примерно соответствовать ожидаемому сроку службы имущества и, во-вторых, лизинговые платежи в общей сумме должны покрывать стоимость имущества у лизингодателя. В принципе, переход права собственности на объект лизинга не является определяющим признаком. Лизингополучатель может пользоваться имуществом в течение всего срока его полезной службы, возместив лизинговыми платежами его стоимость лизингодателю.

На практике могут возникать ситуация, когда происходит замена должника и кредитора, досрочный выкуп имущества или досрочное прекращение договора. Замена кредитора называется уступкой права требования (цессией). Сторону, передающую свое право требования, называют цедентом, а принимающую – цессионарием. Уступка права требования представляет собой сделку, правовым результатом которой является переход этого права третьему лицу от кредитора. В свою очередь, если цессия совершается за плату, ее можно рассматривать в качестве договора купли-продажи, в случае, если она носит безвозмездный характер – в качестве дарения [1].

Зачастую цессия является двухсторонней сделкой, то есть не требует согласия должника, однако, в случаях, когда согласно законодательству необходимо согласие должника, ее называют трехсторонней. Необходимо отметить, что при всех обстоятельствах должника следует проинформировать о состоявшемся совершении цессии, иначе исполнение должником своего обязательства первоначальному кредитору будет признано надлежащим исполнением. А, как следствие, должник, исполнивший обязательство перед первоначальным кредитором, будет освобожден от исполнения обязательства перед новым цессионарием.

Существует ситуация, когда договор лизинга может быть завершен досрочно (до истечения срока лизинга) по инициативе лизингополучателя или лизингодателя. Досрочное расторжение договора по инициативе лизингополучателя называют досрочным выкупом предмета лизинга.

Договор лизинга может быть расторгнут по инициативе лизингодателя, в случае, когда лизингополучатель не исполняет обязательств по платежам, страхованию предмета лизинга, содержанию лизингового имущества и прочим основаниям, согласно договору. В договорах лизинговых компаний также предусмотрено, что нарушение лизингополучателем обязательств по договору может являться причиной изъятия лизингодателем предмета лизинга у лизингополучателя по досрочному расторжению догово-

ра. Досрочное завершение договора может быть совершено в случае утраты или полной гибели предмета лизинга [1].

Договором лизинга может быть предусмотрено право лизингополучателя досрочно выкупить предмет лизинга. При этом, как правило, существует ограничение, что досрочный выкуп возможен не ранее чем через 9–12 мес. после начала сделки. В этом случае возможно существование нескольких условий.

Первое заключается в том, что может возникнуть необходимость внести всю сумму платежей по лизингу до конца договора (с учетом всех процентов будущих периодов). Второе предусматривает график выкупа, в котором указывается стоимость досрочного выкупа для каждого периода. Третье предусматривает, что лизингополучатель должен погасить задолженность по предмету лизинга (без учета будущих процентов), а также заплатить определенную сумму компенсации. Четвертое допускает частичное погашение стоимости предмета лизинга и пересчет графика (в целях уменьшения общего размера платежей по лизинговой сделке).

Таким образом, эффективность лизинга как инструмента финансирования предприятия обусловлено рядом обстоятельств. И по сравнению с другими формами долгосрочного финансирования, лизинг обеспечивает предприятию возможность [2]:

- приобретения дорогостоящего оборудования без значительных первоначальных затрат;
- финансирования процессов формирования внеоборотных активов без привлечения заемных средств, вследствие чего оптимизируются структура капитала и параметры финансовой устойчивости предприятия;
- неравномерного распределения расходов, связанных с приобретением и использованием оборудования в течение срока действия лизингового договора, что способствует улучшению условий формирования оборотного капитала предприятия.

Размер лизингового платежа (ЛП) при использовании финансового лизинга рассчитывается по следующей формуле [1]:

$$\text{ЛП} = A + \text{П}_{\text{кр}} + \text{П}_{\text{ком}} + \text{П}_{\text{ду}} + \text{НДС},$$

где A – амортизационные отчисления от стоимости объекта лизинга; $\text{П}_{\text{кр}}$ – плата за используемые кредитные ресурсы; $\text{П}_{\text{ком}}$ – комиссионные выплаты лизингодателю (устанавливаются в процентах от первоначальной или среднегодовой остаточной стоимости объекта лизинга); $\text{П}_{\text{ду}}$ – платежи лизингополучателя за дополнительные услуги лизингодателя (консультации, расходы по эксплуатации, сервисному обслуживанию и т. д.); НДС – налог на добавленную стоимость, уплачиваемый лизингополучателем по услугам лизингодателя.

Однако для предприятий, осуществляющих инновационную деятельность, расчет элементов лизингового платежа имеет некоторые особенности.

Плата за используемые кредитные ресурсы в составе лизинговых платежей учитывается только в том случае, если объект лизинга приобретен предприятием-лизингодателем у производителя в счет кредита. Такая ситуация возникает при классической форме финансового лизинга, когда в лизинговой сделке участвуют три стороны: производитель, лизинговая компания (лизингодатель) и лизингополучатель. Если лизинговая компания является аффилированной структурой предприятия-производителя продуктовых инноваций, то в этом случае кредитные ресурсы для осуществления лизинговой сделки могут и не привлекаться.

В наукоемких отраслях экономики эффективность деятельности предприятия формируется под влиянием совокупности факторов, где доминирующую роль играют инновационные факторы, возникающие в процессе создания, освоения и использования

различных технологических инноваций. Стремление активизировать инновационные факторы во многом способствуют тому, что лизинг выступает инструментом расширения объемов сбыта продуктовых инноваций предприятия-производителя (например, высокотехнологического оборудования, изготавливаемого предприятием) [1].

При этом лизинг генерирует диффузию процессных инноваций (инновационных технологий), так как использование высокотехнологического оборудования без инновационных технологий, как правило, не эффективно.

Таким образом, эффективность процесса создания и использования технологических инноваций будет максимальной, если потребитель приобретает продуктовую инновацию (продукцию с длительным сроком эксплуатации) на условиях финансового лизинга, а процессную инновацию (технология производства этой продукции) – на основе лицензионного соглашения [1].

Подводя итог, хотелось бы отметить, что финансовый лизинг, безусловно, является эффективной формой нетрадиционного долгосрочного финансирования предприятия, так как позволяет приобретать современное технологическое оборудование без вложения значительных начальных финансовых ресурсов, вследствие чего у предприятия создается оптимальная с точки зрения финансовой устойчивости структура капитала.

Библиографические ссылки

1. Ковалев В. В. Лизинг: финансовые, учетно-аналитические и правовые аспекты. М. : Проспект, 2014.
2. Шулин Ш., Фейтао Ю. Общая характеристика правового режима лизинга. М. : Проспект, 2014.
3. Правовое регулирование лизинга в Российской Федерации [Электронный ресурс]. URL: <http://www.audit-it.ru/articles/account/contracts/a69/41813.html> (дата обращения: 4.11.2014).
4. Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга : приказ Минфина РФ от 17.02.1997 № 15 (ред. от 23.01.2001). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

© Бахмарева Н. В., Шемонаева К. М., Попова Я. А., 2014

М. М. Белоногова

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

ПРОБЛЕМЫ ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА РАСХОДОВ ОРГАНИЗАЦИИ

Представлены понятие и классификация расходов, порядок их признания в бухгалтерском и налоговом учете. Ставится проблема взаимодействия бухгалтерского и налогового учета внутри организации.

Ключевые слова: расходы, классификация расходов, признание расходов, бухгалтерский и налоговый учет расходов.

M. M. Belonogova

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

PROBLEMS OF CONDUCTING FINANCIAL AND TAX ACCOUNTING OF ORGANIZATION EXPENSES

The article is examined the conception and classification of expenses, the order of its account at financial and tax accounting. The author considers the problem of financial and tax accounting interaction within the organization.

Keywords: expenses, classification of expenses, account of expenses, financial and tax accounting of expenses.

В России двумя основными документами, регламентирующими учет расходов организации, являются Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, определяющее порядок ведения бухгалтерского учета расходов, и Налоговый кодекс РФ (глава 25), который устанавливает порядок учета расходов для исчисления налога на прибыль.

Проект Методических рекомендаций по учету затрат на производство продукции, работ, услуг был разработан Минфином, но не принят законодательно и в настоящее время используется специалистами в качестве справочной информации [1].

В бухгалтерском учете, согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации», под расходами понимают уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящих к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества) [2, п. 2].

Налоговый кодекс РФ признает расходами обоснованные и документально подтвержденные затраты, а также, в определенных случаях, убытки, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Обоснованными расходами в этом случае является экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме [3, ст. 252].

В бухгалтерском учете расходы признаются в случае, если исполняются три следующих условия:

– расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;

- сумма расхода может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации (организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива).

Если в отношении расходов не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организация отражает дебиторскую задолженность.

Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, прочие или иные доходы и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной или иной). Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления расходов. Исключение – организации-субъекты малого предпринимательства, которые признают выручку от продажи продукции и товаров после поступления денежных средств и иной формы оплаты [2, п. 16–18].

В налоговом учете расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. При этом некоторые расходы не учитываются в целях налогообложения [3, ст. 252, 270].

Согласно ст. 272 и 273 гл. 25 НК РФ организация может использовать один из двух возможных способов признания расходов для целей налогообложения: метод начисления либо кассовый метод. В первом случае расходы признаются в том отчетном периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты.

Кассовый метод могут применять организации, сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) которых без учета налога на добавленную стоимость в среднем за предыдущие четыре квартала не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал (за исключением указанных в законе организаций). В этом случае расходы признаются только после фактической выплаты денежных средств и/или иной формы оплаты расходов.

В табл. 1 представлена классификация расходов в бухгалтерском и налоговом учете. Если некоторые затраты с равными основаниями могут быть отнесены одновременно к нескольким группам расходов, налогоплательщик вправе самостоятельно определить, к какой именно группе он отнесет такие затраты.

Таблица 1

Классификация расходов в бухгалтерском и налоговом учете

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Расходы по обычным видам деятельности, которые группируются по следующим элементам: – материальные затраты; – затраты на оплату труда; – отчисления на социальные нужды; – амортизация; – прочие затраты. В зависимости от способа включения в себестоимость затраты подразделяются: – на прямые; – косвенные. Для целей управления организуется учет расходов по статьям затрат, перечень которых устанавливается самой организацией. Прочие расходы	Расходы, связанные с производством и реализацией, в том числе: – материальные расходы (ст. 254); – расходы на оплату труда (ст. 255); – суммы начисленной амортизации (ст. 259, 259.1, 259.2 и 322); – прочие расходы (ст. 264). Также расходы, связанные с производством и реализацией, подразделяются: – на прямые; – косвенные. Внереализационные расходы (ст. 265)

Некоторые виды расходов в налоговом учете не признаются, или признаются не в полном объеме (табл. 2).

Также из-за несовпадения сроков полезного использования или применения разных способов начисления амортизации в один и тот же отчетный период организация будет учитывать разные суммы начисленной амортизации в бухгалтерском и налоговом учете. В соответствии с ПБУ 6/01 организация может начислять амортизацию объектов основных средств, используя четыре способа: линейный способ; способ уменьшаемого остатка; способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования; способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). В то время как ст. 259 НК РФ предусматривает только два возможных способа: линейный либо нелинейный метод.

Таблица 2

Порядок признания некоторых расходов в бухгалтерском и налоговом учете [4]

Вид расходов	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Представительские расходы	Признаются в полном объеме без ограничений	Признаются в размере, не превышающем 4 % от расходов налогоплательщика на оплату труда за отчетный период (п. 2 ст. 264 НК РФ)
Расходы на рекламу	Признаются в полном объеме без ограничений по всем видам рекламы	По отдельным видам рекламы признаются в размере, не превышающем 1 % выручки от реализации (п. 4 ст. 264 НК РФ)
Потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке материальных ценностей	Признаются в сумме фактических потерь без ограничений	Признаются в пределах естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном Правительством РФ (пп. 2 п. 7 ст. 254 НК РФ)
Отрицательная разница, полученная от переоценки ценных бумаг по рыночной стоимости	Признается расходом в полном объеме (п. 20 ПБУ 19/02)	Не признается расходом (п. 46 ст. 270 НК РФ)
Расходы, связанные с передачей на безвозмездной основе имущества (товаров, работ, услуг), в сумме стоимости имущества (товаров, работ, услуг) и расходов, связанных с этой передачей	Признается в полном объеме	Не признаются расходами (п. 16 ст. 270 НК РФ)
Расходы на дополнительные отпуска, предоставляемые по индивидуальному трудовому договору сверх установленных законодательством РФ	Признаются в полном объеме	Не признаются в качестве расходов (пп. 24 п. 1 ст. 270 НК РФ)
Платежи за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду	Признаются в полном объеме без ограничений	Не признаются расходом (п. 4 ст. 270 НК РФ)

То, что бухгалтерский и налоговый учет под расходами понимают разный набор затрат, значительно усложняет учет расходов на предприятии, так как может возникнуть путаница при отнесении расходов к той или иной группе или расходы могут быть ошибочно признаны в налоговом учете.

Проблема совмещения бухгалтерского и налогового учета организацией не раз поднималась специалистами в области бухгалтерского учета, в том числе сложности толкования и роли ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», которое позволяет отразить в бухгалтерской отчетности информацию о расчете налога на прибыль [5, с. 13].

Так как совмещение принципов налогового учета с правилами ведения бухгалтерского учета не регламентируется законодательно, организации приходится решать эту проблему самостоятельно.

После вступления в силу гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ у организаций возникла дополнительная обязанность – разработать отдельную учетную политику для целей налогообложения, в которой отражается порядок ведения налогового учета. Также организация самостоятельно разрабатывает формы документов для налогового учета.

Перед организациями-налогоплательщиками стоит проблема выбора: как организовать налоговый учет, при этом возможны следующие варианты [6; 7]:

1. Налоговый учет ведется параллельно бухгалтерскому и полностью независим от него. Этот способ подходит для крупных организаций, которые могут себе позволить иметь внутренние налоговые службы (отделы или группы). Преимущество данного варианта – обеспечивается полнота учетных операций, их достоверность, появление ошибок исключено, так как для формирования регистров налогового учета используется первичная учетная информация.

2. Ведутся совместные регистры бухгалтерского и налогового учета (вносятся дополнительные реквизиты в учетные формы бухгалтерского учета). Данный вариант учета может использоваться в случае, если порядок учета объектов и хозяйственных операций в налоговом и бухгалтерском учете различается незначительно. Например, в формах бухгалтерского учета расходов, связанных с производством, могут предусматриваться графы, отражающие расходы, не принимаемые для целей налогообложения. Однако этот способ не смогут применять организации, начисляющие амортизацию, учитывающие стоимость материальных запасов и основных средств, убытков от хозяйственных операций в бухгалтерском и налоговом учете по-разному.

3. Используются регистры и бухгалтерского, и налогового учета. Если порядок учета хозяйственных операций для целей налогообложения совпадает с правилами бухгалтерского учета, организация применяет учетные формы бухгалтерского учета. В случае, когда правила бухгалтерского и налогового учёта различны, то наряду с формами бухгалтерского учета ведутся аналитические регистры налогового учета. Отличие данного вида налогового учета заключается в следующем: аналитические налоговые регистры формируются на основании не первичных учетных документов, а данных аналитического и синтетического бухгалтерского учета с помощью бухгалтерских справок. Значительным недостатком рассмотренного варианта можно считать большую сложность и высокую вероятность появления ошибок.

Таким образом, из-за недостатка информации для определения налоговой базы в регистрах бухгалтерского учета организация самостоятельно вводит в применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительные реквизиты, либо ведет самостоятельные регистры налогового учета. В результате этого требуется больше времени на необходимые расчеты и оформление документации, увеличивается штат работников, и растут управленческие расходы.

Поэтому, учитывая все перечисленные проблемы при организации учета, весьма важным стало одобрение 30 мая 2013 г. Правительством РФ документа «Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 г. и на плановый период 2015 и 2016 гг.». Одно из направлений совершенствования налоговой политики – это упрощение налогового учета и его сближение с бухгалтерским учетом. В документе указано, что был проведен анализ различий между налоговым и бухгалтерским учетом, и определены области, в которых нецелесообразно устанавливать особые правила определения показателей для расчета налоговой базы, отличные от правил бухгалтерского учета. Планируется свести число таких различий к минимуму путем внесения измене-

ний в Налоговый кодекс РФ и, возможно, путем корректировки некоторых правил бухгалтерского учета. Итогом данной работы, по мнению разработчиков документа, должна стать система налогового учета, которая будет более тесно привязана к регистрам бухгалтерского учета [8].

20 апреля 2014 г. был подписан Федеральный закон № 81-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации», направленный на сближение налогового учета с бухгалтерским. Данный закон вступил в силу 1 июля 2014 года, а отдельные его нормы начнут действовать с 1 января 2015 года. В результате упростится налоговый учет по некоторым операциям [9].

Дальнейшее сближение налогового учета с бухгалтерским облегчит учет расходов организаций и сократит управленческие расходы в результате снижения трудоемкости учетных процедур и подготовки отчетных бухгалтерских документов, так как исчезнет необходимость привлечения дополнительных работников для осуществления налогового учета.

Библиографические ссылки

1. Методические рекомендации по учету затрат на производство продукции, работ, услуг (проект) // Инфо-бухгалтер [Электронный ресурс]. URL: <http://www.ib.ru/law/3255> (дата обращения: 4.11.2014).

2. Расходы организации : Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99 (в ред. приказов Минфина России от 30.12.1999 № 107н, от 30.03.2001 № 27н, от 18.09.2006 № 116н, от 27.11.2006 № 156н, от 25.10.2010 № 132н, от 08.11.2010 № 144н, от 27.04.2012 № 55н) // В помощь бухгалтеру [Электронный ресурс]. URL: http://mvf.klerk.ru/pbu/pbu10_12.htm (дата обращения: 4.11.2014).

3. Налоговый кодекс РФ (часть 2) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 04.10.2014) // В помощь бухгалтеру [Электронный ресурс]. URL: <http://mvf.klerk.ru/nk/nk2.htm> (дата обращения: 4.11.2014).

4. Бухгалтерский и налоговый учет расходов // В помощь бухгалтеру [Электронный ресурс]. URL: <http://mvf.klerk.ru/nk/254.htm> (дата обращения: 4.11.2014).

5. Тимохин А. М. Еще раз о доходах, расходах, налоге на прибыль и правилах: ПБУ 18/02 // Вестник Таганрог. ин-а управления и экономики. 2010. № 2. С. 12–20.

6. Родина Е. Е., Трунтаева Ю. В., Утешева Д. Т. Проблемы взаимодействия систем бухгалтерского и налогового учета [Электронный ресурс]. URL: <http://mashindust.ru/ekonomika/problemy-vzaimodeystviya-sistem-buhgalterskogo-i-nalogovogo-ucheta.html> (дата обращения: 4.11.2014).

7. Волошина А. Н. Налоговый учет // Налоговый вестник [Электронный ресурс]. URL: <http://www.nalvest.ru/nv-articles/detail.php?ID=27063> (дата обращения: 4.11.2014).

8. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов (одобрено Правительством РФ 30.05.2013) // [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_147172/#p59 (дата обращения: 4.11.2014).

9. Изменение налогового законодательства 09.08.2014 // Economic club [Электронный ресурс]. URL: <http://economic-club.ru/st/izmeneniya-nalogovogo-zakonodatelstva/> (дата обращения: 4.11.2014).

© Белоногова М. М., 2014

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

РАСЧЕТ ЭКОЛОГИЧЕСКИХ ПЛАТЕЖЕЙ

Приводится понятие экологического платежа, понятие негативного воздействия на окружающую среду. Рассмотрен порядок расчета экологического платежа. Рассмотрен порядок отражения сумм экологического платежа на счетах бухгалтерского учета.

Ключевые слова: экологические платежи, учет, расчет.

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

CALCULATION OF ENVIRONMENTAL PAYMENTS

In the article is adduced the determination of environmental payment, the determination of negative impacts on the environment, considered the order of environmental payment calculation and the order of account the sum of environmental payments at the book-keeping accounts.

Keywords: environmental payments, accounting, calculation.

Экологические платежи – установленная законом от 10.01.2002 № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды» плата за негативное воздействие на окружающую среду, которую вносят организации и физические лица, деятельность которых оказывает негативное воздействие на окружающую среду. Плата за негативное воздействие на окружающую среду (или плата за загрязнение окружающей среды) является формой компенсации ущерба, наносимого загрязнением окружающей природной среде.

Негативное воздействие на окружающую среду – воздействие хозяйственной и иной деятельности, последствия которой приводят к негативным изменениям качества окружающей среды [1].

Оплачиваемыми негативными воздействиями являются:

– выбросы вредных веществ в атмосферу (от стационарных и нестационарных источников);

– сбросы вредных веществ в водные объекты;

– размещение отходов производства и потребления.

Плата за загрязнение атмосферного воздуха выбросами загрязняющих веществ от стационарных источников загрязнения подразделяется:

– на плату за выбросы загрязняющих веществ в размерах, не превышающих установленные природопользователю нормативов выбросов, которую рассчитывают по формуле [2]:

$$П_{\text{н атм}} = \sum_{i=1}^n C_{\text{н и атм}} \cdot M_{i \text{ атм}} \cdot K_{\text{э атм}} \cdot K_{\text{ин}}, \quad M_{i \text{ атм}} \leq M_{\text{н и атм}};$$

– плату за выбросы загрязняющих веществ в пределах установленных лимитов, вычисляемую по следующей формуле [2]:

$$\Pi_{\text{л атм}} = \sum_{i=1}^n C_{\text{ли атм}} \cdot (M_{i \text{ атм}} - M_{\text{ни атм}}) K_{\text{э атм}} \cdot K_{\text{ин}}, \quad M_{i \text{ атм}} \leq M_{\text{ли атм}};$$

– плату за сверхлимитный выброс загрязняющих веществ, определяемую по выражению [2]:

$$\Pi_{\text{сл атм}} = 5 \cdot \sum_{i=1}^n C_{\text{ли атм}} \cdot (M_{i \text{ атм}} - M_{\text{ли атм}}) K_{\text{э атм}} \cdot K_{\text{ин}}, \quad M_{i \text{ атм}} > M_{\text{ли атм}}.$$

Плата за загрязнение атмосферного воздуха выбросами загрязняющих веществ от автотранспорта подразделяется:

– на плату за выбросы загрязняющих веществ от автотранспорта в пределах установленных нормативов [2]:

$$\Pi_{\text{н транс}} = \sum_{e=1}^r Y_e \cdot T_e \cdot K_{\text{э атм}} \cdot K_{\text{ин}};$$

– плату за превышение нормативов выбросов загрязняющих веществ от автотранспортных средств в атмосферу, установленных соответствующими стандартами [2]:

$$\Pi_{\text{сн транс}} = 5 \cdot \sum_{j=1}^p \Pi_{\text{н}j} \cdot d_j.$$

Плата за сбросы загрязняющих веществ в поверхностные водные объекты подразделяется:

– на плату за сбросы загрязняющих веществ в размерах, не превышающих установленные природопользователю допустимые нормативы сбросов, определяемую по следующей формуле [2]:

$$\Pi_{\text{н вод}} = \sum_{i=1}^n C_{\text{ни вод}} \cdot M_{i \text{ вод}} \cdot K_{\text{з вод}} \cdot K_{\text{ин}}, \quad M_{i \text{ вод}} \leq M_{\text{ни вод}};$$

– плату за сброс загрязняющих веществ в пределах установленных лимитов, рассчитываемую по следующей формуле [2]:

$$\Pi_{\text{л вод}} = \sum_{i=1}^n C_{\text{ни вод}} \cdot (M_{i \text{ вод}} - M_{\text{ни вод}}) K_{\text{з вод}} \cdot K_{\text{ин}}, \quad M_{i \text{ вод}} > M_{\text{ни вод}};$$

– плату за сверхлимитный сброс загрязняющих веществ [2]:

$$\Pi_{\text{сл вод}} = 5 \cdot \sum_{i=1}^n C_{\text{ни вод}} \cdot (M_{i \text{ вод}} - M_{\text{ли вод}}) K_{\text{з вод}} \cdot K_{\text{ин}}, \quad M_{i \text{ вод}} > M_{\text{ли вод}}.$$

Плата за размещение отходов подразделяется:

– на плату за размещение отходов в пределах установленных природопользователю лимитов [2]:

$$\Pi_{\text{л отх}} = \sum_{i=1}^n C_{\text{ли отх}} \cdot M_{i \text{ отх}} - K_{\text{з отх}} \cdot K_{\text{ин}} \cdot K_{\text{мр}}, \quad M_{i \text{ отх}} \leq M_{\text{ли отх}};$$

– плату за сверхлимитное размещение отходов [2]:

$$\Pi_{\text{сл отх}} = 5 \cdot \sum_{i=1}^n C_{\text{ли отх}} \cdot (M_{i \text{ отх}} - M_{\text{ли отх}}) K_{\text{з отх}} \cdot K_{\text{ин}}, \quad M_{i \text{ отх}} > M_{\text{ли отх}}.$$

В общем случае размер платы за негативное воздействие на окружающую среду рассчитывают по выражению [2]

$$\Pi = \Pi_{\text{н атм}} + \Pi_{\text{л атм}} + \Pi_{\text{сл атм}} + \Pi_{\text{н транс}} + \Pi_{\text{сн транс}} + \Pi_{\text{н вод}} + \Pi_{\text{л вод}} + \Pi_{\text{сл вод}} + \Pi_{\text{л отх}} + \Pi_{\text{сл отх}}.$$

Используемые сокращения при расчете экологических платежей

Значение	Ед. изм	Характеристика	Значение
i	—	Вид загрязняющего вещества	Исходя из перечня загрязняющих веществ на предприятии
Пн (атм, вод)	руб.	Плата за выбросы загрязняющих веществ в пределах установленных нормативов загрязняющего вещества	—
C_{ni} (атм, вод)	руб.	Норматив платы за выброс 1 т i -го загрязняющего вещества в пределах установленных нормативов загрязняющего вещества	Из постановления Правительства РФ от 12 июня 2003 г. № 344
M_i (атм, вод, отх)	т	Фактическая масса выброса i -го загрязняющего вещества	По факту образования
M_{ni} (атм, вод,)	т	Допустимый выброс i -го загрязняющего вещества в пределах установленного норматива	Из проектной документации
$K_{э\text{ атм}}$	—	Коэффициент учитывающий экологический фактор состояния атмосферного воздуха в данном регионе	Из постановления Правительства РФ от 12 июня 2003 г. № 344
$K_{ин}$	—	Коэффициент индексации платы за негативное воздействие на окружающую среду	Устанавливается ежегодно законом о бюджете Российской Федерации
Пл (атм, вод, отх)	руб.	Плата за выбросы загрязняющих веществ в пределах установленных нормативов загрязняющего вещества	—
C_{li} (атм, вод, отх)	т	Норматив платы за выброс 1 т i -го загрязняющего вещества в пределах установленных лимитов выбросов загрязняющего вещества	Из постановления Правительства РФ от 12 июня 2003 г. № 344
M_{li} (атм, вод, отх)	т	Количество i -го загрязняющего вещества в пределах установленного лимита	Из проектной документации
Псл (атм, вод, отх)	руб.	Плата за сверхлимитный выброс загрязняющих веществ	—
Y_e	руб.	Норматив платы за выброс в атмосферный воздух загрязняющих веществ передвижными источниками при использовании 1 т конкретного вида топлива	Из постановления Правительства РФ от 12 июня 2003 г. № 344
e	—	Вид топлива	Исходя из видов топлива применяемых на автотранспорте предприятия
T_e	т	Количество e -го вида топлива, израсходованного передвижным источником за отчетный период	По данным первичной отчетности
j	—	Тип транспортного средства ($j = 1, 2, \dots, p$)	Исходя из перечня автомобильного транспорта предприятия, находящиеся на его балансе
Пн j	руб.	Плата за выбросы загрязняющих веществ в пределах установленных нормативов от j -го типа транспортного средства	—
d_j	—	Доля транспортных средств j -го типа, не соответствующих стандартам	Это соотношение количества транспортных средств, не соответствующих требованиям стандартов, к общему количеству проверенных транспортных средств
$K_{мр}$	—	Коэффициент учитывающий место размещения отходов	Из постановления Правительства РФ от 12 июня 2003 г. № 344

Экологический платеж является основным механизмом эколого-экономического регулирования деятельности предприятий-загрязнителей в РФ. Применение данного платежа основывается на принципе «загрязнитель платит». Платежи за предельно допустимые выбросы или сбросы загрязняющих веществ и размещение отходов, а также за допустимые уровни воздействия осуществляются в счет издержек предприятия по выпуску продукции (работ, услуг), а платежи за сверхлимитное загрязнение среды – за счет прибыли, остающейся в распоряжении природопользователя с учетом его рентабельности. В соответствии с действующим законодательством РФ, при отсутствии у природопользователя официально оформленных разрешений на выброс, сброс или размещение отходов, вся масса загрязняющего вещества учитывается как сверхлимитная.

Плата за негативное воздействие на окружающую среду включается в состав расходов организации по обычным видам деятельности на дату ее начисления [6].

По поводу отражения в бухгалтерском учете сумм экологических платежей, не превышающих установленных нормативов, существует два мнения. Первое, отражать экологический платеж на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», так как в соответствии с Налоговым кодексом РФ, платежи за загрязнение окружающей среды не относятся к налоговым. Второе, отражать сумму экологического платежа на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам», так как экологические платежи являются составной частью доходов бюджета и им присвоен свой КБК.

К отражению в бухгалтерском учете сверхлимитных выбросов подходят также неоднозначно. Один из вариантов – отображать сверхнормативные экологические платежи по дебету счета 20 (26,44), субсчет «Не принимаемые для целей налогообложения», второй вариант – по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы».

При любом из вариантов возникает постоянное налоговое обязательство, которое необходимо отобразить проводкой: Дебет 99 Кредит 68 – отражено постоянное налоговое обязательство (величина определяется как произведение суммы платы за сверхлимитное размещение отходов и ставки налога на прибыль).

В отношении учета выбросов в пределах установленных лимитов существует некая неопределенность. Плата за выбросы в пределах установленных лимитов (ВСН) по своему характеру не относится к плате за сверхнормативное воздействие, однако и не является нормативной платой. Временно согласованные лимиты устанавливаются только в случае невозможности соблюдения допустимых нормативов выбросов и только на период проведения мероприятий, направленных на достижение установленных нормативов допустимых выбросов. Таким образом, плата за выбросы и сбросы химических веществ (отходов) в пределах установленных лимитов являются платой за сверхнормативные выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в окружающую среду.

Итак, вопрос о включении в состав расходов платы за выбросы в пределах установленных лимитов является спорным.

Невнесение в установленные сроки платы за негативное воздействие на окружающую среду влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от трех тысяч до шести тысяч рублей; на юридических лиц – от пятидесяти тысяч до ста тысяч рублей [5].

Предприятиям, уплачивающим данный платеж, необходимо правильно оценивать эффективность осуществляемых природоохранных мероприятий и вести корректное исчисление сумм экологического платежа. Так как, в случае, если сверхлимитные платежи оказываются по своему расчетному уровню выше размеров прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, может быть принято решение о приостановке или прекращении деятельности данного учреждения.

Одним из инструментов, позволяющим оценить, проанализировать и рационализировать деятельность предприятия в область охраны окружающей среды, является

экологический аудит. Экологический аудит как элемент финансового контроля рассматривает хозяйственную деятельность предприятия не только с точки зрения соответствия установленным требованиям законодательства в области экологической безопасности, но и с точки зрения правильного распределения финансовых потоков в области природоохранной деятельности предприятия.

Необходимо стремиться к минимизации сумм экологических платежей путем внедрения современных экологически безопасных технологий производства. Так как экологический платеж является денежной формой компенсации за уже нанесенный ущерб, которая в действительности не возместит урон, оказываемый окружающей природной среде и здоровью человека.

Библиографические ссылки

1. Об охране окружающей среды : федер. закон от 10.01.2002 № 7-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. О нормативах платы за выбросы в атмосферный воздух загрязняющих веществ стационарными и передвижными источниками, сбросы загрязняющих веществ в поверхностные и подземные водные объекты, размещение отходов производства и потребления : постановление Правительства РФ от 12 июня 2003 г. № 344. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. О федеральном бюджете на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов : федер. закон от 30.11.2011 № 371-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Об утверждении Порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия : постановление Правительства РФ от 28.08.1992 № 632 (ред. от 06.03.2012).
6. Расходы организации : Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99, утвержденного приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая (по состоянию на 1 февраля 2014 года) [Электронный ресурс]. Красноярск, 2014. 904 с. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

© Вагина Д. О., 2014

Д. А. Вольф

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

ИНФОРМАЦИОННО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Определена значимость информационных ресурсов для эффективного управления организацией. Дано определение информационно-аналитического обеспечения управленческого учета, рассмотрены основные его элементы – учетная и внеучетная информация, формы бухгалтерской финансовой отчетности и внутреннего управленческого учета.

Ключевые слова: информационно-аналитическое обеспечение, управленческий учет, отчетность.

D. A. Volf

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

INFORMATION AND ANALYTICAL SUPPORT OF MANAGEMENT ACCOUNTING

In the article is determined the importance of informational resources for effective management. There is defined the determination of informational and analytical support, considered the basic elements of informational and analytical support - accounting and non-accounting information, the forms of book-keeping financial accounting and internal management accounting.

Keywords: information and analytical support, management accounting, accountability.

Информационно-аналитическое обеспечение управленческого учета является одним из основных инструментов управления любым предприятием.

Управленческий учет совмещает в себе регистрацию, обобщение, анализ и контроль всей информации, необходимой для руководства компании при принятии решений. Отличием управленческого учета является его интегрированность по горизонтали и вертикали. Данные для учета должны быть сопоставимы между собой и обеспечивать переход от традиционных методов учета, планирования, анализа и контроля к единой системе получения, обработки информации и принятия на ее основе управленческих решений [1].

Целью статьи является обоснование предложенных рекомендаций по организации и обслуживанию информационной системы управленческого учета в условиях нового времени, для которого характерно взаимное влияние информации, коммуникаций, технологий и интеллекта.

В принятии решений специалист опирается не только на формальные факторы (знания, опыт, навыки), но и в равной степени на неформальные, среди которых особое место занимают чувства и эмоции. В принятии решений ключевым моментом является доминирование сокращенного вида мышления или эвристики. Данный тезис вполне объясним тем, что выбор всегда сопровождается оперативностью, ведь чем больше

индивид размышляет, тем меньше у него остается полезного времени для реализации принятого решения. Для индивида характерна не только скорость в оценке и принятии решения, но и зависимость от аффекта, то есть от эмоций, чувств и личностных предпочтений.

Принятие решений не подчинено четкой логике безэмоциональной машины, немаловажна эмоциональная установка, которая в немалой степени зависит от соответствующего информационного обеспечения.

Преимуществами разработанной ведущими специалистами методики быстрого анализа решения (FAST) является быстрота выработки решения, минимальные затраты для реализации методики, вследствие чего снижаются затраты и длительность цикла процесса, а уровень ошибок в случае принятия решений снижается на 5–15 % за 3-месячный период [1]. Данный метод является одним из эффективных подходов к достижению поставленной цели улучшения бизнес-процессов в рамках фундаментальных изменений в информационной и организационной структуре управления.

Среди прочих элементов информационного обеспечения системы управления бухгалтерский учет занимает центральное место. Без развитой системы учета и получения информации о прошлых, настоящих и будущих событиях экономической жизни предприятия невозможно принимать обоснованные управленческие решения, что связано с риском для бизнеса и потерей контроля над финансово-хозяйственной деятельностью [3]. Данные системы бухгалтерского учета затребованы на всех уровнях управления разными группами пользователей.

Мнение об ограниченности управленческого характера данных бухгалтерской отчетности уже развенчано, и пользователи все больше обращают внимание на показатели бухгалтерской отчетности, а не ищут дополнительных источников информации. Это не только аналитическая работа и подбитие результатов деятельности. Речь идет о прогнозе развития процессов, ресурсов, капитала, финансов и прочего в будущих событиях. В управлении уместно акцентировать внимание на симбиозе плана и факта, ожидаемых событий и реального результата. Показатели бухгалтерской отчетности одинаково пригодны для оперативного и стратегического управления, определения итогов деятельности и разработки сценариев развития бизнеса в перспективе на установленный срок.

Информационное обеспечение системы управления в равной степени содействует как формированию и развитию конфликта среди ключевых субъектов управления, так и его решению. Одна и та же информация по-разному воспринимается пользователями в зависимости от их целевого запроса, опыта работы, сферы деятельности, индивидуальных особенностей восприятия данных и пр.

В менеджменте складывается ошибочное впечатление, что чем больше специалистов задействованы в работе по принятию решений, тем лучше.

В теории вопрос управленческого учета получил широкое развитие, и учеными сформулирован ряд выводов для его надлежащей организации и порядка составления внутрихозяйственной отчетности. Тем не менее, в практике рекомендации теоретиков находят слабую поддержку, что, прежде всего, связано с чрезмерным количеством разных точек зрения относительно одного предмета исследования.

Финансовая отчетность должна стать информационным продуктом, который обеспечивает пользователям возможность принятия адекватных управленческих решений [4]. В целом финансовая отчетность удовлетворяет базовые интересы пользователей информации, но частично ограничивает их осведомленность о целостной картине бизнеса, поскольку доступны данные для внешнего пользователя.

Информационная система призвана снижать неосведомленность посредством ответа на главные вопросы «что?», «зачем?», «кому?», «когда?».

Если сравнивать финансовую и управленческую отчетность, то первая гарантирует ответы на три вопроса, а управленческая – на все. Главный вопрос, который не поддерживает финансовая отчетность – «кому?». Она безлика, так как доступна для всех групп пользователей.

Управленческая отчетность более гибкая и имеет свою четко определенную целевую аудиторию, что увеличивает продуктивность ее данных в системе принятия решений.

Управление субъектом хозяйствования представляет собой сложную систему обратных взаимосвязей между внутренним уровнем и внешним окружением. Система бухгалтерского учета находится на пересечении информационных потоков внешней среды и внутренней системы, импортируя и экспортируя данные, которые внутри системы составляют отдельную базу данных, из которых посредством принципов методов и процедур бухгалтерского учета формируется отчетность. Баланс – это не только форма бухгалтерского учета, но и требование к информационному обеспечению системы управления. В этом случае бизнес полностью обеспечен релевантными данными, которые правдиво отображают результаты деятельности субъекта хозяйствования за разные промежутки времени (прошлое, настоящее, будущее).

Информационно-аналитическое обеспечение для системы управления формируется в целом из показателей управленческого учета, который генерирует данные по итогам деятельности и содержит прогнозируемые показатели. Финансовая отчетность содержит исключительно фактические показатели, что ограничивает систему управления в формировании управленческих решений и проектировании сценариев развития. Тем не менее, преимущество финансовой отчетности, безусловно, для внешних пользователей, так как они без дополнительных затрат времени и средств имеют свободный доступ к показателям финансово-хозяйственной деятельности любого субъекта хозяйствования.

Объект, предмет и вся система управления находятся в тесной информационной взаимосвязи на микроуровне (преимущественно через данные управленческого учета) и участвуют в организации циркулирующего информационного потока с внешним экономическим окружением (благодаря данным финансовой отчетности). Для информационного потока проектируется маршрут движения информации от одного пользователя к другому, которые одновременно могут быть и источниками, и получателями данных.

Ранее отмечалось, что результат напрямую зависит от выбора, который можно описать как группу фактически ожидаемых значений, полученных вследствие корректировки показателя ожидаемых положительных значений на отрицательные с вероятностью их осуществления. Данные управленческого учета позволяют повысить вероятность наступления положительных результатов благодаря их предварительному проектированию.

В теории значение управленческого учета несколько преуменьшено, вследствие чего разработан ряд научных концепций, которые касаются развития информационно-аналитического обеспечения управления в его творческом и перспективном выражении. На практике специалисты в большей степени ориентированы на методологию управленческого учета и меньше принимают во внимание многообразие современных концепций. Причиной этого можно назвать недостаточную их теоретическую разработку. Снова возвращаясь к индивидуальному восприятию информации, следует отметить, что специалист в большей степени доверяет проверенному положительному опыту, чем рискует использовать не апробированную ранее методику. Данное обстоятельство выбора также относится к когнитивному искажению, а именно к искажению восприятия сделанного выбора. Речь идет о субъективном преувеличении достоинств выбора в сравнении с его завуалированными недостатками.

Избежать рисков и недостатков невозможно, но доступна их минимизация, в чем особое место занимает организация. Организация системы управленческого учета – это эффективный проект результативного формирования и обслуживания информационно-аналитической системы бизнеса. В теории для управленческого учета предложены разные концепции, которые касаются прежде всего развития его управленческой функции. Тем не менее, в практике доминирует традиционная методика управленческого учета, что объясняется ее всесторонней проработкой и наличием положительных результатов реализации. Предложен новый взгляд на организацию информационного обеспечения системы управленческого учета, в котором акцент сделан на характерные особенности мышления специалистов, ответственных за принятие управленческих решений. Выделена зависимость системы управления от системы когнитивных искажений, связанных с принятием решений.

Таким образом, организация системы управленческого учета с ориентацией на психологические аспекты в принятии решений имеет актуальность и важна для дальнейшего развития бухгалтерской науки.

Библиографические ссылки

1. Бочуля Т. В. Экономическая продуктивность учетно-аналитической информации // Финансы и бизнес. 2013. № 4. С. 132–140.
2. Золотарева Г. И., Федоренко И. В. Метод учета затрат в инновационных предприятиях космической отрасли // Вестник СибГАУ. 2013. № 1.
3. Филько С. В., Филько И. В. Анализ подходов к содержанию контроллинга // Вестник Красноярского государственного аграрного университета. 2014. № 4. С. 72–77.
4. Филько С. В., Филько И. В. Формирование концепции контроллинга инноваций на промышленных предприятиях // Управленческий учет. 2014. № 4. С. 63–71.

© Вольф Д. А., 2014

В. А. Гальцова

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

ВЛИЯНИЕ ОТРАСЛЕВЫХ ОСОБЕННОСТЕЙ НА ОЦЕНКУ КРЕДИТОСПОСОБНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ МАШИНОСТРОИТЕЛЬНОГО КОМПЛЕКСА

Основная цель коммерческого банка при оценке кредитоспособности – поиск таких качеств потенциального заемщика, которые могли бы указать на слабые стороны его деятельности, способные, в свою очередь, стать причиной невозврата кредитных средств. При оценке кредитоспособности предприятий-заемщиков необходимо уделять особое внимание отраслевым особенностям.

Ключевые слова: кредитоспособность, отрасль, промышленность.

V. A. Galcova

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

INFLUENCE OF INDUSTRY-SPECIFIC FEATURES TO SOLVENCY ESTIMATE OF MACHINE-BUILDING INDUSTRY ENTERPRISES

The main purpose of commercial bank at the solvency estimate is a search of value qualities of the potential borrower which could indicate to weaknesses of company's activity. Because they are capable to become the reason of a non-return credit. It is necessary to pay special attention to the industry-specific features at the solvency estimate of the company-borrowers.

Keywords: solvency, branch, industry.

В соответствии с рекомендациями Базеля II (документ комитета по банковскому надзору «Международная конвергенция измерения капитала и стандартов капитала: новые подходы») анализ кредитоспособности предприятия-заемщика должен учитывать всю необходимую информацию о его деятельности, включая отраслевые особенности. Главной целью соглашения Базеля II является повышение качества управления рисками в банковском деле, что, в свою очередь, должно укрепить стабильность финансовой системы в целом. Вероятность банкротства предприятия тоже зависит от отрасли. Например, промышленные предприятия для коммерческих банков характеризуются долгосрочностью отношений в перспективе, а, значит, и более длинными займами, чем торговые предприятия. Это объясняется тем, что промышленные предприятия являются в основном более крупными и капиталоемкими по сравнению с торговыми предприятиями, которые имеют высокую вероятность дефолта [1].

Поскольку главной ценностью взаимоотношений между кредитными учреждениями и их заемщиками является взаимовыгодное партнерство, что непосредственно связано с кредитоспособностью предприятий, коммерческие банки обязаны проводить анализ ключевых особенностей деятельности потенциального заемщика и выявлять возможные риски сотрудничества с данным предприятием. Неплатежеспособная

и некредитоспособная компания не будет привлекательна как партнер не только для банка, но и для поставщиков и инвесторов.

Очевидно, что в процессе оценки кредитоспособности потенциальных предприятий-заемщиков необходимо уделять особое внимание ключевым параметрам, влияющим на деятельность той или иной организации. Одним из таких параметров является отрасль, к которой принадлежит компания. Анализ направления деятельности отрасли позволяет предсказывать риски изменения внешней среды предприятия, которые могут существенным образом повлиять на доходность или прибыльность компании, на качество ее активов и, что немаловажно, на способность выполнить обязательства перед кредиторами. Данные риски существуют во всех отраслях экономики, и ни одна компания не в силах их избежать [2].

Предприятия машиностроительной отрасли во многом являются индикатором развития экономики страны, так как от успешности их деятельности во многом зависит направление ее развития, реализация достижений научно-технического прогресса, обеспечение комплексной механизации и автоматизации производства, снабжение предприятий различных отраслей новой техникой, удовлетворение населения современными потребительскими товарами. Зачастую такие предприятия являются монополистами в отдельных городах и регионах, что дает им преимущество при анализе кредитоспособности коммерческими банками в отраслевом и региональном аспектах.

Риски кредитоспособности потенциальных предприятий-заемщиков, связанные с отраслевой спецификой предприятия, включают в себя:

- риски рынка товаров и услуг: риски, зависящие от спроса (с его динамикой и цикличностью), связанные с особенностями ценообразования, характером конкуренции на рынке и др.;

- риски в процессе производства: продолжительность производственного цикла, внедрение инновационных технологий, текучесть высококвалифицированных кадров, капиталоемкость и др. [1].

При проведении оценки кредитоспособности предприятия-заемщика необходимо проводить анализ положения данного предприятия в отрасли. Для этого следует начинать с оценки рынка и особенностей конкуренции. Здесь важно определить географические границы рынка: местный, региональный, национальный, международный, глобальный. От масштаба рынка зависит диверсифицированность потребителей, а от нее, в свою очередь, зависит стабильность выручки предприятия. Чем больше диверсифицированы потребители, тем больше и стабильнее выручка, тем устойчивее положение предприятия. В каждой отрасли по-разному оценивается и движение финансовых потоков.

При определении устойчивости финансовых потоков предприятия-заемщика целесообразно оценить характер спроса: зависит ли он от сезонных и циклических колебаний. Чем шире амплитуда колебания спроса, тем выше риск. Если предприятие принадлежит к тем отраслям, для которых характерно сильное колебание спроса, нужно определить, каким образом компания препятствует этим колебаниям. Устойчивая динамика спроса обычно определяется стадией жизненного цикла продукции и технологией производства. Необходимость определять динамику спроса обусловлена тем, что от нее зависит способность предприятия генерировать прибыль и денежный поток на том уровне, который будет достаточным для своевременного выполнения финансовых обязательств [2, с. 49].

При оценке кредитоспособности потенциальных заемщиков необходимо принимать во внимание отраслевые особенности деятельности предприятий промышленного комплекса.

Поскольку деятельность промышленных компаний связана с долгосрочными перспективами, рассчитанными на получение прибыли в более долгий срок, чем предприятий сферы торговли, коммерческим банкам необходимо использовать поправочный коэффициент, отражающий отраслевую специфику для получения реальных результатов анализа кредитоспособности именно промышленных предприятий.

Показатели отраслевой специфики делятся на количественные и качественные. Например, к количественным показателям можно отнести финансовые коэффициенты: текущей ликвидности, рентабельности, оборачиваемости и др., а к качественным показателям относят уровень конкурентоспособности предприятия внутри отрасли и направления развития отрасли.

Основные качественные показатели специфики отрасли для оценки кредитоспособности заемщика приведены в табл. 1 [3].

Таблица 1

Показатели отраслевой специфики для оценки кредитоспособности заемщика

Показатели	Критерии оценки	Содержание показателей для оценки кредитоспособности коммерческим банком
Динамика развития отрасли	Анализируется динамика развития отрасли на основе отраслевых статистических данных и данных региональных департаментов	Определяется путем сопоставления и анализа ряда статистических показателей, характеризующих развитие отрасли за определенный период
Перспективы развития отрасли	Используются сценарии развития отрасли (пессимистический и оптимистический)	Строится (используется) прогноз развития отрасли на основе анализа динамики ее развития
Потребность рынка отрасли в подобного рода продукции (работах, услугах)	Анализируются ассортимент, спрос и предложение продукции по отраслям с помощью: а) оценки выполнения плана по ассортименту; б) оценки уровня цен по отрасли; в) оценки показателей влияния качества продукта на его среднюю цену, таких как удельный вес новой продукции в общем объеме выпуска продукции; удельный вес сертифицированной продукции в общем объеме выпуска продукции; удельный вес продукции, соответствующей мировым стандартам, в общем объеме выпуска продукции. Анализ конкурентоспособности проводится с помощью интегрального показателя на основе весовых коэффициентов	Определяется путем изучения ассортимента продукции и спроса на нее на основе представленных заемщиком данных о предприятии: а) рассчитывается как отношение общего объема готовой продукции, зачтенного в выполнение плана по ассортименту, к общему объему плановой готовой продукции; позволяет оценить качество произведенной продукции; б) анализируется конкурентоспособность продукции, показывающая способность «выживания» и реализации товара, а также спрос на товар предприятия

В процессе анализа количественных параметров целесообразно сравнить полученные фактические показатели финансовых коэффициентов с определенными нормативными значениями. В свою очередь, нормативные значения могут колебаться, что приводит к затруднениям при оценке заемщиков банками. Колебания значений коэффициентов связаны со многими факторами: начиная с внутренних, например внедрения новых технологий производства, и заканчивая внешними, например такими, как текущее состояние экономики (табл. 2).

Таблица 2

Оптимальные значения коэффициентов с разделением по видам заемщиков

Коэффициент	Предприятия пищевой и перерабатывающей промышленности	Посреднические предприятия, предприятия оптовой и розничной торговли	Предприятия машиностроительного комплекса
Коэффициент финансовой независимости (К1)	$\geq 0,5$	$\geq 0,3$	$\geq 0,5$
Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами (К2)	$\geq 0,3$	$\geq 0,2$	$\geq 0,3$
Коэффициент текущей ликвидности (К3)	$\geq 1,8$	$\geq 1,3$	$\geq 1,8$
Коэффициент абсолютной ликвидности (К4)	$\geq 0,05$	$\geq 0,05$	$\geq 0,05$
Коэффициент срочной ликвидности (К5)	$\geq 0,5$	$\geq 0,5$	$\geq 0,5$
Оборачиваемость товарно-материальных запасов (дней) (К6)	От 45 до 80	От 20 до 45	От 20 до 45
Оборачиваемость дебиторской задолженности (дней) (К7)	До 45	До 30	До 30
Оборачиваемость кредиторской задолженности (дней) (К8)	До 45	До 30	До 30
Оборачиваемость оборотных активов (К9)	Более 3	Более 3	Более 3
Рентабельность продукции (продаж) (К10)	Более 0,05	Более 0,05	Более 0,05
Рентабельность реализации продукции или норма чистой прибыли (К11)	Более 0,01	Более 0,01	Более 0,01

Таким образом, для эффективной оценки кредитоспособности промышленных предприятий необходимо использовать комплексный подход, учитывающий не только результаты анализа отчетности предприятия, качества его управления, но и специфику отрасли, к которой относится данное предприятие

Библиографические ссылки

1. Синки Дж. Финансовый менеджмент в коммерческом банке и в индустрии финансовых услуг. М. : Альпина Бизнес Букс, 2013.
2. Васина Н. В. Моделирование финансового состояния промышленных организаций при оценке их кредитоспособности : монография. Омск : Изд-во НОУВПО ОмГА, 2013.
3. Аболюцкая В. В., Аристархов А. А. Повышение эффективности оценки кредитоспособности предприятий малого бизнеса в коммерческом банке // Банковское дело. 2013. № 4.

© Гальцова В. А., 2014

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

ПОСЛЕДСТВИЯ ПРЕДОСТАВЛЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ МАЛОМУ БИЗНЕСУ

Рассмотрены специальные налоговые режимы и льготы, применяемые субъектами малого предпринимательства в Российской Федерации. Проанализированы изменения в налоговом законодательстве по отношению к специальным режимам налогообложения и последствия их применения. Авторами проведена оценка налогообложения малого предпринимательства с точки зрения ее использования в будущем и собираемости налоговых поступлений в доходную часть бюджетной системы государства.

Ключевые слова: малый бизнес, специальный налоговый режим, налоговый инструментарий, налоговые льготы.

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

CONSEQUENCES OF TAX AVOIDANCE TO SMALL BUSINESSES

The article is described the special tax regimes and incentives used by small businesses in the Russian Federation. Analyzed the changes in the tax law with respect to special tax regimes and their implications. The authors evaluated the taxation of small businesses in terms of its future use and collection of tax revenue in the revenue part of the budget system of the state.

Keywords: small business, special tax regime, tax tools, tax incentives.

На сегодняшний день одной из составляющих частей системы налогообложения в государстве является предоставление льгот по отдельным видам налогов, сборов. Под налоговыми льготами, обычно понимают снижение налоговых ставок или сокращение налоговой базы, уменьшающие величину налоговых обязательств экономических субъектов. Налоговые льготы призваны стимулировать экономику, в частности, малый бизнес.

Малый бизнес в теме исследования был выбран потому, что, во-первых, это, безусловно, важный сегмент экономики. Во-вторых, субъекты малого предпринимательства подвергаются существенному воздействию кризисных процессов мировой экономики и испытывают значительное административное давление на местах. Исходя из выше изложенного, целью работы является изучение последствий предоставления налоговых льгот малому бизнесу.

В отношении исследуемой темы поставлены следующие задачи:

1. Исследование экономической сущности, порядка и условия предоставления налоговых льгот малому бизнесу.
2. Рассмотрение нововведений в сфере налогообложения малого бизнеса.
3. Количественная оценка поступления налогов от малого бизнеса.

Проблематика системы налогообложения малого предпринимательства достаточно многогранна. В условиях российской экономики вопросы применения и совершенствования специальных налоговых режимов и льгот являются весьма актуальными, так

как одним из основных финансовых регуляторов развития малого бизнеса выступает налоговый инструментарий.

В настоящее время действуют следующие налоговые льготы для малых предприятий: субъекты малого предпринимательства уплачивают налоги по итогам работы за квартал, без уплаты авансовых платежей (п. 1 ст. 285 НК РФ; ст. 286 НК РФ) [1]; малые предприятия, занятые в сфере производства товаров народного потребления, строительстве и некоторых других, не уплачивают налог на прибыль в первые два года работы [2; 5]; также субъекты малого предпринимательства вправе применять ускоренную амортизацию основных производственных фондов [3; 4].

Второе направление включает переход на упрощенную систему и патентную систему налогообложения, а также на единый налог на вмененный доход. Специальные режимы налогообложения пользуются популярностью среди представителей малого бизнеса. Предприятия, работающие на УСН, едином налоге на вмененный доход, освобождаются от уплаты налога на прибыль, НДС и налога на имущество организаций. Но с 1 января 2015 года будет отменена льгота по неуплате налога на имущество организаций исходя из кадастровой (рыночной) стоимости при использовании ЕНВД и УСН. По мнению экспертов «ОПОРА России», закон ухудшает положение малого бизнеса. В организации подсчитали, что из-за поправок малое и среднее предпринимательство дополнительно потеряет около 200 млрд руб. [1; 2]. По сравнению с 2013 годом, это увеличит их налоговые отчисления более чем на 100 %. Увеличенное налоговое бремя отразится на конечном потребителе, которому придется платить больше из-за повышения цен на продукцию. В связи с этим привлекательность отечественного бизнеса снизится. Во избежание такого эффекта Минфин согласен частично освободить малый бизнес от данного налога.

К тому же губернаторы обратились в правительство с предложениями о повышении собираемости налогов с малого бизнеса. Регионы «жаловались», что достаточно крупные компании, прежде всего торговые, дробятся ради получения льготных налоговых режимов. Сейчас на упрощенную систему налогообложения (уплата 6 % с доходов с освобождением от налога на прибыль или НДС), от налога на имущество и НДС) имеют право перейти организации и индивидуальные предприниматели с доходами не более 60 млн руб. в год (с учетом дефлятора 2015 года – 64 млн руб.), с остаточной стоимостью основных средств до 100 млн руб. (с учетом дефлятора 2015 года – 106 млн руб.) и средней численностью работников не более ста человек. Законодательство предлагает предоставить регионам право уменьшать эти пороги не более чем в десять раз, для трех групп «упрощенцев»: работающих в сфере оптовой и розничной торговли, оказывающих услуги общественного питания и осуществляющих операции с недвижимым имуществом (включая его сдачу в аренду). Для плательщиков патентов законопроектом предложено аналогичное снижение порога. Данные ФНС России показывают, что ряды «упрощенцев» значительно поредеют, если регионы станут снижать порог по выручке более чем в шесть раз.

С 2015 года для впервые зарегистрированных ИП можно будет ввести нулевую ставку. Так называемые каникулы для малого бизнеса будут существовать в двух налоговых режимах: упрощенной и патентной системах налогообложения. У предпринимателей в свою очередь появится дополнительная обязанность: отчитываться в налоговую службу по определенной форме, которая поможет ФНС России отслеживать эффективность предоставленной льготы. Данная льгота будет действовать с 2015 по 2020 годы. При этом регионы сами будут устанавливать ограничения, за нарушение которых тот или иной предприниматель может лишиться права на налоговые льготы. Все детали таких каникул будут отданы на усмотрение регионов. Налоговые каникулы в будущем принесут свои плюсы: если дать новичкам встать на ноги, то через пару лет бюджетные поступления от них увеличатся в 5–7 раз. Да и самих предпринимателей станет больше, появится стимул начать новое дело [7].

Налоговая льгота является эффективно действующим механизмом побуждения субъектов хозяйствования к инвестированию прибыли в развитие собственной производственной базы, внедрению новых технологий, что, в свою очередь, ведет к увеличению налоговой базы и поступлений налога на прибыль в бюджет в будущем (рис. 1).

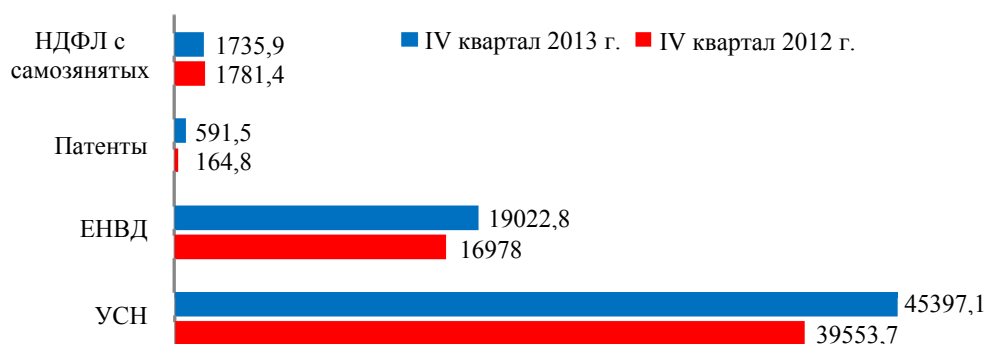


Рис. 1. Динамика поступления налогов от малого бизнеса в консолидированный бюджет РФ на 01.12.2013, млн руб. [8]

По данным Федерального казначейства поступления налогов от малого бизнеса в бюджет РФ в совокупности увеличились. Больше всего средств поступило от упрощенной системы налогообложения (45 397,1 млн руб.), что, по сравнению с предыдущим годом, больше на 5 843,4 млн руб., или на 14,8 %. Поступления по ЕНВД увеличились на 2 044,8 млн руб. (или на 12 %). Также существенно выросли поступления по патентной системе – на 426,7 млн руб., что почти в 4 раза превышает значение предыдущего года.

Однако поступления в бюджет от специальных режимов занимают наименьший удельный вес в структуре поступлений налогов и сборов в бюджет РФ. По состоянию на 01.12.2013 структура доходов консолидированного бюджета РФ имеет следующий вид (рис. 2).

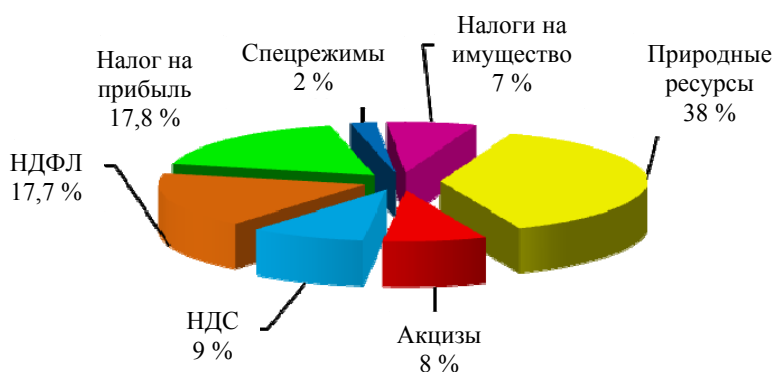


Рис. 2. Структура поступления налогов и сборов в консолидированный бюджет РФ по состоянию на 01.12.2013 [8]

Таким образом, в настоящее время наблюдается положительная тенденция – увеличиваются поступления в бюджет от малого бизнеса, но в 2015 году, в связи с реформированием налоговой системы в части специальных режимов налогообложения, ситуация может предстать в другом свете. За счет уплаты налога на имущество по кадастровой стоимости поступления вырастут, но при этом введение «налоговых каникул» приведет к значительному уменьшению поступлений. Но в будущем это определенно принесет свои плоды, так как у малого бизнеса будет время встать на ноги. В Россий-

ской Федерации должно обеспечиваться дальнейшее реформирование налоговой системы, направленное на повышение её эффективности. Таким образом, помимо увеличения собираемости налогов, эффективная налоговая система должна формировать результаты как для общества в целом, так и для конкретного налогоплательщика.

Библиографические ссылки

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая (по состоянию на 1 февраля 2014 года). Красноярск, 2014. 904 с.
2. О налоге на прибыль предприятий и организаций [Электронный ресурс] : федер. закон от 27.12.1991 г. № 2116-I. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 13.10.2003 № 91н // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. О применении классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы [Электронный ресурс] : письмо Минфина РФ от 29 августа 2002 г. № 04-05-06/34 // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. О льготах по налогу на прибыль малым предприятиям [Электронный ресурс] : письмо МНС РФ от 28.01. 2000 г. № 02-01-16/12. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов [Электронный ресурс] // Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».
7. Дедусенко М. Л., Кузьмина Д. А. Выявление резервов увеличения налоговых поступлений в бюджеты различных уровней // Молодой ученый. 2012. № 10. С. 117–120.
8. Отчет об исполнении консолидированного бюджета Российской Федерации за четвертый квартал 2013 г. [Электронный ресурс] : Федеральное казначейство (офиц. сайт Казначейства России). URL: http://www.roskazna.ru/opendata_old/ (дата обращения: 01.11.2014).
9. Малинина Т. Оценка налоговых льгот и освобождений [Электронный ресурс] : науч. тр. Ин-та эконом. политики им. Е. Т. Гайдара. № 146Р. URL: www.cfin.ru (дата обращения: 4.11.2014).
10. Основные направления налоговой политики РФ на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов // Налоговый вестник. 2010. № 7. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».
11. Малый бизнес сделают еще меньшим [Электронный ресурс] // Электронная газета «Коммерсантъ» 2014. № 183. URL: <http://www.kommersant.ru/doc/2585322> (дата обращения: 30.10.2014).
12. Малому бизнесу вернут налоговые льготы [Электронный ресурс] : интернет-портал «Российской газеты». 2014. URL: <http://www.rg.ru/2014/07/16/nalog-site.html>. (дата обращения: 30.10.14).
13. Информация об итогах работы по сбору налогов и других обязательных платежей по УФНС России по Красноярскому краю за январь-ноябрь 2013 г. [Электронный ресурс] // Федеральная налоговая служба России (офиц. сайт). URL: http://new.nalog.ru/rn24/news/activities_fts/4459882/ (дата обращения: 01.11.2014).

© Гладышева Е. А., Горошко А. С., Мигунова М. И., 2014

Ю. Т. Жаркова

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

АВТОМАТИЗАЦИЯ РАБОТЫ С БУХГАЛТЕРСКИМИ ДОКУМЕНТАМИ ЗА СЧЕТ СИСТЕМЫ ЭЛЕКТРОННОГО ДОКУМЕНТООБОРОТА

Раскрывается понятие документооборота, рассматриваются способы решения проблем работы с документами. Обозначаются преимущества электронного документооборота перед ручной работой с документами, а также некоторые недостатки в использовании.

Ключевые слова: документ, электронный документооборот, система

Y. T. Zharkova

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

AUTOMATION OF ACCOUNTING DOCUMENTS OWING TO ELECTRONIC SYSTEM OF DOCUMENT FLOW (ESDF)

In this article is exposed the determination of document flow, considered the ways of problem solutions of work with documents. It was designated the advantages of electronic document flow compared to handwork document flow and also some shortcomings of using.

Keywords: document, electronic document flow, system.

Бухгалтерские и финансовые документы являются основой всех рабочих процессов предприятия. Первичная документация занимает большую долю документооборота. Поэтому нет ничего удивительного в том, что компании пытаются совершенствовать, оптимизировать рабочие процессы, связанные с финансовой документацией, сократить материальные и временные затраты на участке документооборота, исключить человеческий фактор. Есть несколько способов добиться нужного результата. Наиболее эффективный – автоматизация работы с помощью внедрения системы электронного документооборота (СЭД) [2].

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].

Постоянное увеличение объема накапливаемых в организации документов (приказов, писем, договоров, служебных записок, инструкций и т. д.) приводит к увеличению объема трудно решаемых задач: поиск документов; поддержание их в актуальном состоянии, обеспечение режима конфиденциальности и сохранности документов, трата рабочего времени на поиск нужного документа, создание нескольких копий одного и того же документа. Потери или отсутствие документов и не вовремя сданная отчетность приводит к проблемам при налоговых проверках. А это грозит предприятию немалыми штрафами и повторными проверками. В результате возникает ситуация информационной недостаточности, управленческие решения принимаются не оперативно, а управленческие затраты на документооборот увеличиваются. Все это негативно сказывается на эффективности работы организации в целом.

Как решить проблемы работы с документами?

1. Нанять дополнительных сотрудников.

Можно расширить штат и организовать специализированный отдел, который будет заниматься только документооборотом и нести за него ответственность. Конечно, это повысит качество работы. Но такой метод больше подходит для решения каких-то отдельных проблем, комплексно он не поможет. И у такого метода есть ряд существенных недостатков. Во-первых, найти компетентных сотрудников — это сама по себе большая проблема. Во-вторых, надо будет вносить изменения в организационную структуру и штатное расписание предприятия. В-третьих, компания понесет дополнительные затраты (рост фонда оплаты труда, оборудование новых рабочих мест) [2].

2. Передать документооборот на аутсорсинг.

Можно передать эти функции в стороннюю организацию и возложить на нее ответственность за сбор и полноту информации, ее обработку, правильное архивирование и хранение документов. Но здесь также есть недостатки и узкие места. Стоимость услуг подобных организаций может быть выше себестоимости работ ваших собственных специалистов. Вы не сможете полноценно контролировать работу аутсорсинговых компаний. Нет 100%-ной гарантии конфиденциальности (того, что не произойдет утечка важной коммерческой информации) [2].

3. Автоматизировать систему документооборота.

Компромиссное и верное решение: использовать потенциал своих сотрудников и дополнительно нанять стороннего разработчика для внедрения автоматизированной системы электронного документооборота – СЭД. Автоматизация любых рабочих процессов на предприятии всегда оправдывает себя. Не будет исключением и автоматизация учета, обработки, хранения документов. СЭД оптимизирует, совершенствует все рабочие процессы, связанные с бухгалтерскими, финансовыми и прочими бумагами, и делает работу всего предприятия более эффективной [2].

При внедрении СЭД важно понимать, что ее основное назначение не в экономии расходных материалов, а в организации современной и качественной структуры управления, контроля и анализа хозяйственной деятельности компании [3].

Первое преимущество СЭД. Быстрый доступ к определенной категории документов.

Первое и главное преимущество электронного документооборота – быстрый, практически мгновенный доступ определенной категории сотрудников к обусловленной некоторыми ограничительными рамками информации. Пользователь может быстро и легко найти только те документы, к которым у него есть персональный доступ [1].

Второе преимущество СЭД. Всеобъемлющий контроль над документооборотом.

Любой документ, заведенный в электронный документооборот, получает свою историю. Все операции с ним, все сотрудники, работающие с этим документом, протоколируются в специальных регистрах и хранятся там сколь угодно долго. Теперь руководителю доступен действенный контроль над документооборотом и нерадивыми сотрудниками, изображающими подчас бурную деятельность [1].

Третье преимущество СЭД. Исключение неумышленных ошибок.

Практическое исключение из рабочего процесса так называемого «человеческого фактора». В отличие от бумажного документооборота исключаются случаи неумышленной пропажи документов или их размещения в неподходящих местах. При этом экономится огромное количество времени в масштабе предприятия при поиске нужного документа [1].

Четвертое преимущество СЭД. Общий доступ к базе данных и совместная обработка документов.

Автоматизация документооборота дает возможность организовать только одну базу данных, в которой будут находиться все документы, необходимые для функцио-

нирования предприятия. Кроме того, это позволит работать с одним документом нескольким сотрудникам одновременно, что значительно сокращает временные затраты на его обработку [1].

Пятое преимущество СЭД. Сокращение финансовых затрат.

Предприятие тратит очень много денег на печать документов. После внедрения СЭД необходимость печатать так много документов пропадает. В результате компания экономит на этом большие средства. Экономия произойдет и за счет ускорения процессов автоматического документооборота, повышения его производительности, снижения средней стоимости обработки одного документа [2].

Шестое преимущество СЭД. Организация безопасной мобильной работы сотрудников с документами.

СЭД позволяет организовать работу с документами через корпоративную сеть или через глобальную сеть Интернет без потери безопасности. Защищенный электронный документооборот – реальная возможность сегодняшнего дня. При этом можно легко внедрить удаленный режим работы для сотрудников [1].

Седьмое преимущество СЭД. Ограничение доступа к некоторым документам.

В электронном архиве предприятия легко можно разграничить права доступа к определенным копиям. Это может уберечь от кражи, утечки информации и нежелательной утери бухгалтерских документов [2].

Восьмое преимущество СЭД. Интеграция с офисными программами.

СЭД система построена по модульному принципу. Таким образом, можно легко встраивать в систему новые блоки с такими нужными функциями, например, как электронная почта, сканирование, электронные факсы и т. д. Офисные программы также легко интегрируются в СЭД [1].

Данные западных консалтинговых фирм представлены в таблице [4].

Данные западных консалтинговых фирм

Работа с бумажными документами	Работа с электронными документами
Около 15 % всех документов безвозвратно теряется	Рост производительности труда сотрудников составляет 25–50 %
До 30 % рабочего времени сотрудников затрачивается на поиски необходимых материалов	Время обработки одного документа уменьшается более чем на 75 %
Для каждого документа создается в среднем 19 его копий	Время создания нового документа сокращается на 20–30 % (благодаря скорости поиска и наличию прототипов)
Размножение документов и карточек, транспортировка и передача их исполнителям	Рассылка необходимого числа электронных версий документов по электронной почте, либо по компьютерной сети
Ручной поиск документов и сбор сведений об их исполнении в разрозненных картотеках различных подразделений	Поиск документов в электронном архиве
Ручная регистрация факта передачи документов и резолюций должностному лицу, которая часто не выполняется ввиду халатности сотрудников	Регистрация фактов пересылки и получения документов и резолюций по электронной почте, либо по компьютерной сети

Следует отметить, что электронный документооборот имеет и свои недостатки. Существенным минусом системы электронного документооборота является проблема сохранности документов. Ведь в любой момент в компьютер может проникнуть вирус, не сработает система сохранения документов. Проблему можно решить созданием системы резервирования.

Одним из минусов системы электронного документооборота являются кадры, или персонал, который занят в системе. В процессе автоматизации документооборота,

возможно, не удастся избежать стрессов среди сотрудников, привыкших к ручному труду и обладающих недостаточными знаниями об электронном документообороте [1].

В системе электронного документооборота особенно важен грамотный ввод данных. Человеческий фактор здесь особенно важен, ведь от качественной работы квалифицированного персонала будет зависеть дальнейшее бесперебойное функционирование системы.

Система электронного документооборота позволяет быстро и удобно хранить, обрабатывать и передавать документы внутри организации и за ее пределами. Система электронного документооборота имеет свои преимущества и значительно упрощает оборот документов в крупной организации с разветвленной структурой подразделений. Недостатки электронного документооборота решаемы, поэтому современная система электронного документооборота является необходимым условием для перехода на качественно новый уровень управления бизнес-процессами организации.

Библиографические ссылки

1. Кадникова Н. Электронный документооборот: преимущества и недостатки // Кадровик. 2014. № 1. С. 179–181.
2. Автоматизация работы с бухгалтерскими документами [Электронный ресурс]. URL: <http://efsol.ru/articles/accounting-docflow.html> (дата обращения: 02.11.2014).
3. Преимущества системы электронного документооборота [Электронный ресурс]. URL: <http://www.mdi.ru/articles/el-docs/managment-buisness-processes/preimuschestva-sistemy-elektronnogo-dokumentoorota> (дата обращения: 02.11.2014).
4. Электронный документооборот [Электронный ресурс]. URL: <http://y-center.ru/index.php/component/content/article/48> (дата обращения: 03.11.2014).

© Жаркова Ю. Т., 2014

ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ В СОВРЕМЕННОМ УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ

Рассмотрены основные современные методы управленческого учета, их недостатки при организации управленческого учета на предприятиях, сделаны выводы о возможности применения зарубежного опыта при организации систем управленческого учета.

Ключевые слова: управленческий учет, таргет-костинг, кайзен-костинг, точно в срок, функциональная калькуляция, методы управленческого учета.

P. A. Zheltkevich

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

FOREIGN EXPERIENCE IN MODERN MANAGEMENT ACCOUNTING

The article is considered the modern methods of management accounting, their disadvantages in organization of the management accounting system and it was concluded about possibility of using a foreign experience in organization of management accounting systems.

Keywords: management accounting, target costing, kaizen costing, just-in-time, activity-based costing, methods of management accounting.

Повышение производительности труда промышленных предприятий и вместе с этим эффективности их работы является одним из основных резервов роста российской экономики. Для реализации всего потенциала предприятия необходимо максимально повысить качество управления и в связи с этим актуальной является проблема организации эффективной системы управленческого учета.

В силу исторических причин управленческий учет как категория пришел в нашу страну извне в середине XX века из зарубежной научной литературы, но в то время немногие его методики могли найти применение в отечественной практике. На текущий момент ситуация в российском учете совершенно иная, и трудам зарубежных авторов уделяется гораздо больше внимания.

Понятие управленческого учета дано в положении Института управленческого учета США. Согласно положению SMA 1A, под управленческим учетом понимается процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и предоставления финансовой информации, используемой менеджментом в планировании, оценке и управлении организацией для обеспечения оптимального использования ее ресурсов и полноты их учета [3].

В. Э. Керимов относит к управленческому учету такие методы, как стандарт-кост, директ-костинг, точно в срок (Just-in-time, JIT), функциональный учет затрат (Activity-based costing, ABC), таргет-костинг [2].

Р. Н. Сунгатуллина и В. В. Загарских в дополнение к перечисленным методам рассматривают следующие:

- теория ограничений (Theory of Constraints, TOC);
- всеобщее управление качеством (Total Quality Management, TQM);
- управление на основе операций (Activity-based management, ABM);
- система непрерывного совершенствования (кайзен-костинг);
- калькуляция на базе жизненного цикла (Lifecycle costing, LCC);
- стратегическое управление затратами (Supply Chain Management, SCM);
- сбалансированная система показателей (Balanced Scorecard, BSC) [6].

В отечественной практике управленческого учета уже длительное время находят применение системы стандарт-кост и директ-костинг, используемые на Западе с 30-х годов XX века, однако в настоящий момент в качестве элементов систем управленческого учета на современных промышленных предприятиях целесообразно рассматривать новейшие методы, позволяющие руководству предприятия действовать более эффективно. В связи с этим практический интерес представляют методы управленческого учета, разработанные в конце XX – начале XXI веков. К одному из таких методов относится таргет-костинг.

Впервые современную формулировку таргет-костинг употребил Тоширо Хиромото, опубликовавший в 1988 году статью, посвященную достижениям японского управленческого учета. Ранее термин «таргет-костинг» в англоязычных деловых и профессиональных изданиях не употреблялся [2].

Метод таргет-костинг представляет собой целостную концепцию управления, поддерживающую стратегию снижения затрат и реализующую функции планирования производства новых продуктов, превентивного контроля издержек и калькулирования целевой себестоимости в соответствии с рыночными реалиями [2].

Этот метод рассматривает любое изделие как набор функций, при этом основной упор делается на изучении функционального набора проектируемого изделия и анализа соотношения важность/цена по каждому параметру изделия [2].

В соответствии с этой концепцией, целевая себестоимость изделия (услуги) определяется путем вычитания прибыли, которую хочет получить фирма из ожидаемой рыночной цены. Все участники производственного процесса трудятся над тем, чтобы спроектировать и изготовить изделие, соответствующее целевой себестоимости [2].

Метод таргет-костинг уже много лет используется на производственных предприятиях, особенно в инновационных отраслях, где постоянно разрабатываются новые модели и виды продукции. Около 80 % крупных японских компаний, а также значительная часть известных американских и европейских компаний, добивающиеся высокого качества и рентабельности своей продукции, используют метод таргет-костинг [2].

Также одним из современных методов управленческого учета является JIT (just-in-time, т. е. точно в срок), разработанный в компании «Тойота» в середине 70-х годов XX века. Данный метод успешно применяется во многих промышленно развитых странах [2].

Подход JIT включает стремление добиваться непрерывного совершенствования на всех этапах функционирования применяемой системы, включая проектирование и производство. Целями систем с использованием JIT является производство требуемого числа продукции при заданном качестве и в заданном количестве в максимально точное время, когда они необходимы. В частности, JIT стремится обеспечить достижение следующих целей:

- устранение видов деятельности, не добавляющих ценности;
- обеспечение нулевых товарно-материальных запасов;
- обеспечение нулевых дефектов;
- доведение размера партии до единицы;
- обеспечение нулевого числа поломок;
- обеспечение 100%-й своевременности обслуживания.

Указанные выше цели представляют абсолютный уровень и на практике, как правило, вряд ли могут быть достигнуты, однако по своей сути они являются целевыми и создают атмосферу непрерывных улучшений и совершенствования [1].

Современные системы управленческого учета уделяют много внимания информации, касающейся надежности поставщиков, времени наладки оборудования, общему времени производства, доле своевременных поставок и доле бракованной продукции. Все эти показатели важны для обеспечения внедрения философии производства типа точно в срок. Управленческий учет должен работать на эту философию, выявляя любые задержки, ошибки и отходы и сообщая о них лицам, принимающим решения [1].

Помимо целевой калькуляции в японских организациях широко используется калькуляция затрат типа кайзен как механизм для снижения расходов и управления затратами. «Кайзен» – японский термин, отражающий внесение улучшений в процесс в первую очередь небольшими порциями, а не за счет крупных инноваций. Основное отличие между целевой калькуляцией себестоимости и калькуляцией типа кайзен заключается в том, что они применяются на разных этапах жизненного цикла продукции: целевая калькуляция используется главным образом на этапе проектирования, а калькуляция кайзен – на этапе производства. Калькуляция кайзен уделяет основное внимание производственным процессам, а снижение расходов обеспечивается через повышение эффективности этих процессов. Целью калькуляции кайзен является сокращение расходов на детали и продукты на предписанную величину [1].

Основной характеристикой калькуляции кайзен является то, что работники становятся ответственными за улучшение процессов и снижение расходов. Однако этот процесс не сопровождается набором заранее заданных приемов или процедур [1].

Для описания применения функциональной калькуляции себестоимости в рамках всестороннего управления затратами используются термины «функциональный менеджмент» (activity-based management (ABM)), или «менеджмент на основе функциональных затрат» (activity-based costing (ABC)) [1].

Система учёта затрат и исчисления себестоимости Activity Based Costing (ABC), широко применяемая на Западе, была разработана в конце 80-х годов XX века американскими учёными Ричардом Купером (Richard Cowper) и Робертом Капланом [5].

В широком смысле суть системы Activity Based Costing («Операционно-ориентированная система учёта затрат и исчисления себестоимости») заключается в том, что предприятие рассматривается как набор рабочих операций, в процессе осуществления которых необходимо затрачивать ресурсы. Кроме того, система ABC изучает зависимость между затратами, понесенными в ходе финансово-хозяйственной деятельности предприятия, и различными производственными процессами [5].

Косвенные затраты в системе ABC распределяются не пропорционально какой-либо определённой базе (как в традиционных системах), а с помощью индекса-распределителя (cost-driver). Процесс учета затрат и исчисления себестоимости проходит в 3 этапа: распределение затрат на ресурсы, перенос стоимости ресурсов на операции, перенос стоимости операций на объекты затрат [5].

Таким образом, при учёте затрат и исчислении себестоимости по системе Activity Based Costing предприятие получает данные о реальной себестоимости выпущенных товаров [5].

Комплексное (всеобщее) управление качеством (TQM, total quality management) – это термин, используемый для описания ситуации, когда все бизнес-функции направлены на обеспечение постоянного повышения качества [1].

В соответствии с этим методом системы управленческого учета помогают организациям решать задачи обеспечения требуемого качества, представляя широкий диапа-

зон отчетов и показателей, мотивирующих менеджеров измерять и оценивать свои усилия по повышению качества [1].

Следующим методом, получившим широкое распространение в последнее десятилетие в зарубежной практике, является теория ограничений (Theory of Constraints), которая была предложена израильским ученым, доктором наук, Эли Голдраттом в 70-х годах XX в. [4].

Сущность использования теории ограничения систем в рамках управленческого учета заключается в том, что деятельность любого хозяйствующего субъекта всегда подвержена ряду ограничений: ограниченности ресурсов, ограничения рынка. При этом ограничения рассматриваются не только как факторы, препятствующие достижению заданных целей, а как параметры, при управлении которыми основная система сможет добиться новых, более высоких результатов. Реализация методологии ТОС основана на определении ограничений деятельности предприятия и выработке оптимальной стратегии использования данных ограничений [4].

В США положения ТОС активно используются как эффективный метод управленческого учета в таких крупных организациях, как: General Motors, United Airlines, Boeing. При этом практика показала, что теория ограничений может применяться в комбинации с другими методами управленческого учета, такими как общий менеджмент качества (Total Quality Management) и метод JIT [4].

В целях определения сфер и возможностей использования различных методов управленческого учета следует провести их сравнение. Цели и задачи современных методов управленческого учета представлены в таблице.

Цели и задачи современных методов управленческого учета

№ п/п	Название	Цель	Задачи
1	Целевое калькулирование («target costing»)	Достичь целевой цены, установленной для продукта при заданном уровне функциональности и качества	Определить целевую цену. Определить целевую маржинальную прибыль и целевую себестоимость. Вычислить фактическую себестоимость продукта. Определить способы снижения фактических затрат до уровня целевых
2	Непрерывное совершенствование («кайзен-костинг»)	Сокращение расходов на детали и продукты на предписанную величину	Определить способы снижения затрат до уровня целевых, задействуя производственный персонал
3	Точно в срок (JIT)	Производство требуемого числа продукции при заданном качестве и в заданном количестве в максимально точное время когда они необходимы	Устранить лишние виды деятельности. Обеспечить нулевые товарно-материальные запасы. Обеспечить нулевые дефекты. Минимизировать размер партии. 100 % своевременное обслуживание
4	Всеобщее управление качеством	Постоянное повышение качества продукции	Мотивация менеджеров: прилагать усилия по повышению качества;
5	Функциональная калькуляция (ABC)	Получить более точные значения себестоимости	Распределить затраты по центрам издержек по видам деятельности. Определить фактор издержек для каждого вида деятельности
6	Теория ограничений (ТОС)	Постоянное повышение эффективности деятельности организации	Установить цель бизнеса. Определить ограничения. Максимально использовать ограничения. Изменить ограничения

Как видно из таблицы, цели и задачи различных методов управленческого учета имеют определенные сходства. В конечном итоге все представленные методы направлены на повышение эффективности работы предприятия в целом либо отдельных направлений деятельности.

Однако при внедрении в отечественных промышленных предприятиях данные методы могут проявить как свои достоинства, так и недостатки.

Например, при использовании целевого калькулирования при разработке новой продукции предприятие может столкнуться с трудностями при снижении затрат как вследствие недостаточной квалификации менеджмента или рабочего персонала, так и вследствие объективных причин, касающихся проведения опытно-конструкторских работ.

В системах, использующих методы, ориентированные на улучшение качества продукции, очень важную роль играют маркетинговые исследования, от которых зависят направления деятельности менеджмента и персонала предприятия в целом. Поэтому при внедрении таких методов, как целевое калькулирование, кайзен-костинг, точно в срок, особое внимание должно уделяться оперативности отдела маркетинга в целях синхронизации его работы с производственным процессом.

Также использование подобных методов может создать некоторый дискомфорт в работе персонала предприятия, который выражается в прессинге менеджмента низшего и среднего звена, производственного персонала. Такие явления могут возникнуть вследствие агрессивного стиля руководства предприятия, поэтому важно наладить подходящую систему сбора информации, которая позволяла бы руководству правильно оценивать возможности предприятия.

Таким образом, необходимо применять новейшие методы управленческого учета, комбинируя их элементы на различных этапах и видах деятельности предприятия и в соответствии с этим, выстраивать систему сбора и обработки информации. Для эффективного использования различных методов управленческого учета менеджмент предприятия несомненно должен иметь высокую квалификацию и значительный опыт управления.

Библиографические ссылки

1. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений : учебник / пер. с англ. М. : Юнити-Дана, 2012. 655 с.
2. Керимов В. Э. Бухгалтерский управленческий учет : учебник. М. : Дашков и К, 2014. 484 с.
3. Аверчев И. Положения по управленческому учету IMA. Определение и цели управленческого учета [Электронный ресурс] // Consulting.ru. URL: http://consulting.ru/art0068_1 (дата обращения: 02.11.2014).
4. Максакова М. Н. Перспективы развития системы бухгалтерского (управленческого) учета в российской теории и практике // Учет и статистика. 2013. № 3. С. 92–104.
5. Новиков И. В. Activity Based Costing как операционно-ориентированная система учёта затрат и исчисления себестоимости // Молодой ученый. 2011. № 11. Т. 1. С. 138–142.
6. Сунгатуллина Р. Н. Международный опыт организации управленческого учета // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 12. С. 17–26.

© Желткевич П. А., 2014

Г. И. Золотарева, В. Н. Кузьмина

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

ФАКТОРЫ, ОКАЗЫВАЮЩИЕ ВЛИЯНИЕ НА СЕБЕСТОИМОСТЬ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УСЛУГ

Группировка и изучение факторов, влияющих на себестоимость образовательных услуг, является одним из необходимых элементов методики планирования и контроля затрат. Описаны факторы, оказывающие влияние на себестоимость образовательных услуг, сделаны предложения по требуемым показателям и базе распределения косвенных затрат для организации контроля.

Ключевые слова: себестоимость, образовательные услуги, затраты.

G. I. Zolotareva, V. N. Kuzmina

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

FACTORS AFFECTING OF EDUCATION SERVICES COST PRICE

Classification and researching of cost influence factors of educational services is one of the essential elements of planning and cost control method. The article is described the cost influence factors of educational services, also it was made the proposals for the required parameters and basis of indirect costs distribution for the control activity.

Keywords: cost price, education services, cost.

Конкурентоспособность образовательной деятельности во многом зависит от предлагаемого качества образования и себестоимости предоставляемых образовательных услуг. Причем между ними существует прямая зависимость.

Качество образования зависит от организации учебного процесса, уровня подготовки профессорско-преподавательского состава, состояния материально-технической базы для реализации образовательной услуги и формирования общекультурных и профессиональных компетенций, возможности студентов реализовать собственные творческие способности и научный потенциал в рамках формирования общекультурных компетенций.

Множество разнообразных факторов оказывают влияние на себестоимость образовательных услуг.

1. Организация учебного процесса:

- объем лекционных, практических и лабораторных занятий, порядок выполнения самостоятельной работы студента;
- объем и порядок организации практик;
- объем и порядок организации итоговой аттестации;
- количество обучаемых групп и порядок организации их обучения.

Реализация данного фактора зависит от выбранной общеобразовательной программы (ООП) и требований Федерального государственного образовательного стандарта высшего профессионального образования (ФГОС ВПО), предъявляемых к организации учебного процесса при проведении обучения:

- специальности (направления обучения);
- формы обучения;
- срока обучения;
- количеству аудиторных (лекционных, практических, лабораторных) часов;
- количеству часов, отводимых на практику;
- количеству часов, отводимых на промежуточную и итоговую аттестацию;
- форме проведения промежуточной и итоговой аттестации;
- требований ФГОС ВПО о процентном соотношении интерактивных форм обучения в рамках образовательного процесса;
- объему, форме и порядку проведения интерактивных форм обучения;
- количеству студентов в учебной группе;
- порядку организации учебного процесса (поток, групповые занятия; индивидуальные занятия).

В рамках отдельного отчетного периода имеет значение также курс обучения, который реализуется согласно ООП в данный момент времени.

Имея информацию о курсах реализуемой ООП, количестве набранных учебных групп и студентов в этих группах, порядке организации учебного процесса в данном периоде времени, можно получить группу показателей для расчета стоимости образовательных услуг. Универсальной единицей измерения таких показателей может служить академический час или зачетная единица (кредит).

2. Уровень подготовки профессорско-преподавательского состава:

- требования ФГОС ВПО о процентном соотношении преподавателей, имеющих ученые степени и ученое звание, приглашенных преподавателей из числа руководящих работников и высококлассных специалистов в рамках выбранной профессии;
- количество, структурное соотношение и квалификация привлекаемых преподавателей;
- утвержденное штатное расписание;
- установленный норматив академических часов (зачетных единиц, кредитов) на одну ставку;
- тарифные ставки, применяемые для оплаты труда преподавательского состава;
- объем, формы и порядок повышения квалификации;
- объем и порядок организации аттестации ППС;
- система стимулирования, организованная в учебном учреждении в целях повышения уровня квалификации ППС.

Реализация данного фактора зависит от требований ФГОС ВПО по процентному соотношению и квалификации привлекаемых преподавателей реализуемых общеобразовательных программ (ООП), утвержденного штатного расписания, тарифных ставок, применяемых для оплаты труда преподавательского состава, установленного норматива академических часов (зачетных единиц, кредитов) на одну ставку.

Имея информацию о количестве академических часов, приходящихся на реализуемую ООП, курс, учебную группу, можно получить дополнительные показатели для расчета стоимости образовательных услуг. Универсальной единицей измерения таких показателей может служить средневзвешенная тарифная ставка (стоимость академического часа) ППС.

3. Состояние материально-технической базы для реализации образовательной услуги и формирования общекультурных и профессиональных компетенций:

- соотношение собственных или арендованных основных средств;
- количество учебных помещений, лабораторий, учебных корпусов их пространственное размещение и удаленность от головного офиса образовательного учреждения;

- уровень материально-технического оснащения учебных помещений, лабораторий, помещений для работы ППС и обслуживающего персонала;
- порядок приобретения и ремонта оргтехники и приобретения и использования расходных материалов;
- требования ФГОС ВПО об использовании специализированного оборудования, программного обеспечения и количестве учебной литературы, приходящейся на одного студента;
- наличие специализированного оборудования и программного обеспечения учебных помещений, лабораторий;
- наличие специализированной учебной литературы;
- количество приобретенной и изданной собственными силами учебной литературы;
- наличие библиотечного комплекса, соответствующего аккредитационным требованиям организации, оказывающей образовательные услуги;
- наличие издательского комплекса;
- наличие условий для проживания, работы, учебы и отдыха студентов и ППС (общежитий, организаций общественного питания, мест проведения культурно-массовых мероприятий и отдыха);
- наличие и количество транспортных средств, используемых в образовательном процессе, для обеспечения жизнедеятельности образовательного учреждения;
- наличие и количество специализированного оборудования и помещений, предназначенных для ремонта и обслуживания транспортных средств.

Реализация данного фактора зависит, с одной стороны, от требований Федерального государственного образовательного стандарта высшего профессионального образования по использованию специализированного оборудования, программного обеспечения и количества учебной литературы, приходящейся на одного студента, с другой стороны – от аккредитационных требований к учебному учреждению по организации образовательных услуг, с третьей стороны – от предлагаемого качественного уровня образовательной услуги.

Затраты на выполнение данных требований достаточно трудно соотнести с реализуемыми ООП, поэтому требуется ввести группу показателей, отражающих косвенные затраты до распределения, относящихся к реализации образовательной деятельности образовательного учреждения в целом.

Для расчета стоимости образовательных услуг в этом случае требуется определить базу распределения, позволяющую наиболее точно и справедливо распределить косвенные расходы по реализуемым ООП, учебным группам и на конкретного студента. Используемый в промышленности принцип распределения косвенных затрат в соответствии с зарплатой основных производственных рабочих здесь не совсем уместен, так как не дает возможности получить истинную стоимость образовательной услуги.

В качестве баз распределения могут быть использованы следующие: получаемые доходы, осуществляемые расходы в рамках реализуемых ООП, количество студентов.

Например, И. В. Федоренко и А. А. Соколовский предлагают распределять косвенные расходы пропорционально сумме прямых затрат ежемесячно. При этом в качестве объектов планирования и калькулирования рекомендуются следующие:

- студенческая группа;
- студент (обучающийся) – расчетным путем, путем деления затрат на группу на количество обучающихся;
- курс обучения (в рамках специальности) – расчетным путем, суммированием затрат по группам;

– форма обучения – расчетным путем, суммированием затрат по группам [1, с. 136].

Т. В. Тимофеева предлагает использовать в качестве базы для распределения косвенных расходов между различными формами обучения (очная, заочная, ускоренная и т. д.) или специальностями обучения три показателя: прямые трудозатраты (заработную плату профессорско-преподавательского состава); количество учащихся на курсе (по специальности, форме обучения); количество аудиторных часов согласно учебному плану. По ее мнению, при таком методе себестоимость исчисляется более точно по каждому конкретному заказу (реализации образовательной программы определенного вида) [2, с. 180].

4. Возможность студентов реализовать собственные творческие способности и научный потенциал в рамках формирования общекультурных компетенций:

- соотношение собственных или арендованных основных средств;
- количество помещений (корпусов), предназначенных для проведения физкультурных, научных, творческих занятий, мест организации культурно-массовых мероприятий, их пространственное размещение и удаленность от головного офиса образовательного учреждения;
- наличие специализированного оборудования и программного обеспечения помещений (корпусов), предназначенных для проведения физкультурных, научных, творческих занятий, мест организации культурно-массовых мероприятий;
- количество и порядок проведения соревнований, конференций, творческих конкурсов, материально-техническое обеспечение данных мероприятий (включая призы);
- количество творческих коллективов, кружков, физкультурных секций, материально-техническое обеспечение их работы;
- количество выездных мероприятий, их материально-техническое обеспечение.

Реализация данного фактора влияет на предлагаемый качественный уровень образовательной услуги.

Затраты на выполнение данных требований также достаточно трудно соотнести с реализуемыми ООП, поэтому требуется ввести дополнительную группу показателей, отражающих косвенные затраты до распределения, относящихся к реализации образовательной деятельности образовательного учреждения в целом.

Для расчета стоимости образовательных услуг в этом случае также требуется определить базу распределения. В этом случае можно использовать ту же базу распределения, что и в отношении затрат на материально-техническое обеспечение образовательных услуг.

5. Организация образовательной деятельности:

- соотношение собственных или арендованных основных средств;
- количество помещений (корпусов), предназначенных для организации образовательной деятельности и вспомогательных подразделений, их пространственное размещение и удаленность от головного офиса образовательного учреждения;
- количество персонала, занятого на обеспечении образовательной деятельности;
- утвержденное штатное расписание;
- тарифные ставки, оклады, применяемые для оплаты труда персонала, занятого на обеспечении образовательной деятельности;
- утвержденные тарифы на коммунальные услуги, энергоресурсы, услуги связи и Интернет;
- объем и порядок предоставления коммунальных услуг, энергоресурсов, услуг связи и Интернет;
- количество объектов, находящихся в стадии строительства, ремонта, модернизации и консервации;

– законодательные требования по организации образовательной деятельности и налогообложении образовательных учреждений.

Реализация данного фактора также влияет на качественный уровень образовательной услуги, так как перераспределяет поступающие финансовые потоки, снижая тем самым объем непосредственного финансирования образовательных услуг.

Затраты на выполнение данных требований также достаточно трудно соотнести с реализуемыми ООП, поэтому требуется ввести еще одну дополнительную группу показателей, отражающих косвенные затраты до распределения, относящихся к организации образовательной деятельности образовательного учреждения в целом.

Для расчета стоимости образовательных услуг в этом случае также требуется определить базу распределения, при этом также можно использовать ту же базу распределения, что и в отношении затрат на материально-техническое обеспечение образовательных услуг.

Выделенные факторы по своему влиянию можно условно разделить на прямые и косвенные. Реализация данных факторов обуславливает наличие у образовательного учреждения определенного вида затрат, непосредственно либо косвенно связанных с предоставлением образовательных услуг или организацией образовательной деятельности.

Для организации контроля затрат важно установить, какие из перечисленных факторов могут регулироваться образовательным учреждением, соотнести предлагаемые группы показателей с учетными данными о затратах, осуществляемых в рамках реализации выделенных факторов.

Существующая практика калькулирования себестоимости образовательных услуг и организации учета затрат в образовательных учреждениях является предметом многочисленных исследований. В то же время, до сих пор предлагаемые способы не позволяют провести точный расчет себестоимости образовательных услуг.

Библиографические ссылки

1. Соколовский А. А., Федоренко И. В. Организация учета затрат и калькулирования себестоимости услуг сферы образования // Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики : сб. науч. трудов ; Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2012. Вып. 9. С. 135–141.
2. Тимофеева Т. В. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости образовательных услуг в негосударственных вузах // Вестн. ОГУ. 2007. № 77. Ноябрь. С. 173–180.

© Золотарева Г. И., Кузьмина В. Н., 2014

А. В. Зуева

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

ФАКТОРЫ, ОКАЗЫВАЮЩИЕ ВЛИЯНИЕ НА РОСТ ТАРИФОВ И СЕБЕСТОИМОСТЬ ЭЛЕКТРОЭНЕРГИИ

Описаны факторы, оказывающие влияние на себестоимость электроэнергии и рост тарифов. Сделаны предложения по организации контроля за производственными расходами.

Ключевые слова: себестоимость, затраты.

A. V. Zueva

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

INFLUENCING FACTORS GROWTH OF ELECTRICITY TARIFFS AND COST PRICE

The article is described the influencing factors to the electricity cost price and the growth of tariffs, made the organizational proposals of production costs control.

Keywords: cost, electricity.

Изменение действующих тарифов на электроэнергию всегда существенно, причем крайнее негативно сказывается на уровне жизни населения, результатах хозяйственной деятельности организаций и развитие экономики в целом, так как затраты на электроэнергию на некоторых предприятиях составляют значительную величину.

В соответствии с приказом региональной Энергетической комиссии Красноярского края от 20.12.2012 № 439-п «Об установлении тарифов на электрическую энергию, отпускаемую открытым акционерным обществом «Красноярскэнергосбыт», с 1 июля 2014 г. изменена стоимость электроэнергии для населения и приравненных к нему потребителей. С 1 августа 2014 г. установлены одноставочные тарифы, представленные в табл. 1.

Таблица 1

Сведения об изменениях тарифов за электроэнергию за 2014 год

Категория	В пределах соц. нормы		Сверх соц. нормы	
	Тариф с 01.08.2014	Тариф до 01.08.2014	Тариф с 01.08.2014	Тариф до 01.08.2014
Для населения, проживающего в сельских населенных пунктах	1,33 руб./кВт/ч	1,28 руб./кВт/ч	2,16 руб./кВт/ч	2,08 руб./кВт/ч
Для населения, проживающего в городских населенных пунктах	1,33 руб./кВт/ч	1,28 руб./кВт/ч	2,16 руб./кВт/ч	2,08 руб./кВт/ч
Для остальных категорий населения и приравненных к нему категорий потребителей	1,90 руб./кВт/ч	1,83 руб./кВт/ч	3,09 руб./кВт/ч	2,97 руб./кВт/ч

Статистика изменения тарифов за 2011–2014 годы для городского населения, проживающего в домах, оборудованных стационарными электроплитами и (или) электроотопительными установками представлена в табл. 2.

Статистика изменения тарифов на электроэнергию за 2011–2014 г.

Показатели	Изменение тарифа на установленную дату					
	01.01.11	01.08.12	01.01.13	01.07.13	01.01.14	01.08.14
Тариф в пределах нормы потребления*	2,08	2,32	2,32	2,60	2,60	2,83
Тариф сверх нормы потребления*	2,12	2,32	2,44	2,58	2,58	2,97

* Норма потребления на сегодняшний день установлена в размере 75 кВт/час на 1 чел.

Для населения рост тарифов на электроэнергию (без учета введения социальной нормы потребления) в 2015–2016 гг., соответственно, +12... +15 %, с индексацией со второго полугодия по 12–15 % ежегодно. Увеличение темпов роста обусловлено увеличением масштабов перекрестного субсидирования в период 2011–2013 гг. из-за отставания роста тарифов для населения от других групп потребителей в 1,8 раза. Увеличение также связано с необходимостью учета в тарифах на электрическую энергию, предоставляемую по регулируемым договорам населению, индексации цен на топливо за 2013 г., не отраженную в тарифах, утвержденных на 2013 год [3].

Тарифы для населения в федеральных округах существенно отличаются. Самая низкая стоимость электроэнергии установлена в Сибирском федеральном округе. Это обусловлено высоким сосредоточением гидроэнергетических мощностей (почти 50 % от всех установленных мощностей в Сибири), а затраты на производство электроэнергии на ГЭС ниже, чем на производство электроэнергии на ТЭЦ. Самые высокие тарифы – в энергоизолированных районах: Центральном федеральном округе, а также на Дальнем Востоке, где присутствует дорогая угольная генерация [3].

По прогнозу социально-экономического развития России состояние российской энергетики является важнейшим фактором, ограничивающим рост внутренних цен на газ. На электроэнергию разница между внутренними ценами и ценами в развитых странах значительно меньше, чем на газ. Так, цены на электроэнергию в 2013 году для промышленных потребителей (кроме населения) в России лишь на 35–37 % ниже, чем в Европе, и практически равны ценам в США.

Основной причиной последствия увеличения тарифов на электроэнергию названы:

- 1) обслуживание сетей;
- 2) износ сетей;
- 3) высокие затраты на поддержание их в работоспособном состоянии;
- 4) введение дополнительной платы за услуги по обеспечению системной надежности;
- 5) увеличение оптовых цен на газ [2].

В Федеральном законе от 06.11.2013 № 308-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон „Об электроэнергетике“» говорится о правовой конструкции «последняя миля», которая ведет за собой искусственный способ уменьшения тарифа на электроэнергию для населения за счет увеличения стоимости электричества для ряда конечных потребителей электроэнергии (так называемое перекрестное субсидирование), что достигается с помощью передачи в аренду организацией по управлению единой национальной (общероссийской) электрической сетью (ФСК) территориальным сетевым организациям (МРСК) объектов электросетевого хозяйства [1].

С другой стороны, изменение тарифов на электроэнергию осуществляется после проведения проверки ценовой политики и произведенных затрат на производство, транспортировку и реализацию электроэнергии.

В этой ситуации представляется целесообразным осуществлять мониторинг собственных затрат, принимаемых в расчет при формировании тарифов на электроэнергию.

Предлагаемый контроль затрат состоит из следующих процедур:

- 1) расчета себестоимости 1 МВт произведенной энергии, ее транспортировки и ее реализации;
- 2) составления сметы расходов по подразделениям и предприятию в целом;
- 3) организации учета произведенных расходов;
- 4) составления регистра учета и контроля расходов по подразделениям и предприятию в целом;
- 5) факторного анализа выявленных отклонений.

Основными задачами учета затрат являются:

- учет объема, ассортимента и качества произведенной продукции, выполненных работ и оказание услуг;
- учет фактических затрат на производство продукции и контроль за использованием сырья;
- выявление результатов деятельности структурных подразделений;
- выявление резервов снижения себестоимости продукции [2].

На основе выполнения предложенных контрольных процедур, предприятие сможет осуществлять постоянный мониторинг производимых расходов.

Библиографические ссылки

1. О внесении изменений в Федеральный закон «Об электроэнергетике» и статью 81 Федерального закона «Об акционерных обществах» [Электронный ресурс] : федер. закон № 308-ФЗ от 06.11.2013 [Принят Гос. Думой ФС РФ 06.11.2013]. URL: <http://www.referent.ru/> (дата обращения: 10.10.2014).
2. Бухгалтерский учет : учебник / под ред. А. Д. Ларионова. М. : Проспект, 2012. 693 с.
3. ОАО «Красноярскэнергосбыт» [Электронный ресурс] : офиц. сайт. URL: <http://krsk-sbit.ru/> (дата обращения: 10.10.2014).
4. Прогноз долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2030 года [Электронный ресурс]. URL: <http://base.garant.ru/70309010> (дата обращения: 10.10.2014).

© Зуева А. В., 2014

М. Х. Ибрагимова

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

ОСОБЕННОСТИ ВЕДЕНИЯ УЧЕТА В НЕГОСУДАРСТВЕННЫХ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ

Рассмотрены возникновение и развитие негосударственных образовательных учреждений, особенности ведения учета негосударственных образовательных учреждений (НОУ).

Ключевые слова: негосударственные образовательные учреждения, затраты, учет.

M. K. Ibragimova

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

FEATURES OF MAINTAINING THE ACCOUNT IN NON-STATE EDUCATIONAL INSTITUTIONS

The article are considered the emergence and development of non-state educational institutions, features of maintaining the account non-state educational institutions.

Keywords: non-state educational institutions, expenses, account.

Переход России на рыночные устройства экономического изменения кардинально меняет всю жизнь общества, включая и систему образования. Демократизация общества и обращение к рынку привели к значительному подъему спроса на образовательные услуги и предъявили особые условия к качеству обучения специалистов в сфере высшего образования. Социально-экономические и политические перемены, произошедшие в Российской Федерации с 1992 года, взволновали всю систему социальных институтов, включая и институт образования; привели к нарастанию спроса на количество и качество образовательных услуг, которые государственная система образования не могла удовлетворить абсолютно по причине сокращения бюджетных ассигнований. Разногласие между нарастающими образовательными запросами и возможностями их удовлетворения только на государственной основе стало одной из причин, объективно обусловивших появление негосударственного сектора в системе образования [2].

Безусловно, возникновение и развитие сектора негосударственных учебных учреждений в современной России указывают на то, что они требуются обществу, компенсируют дефицит потребности в образовании, помогают воспроизводству образованной доли общества. А граждане, оплачивающие образование, в большей степени сбрасывают бремя финансирования образования со стороны государства [4].

Негосударственное подразделение системы образования в настоящем описывают собой образующееся усовершенствованное подразделение российского образования, отличительно демонстрирующее образовательные потребности больших слоев населения и развивающейся экономики [1].

Деятельность негосударственных образовательных учреждений способствует увеличению возможностей доступа граждан к профессиональному образованию совре-

менного уровня и тем самым интеграции провинции в общероссийское образовательное пространство; сохранению научного потенциала страны; созданию новых рабочих мест; сохранению и закреплению в сфере образования квалифицированных кадров; привлечению внебюджетных средств для решения государственной задачи подготовки кадров; обеспечению гибкого реагирования на происходящие в обществе изменения; укреплению материально-технической основы профессионального образования; интеграции российского образования в мировое социокультурное пространство [2].

Для проведения образовательного процесса на современном уровне вузы обретают определенные затраты, правильное распределение которых позволит продуктивно работать и оперативно выражать и разумно применять внутренние резервы учреждения [6].

В состоянии конкуренции и хозяйственной обособленности вузов поднялась потребность образования учетной информации о данных затрат в целях управления ими, усовершенствования учета образовательных услуг [2].

В настоящей ситуации хозяйствования администрации вузов принято осуществлять управленческие решения на основе данных, образованных в бухгалтерском учете. Ввиду этого усиливается роль бухгалтерского учета в управлении вузом. Прежде это задевает аспекты организации учета затрат и источников их возмещения. В положении рынка бухгалтерский учет создан, не понижая точности и объективности отчетной информации, для внешних пользователей, для снабжения руководства и управленческого персонала надлежащими и оперативными данными для целей управления [1].

На сегодняшний день негосударственные вузы проводят различные виды деятельности. При этом первенствующей остается образовательная деятельность. Огромный состав предоставляемых услуг затрудняет отнесение расходов к определенному виду деятельности в образовательном учреждении [1].

В негосударственных образовательных учреждениях важную роль играет управленческая деятельность: ректорат, финансовый отдел, отдел кадров, бухгалтерия, обслуживающие центры. Расходы данных структурных подразделений также должны быть отражены отдельно от других. В статьи расходов по управлению образовательной организацией входят заработная плата аппарата управления организации; командировочные расходы; содержание пожарной и прочей охраны, прочие управленческие расходы, а также содержание прочего персонала, содержание и текущий ремонт зданий управления и инвентаря общего назначения и т. д. [4].

На балансе вузов могут находиться обслуживающие производства и хозяйства. Информация о затратах, связанных с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг обслуживающими производствами и хозяйствами организации также должны отражаться отдельно. В данные затраты могут входить затраты на эксплуатацию жилых домов, квартир; столовые и буфеты; спортивные лагеря и др. [2].

При подборе лица, ответственного за ведение бухгалтерского учета в негосударственных образовательных учреждениях, необходимо учитывать объем учетной работы и специфику деятельности учреждения. Тот факт, что учреждению приходится вести учет расчетов с большим количеством контрагентов (студентов, слушателей, т. д.), говорит о том, руководителю организаций нецелесообразно брать на себя функцию ведения учета. Притом передача на договорных началах ведения бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру снизит скорость обработки учетной информации [5].

Негосударственное образовательное учреждение, как и государственное учреждение, в соответствии со спецификой деятельности имеет в составе имущества достаточное для ведения образовательной деятельности количество объектов основных средств, а также широкий спектр расчетов со специалистами и служащими. Беря в расчет этот

факт, можно предложить учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером, или ввести в штат должность бухгалтера [5].

Особенность деятельности негосударственных учебных учреждений и их структурных подразделений вызывает черты организации бухгалтерского учета и контроля. Если бюджетные образовательные учреждения финансируются главным образом за счет средств федерального, регионального и местного бюджетов, то негосударственные вузы финансируются за счет поступлений от физических и юридических лиц за образовательные услуги [1].

Происхождение образования имущества негосударственных образовательных учреждений можно поделить на две группы: целевые поступления в денежной и натуральной форме и доходы от предпринимательской деятельности [2].

Средства, полученные на конкретные цели, должны быть использованы абсолютно лишь на эти цели. Без письменного согласия жертвователя или грантодателя изменение целевого назначения средств нельзя осуществить. Когда на это согласие не получено, средства должны быть отданы. Средства, употребленные не по целевому назначению, изымаются в доход федерального бюджета. При реализации целевых программ в негосударственном образовательном учреждении создается смета доходов и расходов, посчитанная на конкретный период (месяц, квартал, год или любой другой более длительный срок) [2].

НОУ самостоятельно организуют перечень своих программ, их содержание, перечень статей смет, а также размеры доходов и расходов по каждой статье. Они могут связывать свои сметы только с благотворителями и грантодателями, а также учредителями. Государственные органы, включая налоговые, не имеют права вмешиваться в деятельность НОУ и вносить коррективы в направления расходования их средств, если такое употребление имеет целевой характер и соответствует уставным целям организации [2].

Учет материальных ценностей в НОУ ведется так же, как и в коммерческих организациях. Учет кассовых операций организуется в соответствии с Порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации [2].

Бухгалтерская отчетность представляется НОУ государственной налоговой инспекции (по месту нахождения организации) и местному органу статистики, а также другим заинтересованным пользователям. НОУ должно обеспечить им возможность ознакомиться с годовой бухгалтерской отчетностью и получать ее копии с возмещением затрат на копирование [2].

Деятельность бухгалтерского учета протекает в создании бюджетов, положении фактических данных в аналитическом и синтетическом учете и отчетности, контроле и анализе исполнения бюджетов, подготовке информации для принятия решений в различных ситуациях [2].

Финансовая независимость позволяет негосударственному учебному заведению более плавно перестраивать свою деятельность, адаптируясь к изменениям во внешней среде, или же свести основные управленческие решения лишь к минимизации затрат, что в итоге негативно отражается на качестве образовательной услуги [3].

Организация и порядок ведения бухгалтерского учета в негосударственных образовательных учреждениях обладают своей спецификой. Особенность организации учета вызвана исключительностью документов, показывающих наступление момента обучения, период обучения и окончания обучения по различным причинам (завершение процесса обучения, отчисление на определенном этапе обучения). Длительный период обучения обязывает учреждение организовать учет расчетов на протяжении всего курса обучения [5].

Более того, важно отметить, что коммерческая форма предоставления образовательной услуги относительно новая для российского образования, поэтому она разви-

вается путем проб и ошибок, но будущее у нее, безусловно, есть. Оно во многом, несомненно, основывается на таких ее плюсах, как гибкость, адаптивность, креативность, финансовая свобода, конкурентоспособность, востребованность [6].

Исследуя обобщенно негативные аспекты содержания деятельности негосударственных вузов страны, необходимо отметить тот факт, что не только субъективно, но и объективно управленческие решения их руководства направлены на минимизацию затрат. Однако данная тенденция отражается в первую очередь на состоянии материально-технической базы, оборудования, учебных и иных помещений, баз практики, комплектации библиотек и т. д. коммерческих вузов, и особенно филиалов, на кадровом потенциале и, как следствие, на уровне обучаемого и выпускаемого контингента [6].

Все перечисленное существенно определяется также относительно низкой оплатой за обучение, которая чаще всего носит демпинговый характер. В результате оказывается, что соотношение «цена услуги – ее качество» чаще всего соответствует в данных условиях уровню «удовлетворительно» [3].

В итоге, чтобы занимать устойчивое положение на рынке образовательных услуг и удерживать свою позицию на этом рынке, вузам следует предоставлять качественные образовательные услуги с минимальными затратами, это означает – работать наиболее эффективно из всех возможных вариантов. Для осуществления указанной цели руководству вуза требуется принимать эффективные управленческие решения на основе достоверной, своевременной учетной информации.

Библиографические ссылки

1. Крылова А. Н. Особенности образовательной деятельности высших учебных заведений и их влияние на управленческий учет затрат // Проблемы и перспективы экономики и управления: материалы междунар. науч. конф. (апрель 2012 г., Санкт-Петербург). СПб. : Реноме, 2012. С. 133–142.
2. Экономика образования. Тула : ТГПУ им. Л. Н. Толстого, 2012. 173 с.
3. Балашова Н. Н., Ващенко А. Н. Экономический закон распределения жизненных благ по труду и механизмы его действия // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. 2012. № 2 (19). С. 82–92.
4. Мамедов О. Модернизация российской экономики // Эконом. вестник Ростов. гос. ун-та. 2009. Т. 7. № 3. С. 21.
5. Федорченко О. И., Федорченко Т. А. Организация бухгалтерского учета в негосударственных образовательных учреждениях // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2011. № 23. С. 44–48.
6. Сибиряков С. Л., Сибирякова Т. Б. Негосударственные вузы в условиях современной России: проблемы и перспективы развития // Бизнес. Образование. Право. Вестн. Волгогр. ин-та бизнеса. 2013. № 3 (24).

© Ибрагимова М. Х., 2014

МЕТОДЫ ОЦЕНКИ ЭФФЕКТИВНОСТИ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ, ИХ ПРЕИМУЩЕСТВА И НЕДОСТАТКИ

Рассматриваются подходы к оценке эффективности системы внутреннего контроля (СВК), действующей в организации. Определены преимущества и недостатки методов оценки, проведен анализ возможности их устранения.

Ключевые слова: внутренний контроль, система внутреннего контроля.

E. F. Karabicina

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

ESTIMATION METHODS OF EFFICIENCY INTERNAL CONTROL SYSTEM: ADVANTAGES AND DISADVANTAGES

The article is considered the estimation methods of efficiency internal control system. It was determined the advantages and disadvantages of assessment methods and analysed the possibilities of remove ones.

Keywords: internal control, the internal control system.

Внутренний контроль является неотъемлемой частью регулирования хозяйствующих субъектов, от эффективности функционирования которого во многом зависят результаты их деятельности. Эффективность СВК оценивается руководством организации, внутренними и внешними аудиторами. Аудитор изучает и оценивает СВК для подготовки аудиторских процедур, руководитель организации и внутренние аудиторы – в целях совершенствования внедренной СВК.

Определим понятие «эффективность» относительно СВК. Если исходить из макроэкономического подхода, то эффективность – это отношение полезного результата в виде материальных благ и услуг к затратам ресурсов за определенный период [1]. Микроэкономика дает следующее определение: эффективность – это отношение прибыли к затратам определенного вида ресурсов [2].

Однако в части оценки эффективности СВК следует говорить не только о результативности (количестве выявленных отклонений), но и о действенности (активности всех субъектов, вовлеченных в систему внутреннего контроля, достаточности мероприятий контроля, постоянства и систематичности осуществляемого контроля). Следовательно, СВК будет считаться эффективной в случае, когда она, с одной стороны, позволит выявить существенные отклонения от принятых норм, а с другой – в результате анализа причин появления отклонений и корректировки существующей системы предупредит их возникновение в будущем [3].

Различают два метода оценки СВК: качественный и количественный. Согласно первому из них применяются тестовые процедуры, при которых показатели рассчитываются на основании бальных и весовых оценок, выставляемых по ответам на вопросы, относящимся к этим показателям [4].

Второй подход основывается на использовании простейших математических моделей, позволяющих определить эффективность проведенных контрольных процедур, соответствия затрат на их проведение их результатам. В качестве подобного рода математической модели рассматривается модель временного процесса появления (из-за некоего систематического источника) и исправления (в результате осуществления контроля) ошибок какой-либо осуществляемой организацией операции. Данная модель должна позволить определять эффективность различных контрольных мероприятий, составляющих систему внутреннего контроля, помочь не только в оценке эффективности отдельных контрольных процедур, но и дать материалы для оценки различных видов рисков в целом по организации [4].

Также существуют различные методики, сочетающие в себе вышеуказанные подходы. Однако по мнению Д. Ю. Филиппева, независимо от модификаций такие методики ограничены в использовании по ряду причин: во-первых, на конечные результаты деятельности организации оказывает влияние множество разнонаправлено действующих факторов, и не всегда это связано с высокой эффективностью внутреннего контроля, во-вторых, некорректно использовать критерии эффективности управляющей подсистемы для оценки состояния управляемой подсистемы [3].

Сравнительная характеристика методов оценки эффективности СВК приведены в таблице.

Достоинства и недостатки методов оценки СВК [3; 5; 6]

Метод оценки СВК	Достоинства	Недостатки
Качественный	Аудитор получает конкретный ответ на поставленный вопрос. Давая ответы, клиент может затронуть аспекты, упущенные аудитором	Осуществляемые оценки в большей степени основаны на качественных суждениях и при этом отсутствуют четкие и объективные критерии, позволяющие с достаточной степенью точности классифицировать состояние внутреннего контроля. Получаемые оценки основаны на экспертном суждении, степень обоснованности которого, в свою очередь, зависит от значительного количества факторов, и, как следствие, достоверность получаемых оценок очень низка. Приоритет формального наличия тех или иных процедур над их результативностью
Количественный	Стимулирует формирование автоматизированных средств контроля	Реализация указанной модели на практике вызовет определенные трудности, хотя бы в силу неучета человеческого фактора, отсутствия регламентированного понятия «ошибки», отсутствия категорирования ошибок и оценки существенности категорий ошибки. При его использовании не учитывается взаимосвязь между различными факторами

Каждый из методов при его использовании дает некоторые преимущества, при этом каждый из них обладает рядом недостатков. Являются ли данные недостатки следствием несовершенства существующих подходов к оценке СВК или их наличие является вполне естественным.

Выделим компоненты, неразрывно связанные с процессом оценки СВК, которые, в свою очередь, будут являться и факторами, определяющими недостатки методов оценки СВК:

1. *Объект оценки.* Объектом оценки является СВК – совокупность организационных мер, методик и процедур, используемых в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажения информации, а также своевременной подготовки достоверной финансовой (бухгалтерской)

отчетности [7]. Таким образом, объектом оценки является многокомпонентная сложная и неизмеримая система.

2. *Эффективность СВК.* В данном случае производится оценка не результата деятельности, а непосредственно самого процесса функционирования системы, для которого не выделены этапы и промежуточные результаты, как например, при оценке эффективности производственного процесса. В связи с чем, в зависимости от характеристик организации, для оценки СВК может быть выбрано различное количество параметров, определяющих ее эффективность, при этом большинство параметров могут быть определены, только основываясь на профессиональном суждении или на основании данных, полученной от сотрудников организации. Таким образом, эффективность СВК можно отчасти назвать абстрактным показателем.

3. *Мнение аудитора, профессиональное суждение.* Поскольку СВК каждого предприятия должна соответствовать его размеру, структуре управления, составу и видам деятельности, то можно сказать, что СВК каждой отдельно взятой организации по своему уникальна [7]. Следовательно, для оценки необходим индивидуальный подход, который определяется для организации, исходя из ее характеристик, аудитором на основании его профессионального опыта и представления о том, каким образом должна быть реализована СВК и на какие показатели и аспекты деятельности организации воздействовать. Таким образом, мнение аудитора определяет метод оценки СВК, что, в свою очередь, оказывает непосредственное влияние на результат оценки.

Если оценка СВК осуществляется руководством организации или ее сотрудниками, при этом они заинтересованы в получении достоверной информации о внедренной СВК, то вероятность получения объективной оценки значительно выше. Это связано с тем, что работники организации обладают информацией о слабых местах СВК и о том, как система функционирует.

Учитывая вышеизложенное, наличие недостатков у методов оценки эффективности системы внутреннего контроля является естественным фактором, напрямую не связанным с самими методами, в связи с чем их устранение посредством совершенствования методов оценки СВК на данном этапе практически невозможно. В связи с этим в настоящее время активно внедряются подходы, базирующиеся на риске [7], на передний план выходит прогнозирование и оценка потенциальных рисков, основанная на понимании деятельности клиента и работы его системы внутреннего контроля.

Библиографические ссылки

1. Матвеева Т. Ю. Введение в макроэкономику : учеб. пособие. 3-е изд. М. : Изд. дом ГУ – ВШЭ, 2009. 510 с.
2. Басовский Л. Е., Басовская Е. Н. Микроэкономика : учеб. пособие. М. : НИЦ Инфра-М, 2013. 224 с.
3. Филиппев Д. Ю., Левичева С. В. Оценка эффективности системы внутреннего контроля // Вестн. Алтайск. территориального ин-та проф. бухгалтеров. 2007. № 1. С. 24–30.
4. Морковкина Е. Б. Организация и оценка качества системы внутреннего контроля в коммерческом банке // Управление в кредитной организации. 2007. № 6 [Электронный ресурс]. URL: http://www.reglament.net/bank/mng/2007_6_article.htm (дата обращения: 4.11.2014).
5. Шеремет А. Д., Суйц В. П. Аудит : учеб. пособие. 5-е изд., перераб. и доп. М. : Инфра-М, 2000. 448 с.
6. Абоянцева Л. Л. Модель оценки рисков и ее использование в аудиторской практике // Инновационное развитие экономики. 2011. № 6. С. 73–74.
7. Федоренко И. В. Золотарева Г. И. Аудит : учебник. М. : Инфра-М, 2012. 272 с.

© Карабицина Е. Ф., 2014

Е. А. Ключник

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

ВОЗМОЖНОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ СПЕЦИАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ РЕЖИМОВ В ТОРГОВЛЕ

Раскрываются проблемы выбора системы налогообложения для организаций торговли. Рассмотрены существующие в Российской Федерации специальные режимы налогообложения, а также возможности применения специальных налоговых режимов в целях снижения налоговой нагрузки организаций торговли. Результаты работы могут быть использованы в деятельности руководителей и бухгалтеров организаций торговли.

Ключевые слова: специальный налоговый режим, организации торговли, основная система налогообложения, упрощенная система налогообложения.

E. A. Klyushnik

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

POSSIBILITIES TO APPLY SPECIAL TAX REGIME IN TRADE

The article is described the choice problem the system of taxation for the trade organizations. It was described the special tax regimes in the Russian Federation, considered the possibility of it's application to reduce the tax burden for trade organizations. The results can be used in the activities of managers and accountants, who work in the trade organizations.

Keywords: special tax regime, organization of trade, basic tax system, simplified system of taxation.

В настоящее время торговля является одним из наиболее привлекательных видов деятельности для малого и среднего бизнеса. Это связано с возможностью быстрого оборота денежных средств и получения прибыли. Начинаящие предприниматели используют торговую деятельность как способ накопления первоначального капитала для дальнейшего развития бизнеса. Состояние и развитие малого бизнеса на современном этапе зависит от результатов экономической политики государства. В целях создания более благоприятных условий для деятельности и развития предприятий малого и среднего бизнеса в общем и торговых организаций в частности, в настоящее время проводятся значительные преобразования в области совершенствования законодательной, финансовой и налоговой сферы.

При создании организации учредители вправе выбрать одну или несколько систем налогообложения, предусмотренных налоговым кодексом РФ. Этот вопрос является одним из важнейших при создании организации, так как именно от выбранной системы налогообложения зависит размер и количество налогов, которые организация должна будет уплачивать в бюджет.

На сегодняшний день в России установлены два вида налоговых режимов. Наряду с общей системой налогообложения (ОСН), особенностью современной налоговой

системы России является наличие специальных налоговых режимов, введение которых направлено на снижение налоговой нагрузки для предприятий малого и среднего бизнеса, стимулирование их развития, что, в свою очередь, должно привести к увеличению доходов бюджетов всех уровней.

В соответствии со ст. 18 НК РФ специальным налоговым режимом признается особый порядок исчисления налогов и сборов в течении определенного периода времени, применяемый в случаях и в порядке, установленном Налоговым кодексом и федеральными законами РФ.

Специальный налоговый режим предполагает особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождает от обязанности по уплате отдельных федеральных, региональных и местных налогов и сборов, и их замену Единым налогом.

В соответствии с налоговым законодательством Российской Федерации возможно применение следующих специальных налоговых режимов:

1. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей.
2. Упрощенная система налогообложения.
3. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.
4. Система налогообложения в виде соглашения о разделе продукции.
5. Патентная система налогообложения.

Специальные режимы налогообложения могут применяться как юридическими лицами, так и индивидуальными предпринимателями. Исключение составляет патентная система налогообложения, применяемая только индивидуальными предпринимателями.

Организации торговли при осуществлении деятельности могут применять различные налоговые режимы, при этом выбор режима налогообложения организации осуществляют самостоятельно. Наиболее часто применяемыми в данной сфере экономики налоговыми режимами являются общая система налогообложения (ОСН), упрощенная система налогообложения (УСН) и единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД). Выбор оптимального режима налогообложения возможен после анализа достоинств и недостатков каждого из существующих режимов налогообложения и расчета величины налогов, исходя из предполагаемого размера доходов и расходов будущей организации.

Общая система налогообложения предусматривает уплату наибольшего количества налогов, а именно: налог на прибыль, уплачиваемый юридическими лицами; налог на доходы физических лиц (НДФЛ) для индивидуальных предпринимателей и физических лиц; налог на добавленную стоимость; страховые взносы и прочие налоги. Общая система налогообложения в обязательном порядке применяется теми налогоплательщиками, чьи условия не подходят ни под одну систему налогообложения либо они не приняли решения о применении других систем налогообложения (например, специальных режимов) [2].

В соответствии с действующим законодательством для предприятий торговли возможны следующие сочетания налоговых режимов:

- единый налог на вмененный доход (ЕНВД) по розничной торговле населению и общий режим налогообложения по оптовой торговле;
- ЕНВД по розничной торговле населению и упрощенная система налогообложения по оптовой торговле.

Организации и индивидуальные предприниматели, совмещающие систему уплаты ЕНВД и иные налоговые режимы, на основании п. 7 ст. 346.26 НК РФ ведут раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций [2].

Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции актуальна для крупных нефтегазовых компаний, участвующих в соглашениях о разделе продукции с государством.

Для выбора системы налогообложения в первую очередь следует определиться, подпадает ли организация под такие виды налогообложения, как ЕСХН, ЕНВД, патентная система налогообложения.

ЕСХН применяется, если организация занимается производством сельскохозяйственной продукции (регулируется гл. 26.1 НК РФ). ЕНВД применяется в отношении определенных видов предпринимательской деятельности согласно п. 2 ст. 346.26 гл. 26.3 НК РФ [1].

Патентная система налогообложения применяется индивидуальными предпринимателями в отношении определенных видов предпринимательской деятельности согласно п. 2 ст. 346.43 гл. 26.5 НК РФ [1].

Упрощенная система налогообложения бывает двух видов (методов применения): объект налогообложения – доходы (6 %) и объект налогообложения – доходы минус расходы (15 %). Метод «доходы» лучше применять тем организациям, которые занимаются предоставлением услуг, а метод «доходы минус расходы» подходит для организаций, которые перепродают товары.

При этом, для того чтобы правильно выбрать объект налогообложения «доходы» или «доходы минус расходы», требуется проанализировать показатели деятельности организации: соотношение доходов и расходов. Так, если расходы организации превышают доходы на 80 %, то следует применять метод «доходы минус расходы», если расходы составляют меньше 60 %, то выбор стоит в пользу метода «доходы». Сравнение действующих систем налогообложения приведено в таблице.

С 01.01.2013 вступил в силу п. 3.1 ст. 346.21 НК РФ, согласно которому налогоплательщики, применяющие УСН с объектом налогообложения «доходы», смогут уменьшить единый налог и авансовые платежи по единому налогу не только на сумму страховых взносов во внебюджетные фонды (пп. 1 п. 3.1 ст. 346.21 НК РФ) и пособий по временной нетрудоспособности, выплаченных своим работникам (пп. 2 п. 3.1 ст. 346.21 НК РФ), а также на сумму платежей по договорам добровольного личного страхования (пп. 3 п. 3.1 ст. 346.21 НК РФ) [2].

По обобщенным характеристикам, изложенным в таблице, можно сделать вывод о том, что для организаций, занимающихся оптовой торговлей, более выгодной системой налогообложения является ОСН. Это связано с тем, что при применении упрощенной системы налогообложения организация не в праве выставлять покупателям счета-фактуры с НДС, тем самым лишая их возможности принять данный налог к вычету. Поэтому многие покупатели предпочитают работать с организациями, применяющими основную систему.

Сравнительная характеристика систем налогообложения

Характеристика	ОСНО	УСН	
		Доходы	Доходы минус расходы
Условия применения	Ограничений в применении данной системы налогообложения нет	Применяется при: 1) штате не более 100 человек; 2) доходе за 9 мес. не более 45 млн руб.; доходе за год не более 60 млн руб. С 2013 г. эти лимиты будут умножаться на коэффициент-дефлятор; 3) лимите в 100 млн руб. по основным средствам	Применяется при: 1) штате не более 100 человек; 2) доходе за 9 мес. не более 45 млн руб.; доходе за год не более 60 млн руб. С 2013 г. эти лимиты будут умножаться на коэффициент-дефлятор; 3) лимите в 100 млн руб. по основным средствам

Характеристика	ОСНО	УСН	
		Доходы	Доходы минус расходы
Уплачиваемые налоги	1. Налог на прибыль – 20 %. Платится от разницы между доходом и расходом без учета НДС. Перечень расходов почти не ограничен, расходы должны быть экономически обоснованы и документально подтверждены. 2. НДС – 0 %, 10 %, 18 %. 3. Налог на имущество – 2,2 % платится с остаточной стоимости основных средств. 4. Налог на доходы физических лиц – 13 %. Этот налог удерживается из зарплаты работника. 5. Страховые взносы (в ПФР, ФСС, ФОМС) – 30 %. 6. Обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний (далее – ОСС от НСиПЗ) – от 0,2 до 8,5 %. Страховые взносы платятся ежемесячно. Рассчитываются от общей суммы фонда оплаты труда. 7. Иные местные налоги	1. Налог – 6 %. Налогом облагаются все денежные средства, поступившие на р/счет или в кассу. Сумму налога можно уменьшить на сумму уплаченных в ПФР взносов, но не более чем на 50 %. 2. НДФЛ – 13 %. 3. Иные местные налоги	Налог – 15 %. Платится с разницы между доходом и расходом. Перечень расходов ограничен. Расходы должны быть экономически обоснованы и документально подтверждены. Все остальные налоги аналогичны УСН «доходы»
Требования к ведению бухгалтерского учета	Ведение бухгалтерского учета в полном объеме. Сдача отчетности в налоговую инспекцию, фонды. Индивидуальный предприниматель освобожден от ведения бухгалтерского учета в полном объеме, но все проведенные операции обязан фиксировать в книге доходов и расходов. ИП, имеющий наемных работников, должен вести кадровый учет и учет заработной платы	Начиная с 2013 г., согласно ст. 2 ФЗ от 06.12.2011 № 402-ФЗ, бухгалтерский учет ведется в полном объеме на основе Плана счетов. Сдаются Баланс и Отчет о финансовых результатах по упрощенной форме. С 2013 г. малые предприятия должны формировать Баланс каждый квартал, но сдавать отчетность в налоговую инспекцию только за год. Налоговый учет, согласно ст. 346.24 НК РФ, ведется в Книге учета доходов и расходов	В сравнении с УСН «доходы» ведение учета сложнее, так как перечень расходов закрытый. Бухгалтерский учет ведется в полном объеме. Налоговый учет, согласно ст. 346.24 НК РФ, ведется в Книге учета доходов и расходов

Характеристика	ОСНО	УСН	
		Доходы	Доходы минус расходы
Плюсы	Организации на ОСНО являются плательщиком НДС. В случае, если организация получает убыток, она не платит налога на прибыль, и, возможно, этот убыток учесть в будущем (уменьшить сумму налога на сумму убытка). Нет ограничений относительно дохода, количества работников, имущества и др.	Простая система учета. Низкие налоговые ставки. Отсутствие НДС. Лучше подходит для организаций, у которых небольшие расходы на бизнес (различные виды работ и услуг)	Подходит для производственных и торговых организаций, работающих с небольшими организациями или с розницей. Налоговые выплаты (в сравнении с ОСНО) низкие
Минусы	Ведение полноценного и трудоемкого бухгалтерского учета	Для организаций, которые занимаются производством или торговлей, этот вид налогообложения невыгоден (учитывается не прибыль (разница между доходом и расходом), а вся сумма полученного дохода)	По окончании года рассчитывается минимальный налог. Все полученные за год доходы умножаются на 1 %. Если минимальный налог окажется больше, по окончании года заплатить нужно именно его

В свою очередь, организациям, занимающимся розничной торговлей выгоднее применять упрощенную систему налогообложения, которая имеет ряд преимуществ перед основной системой, таких как упрощение налогового и бухгалтерского учета, а также самостоятельный выбор объекта налогообложения «доходы» или «доходы минус расходы», что позволяет существенно сократить налоговые платежи.

Однако есть и недостатки УСН, которые также необходимо учитывать при выборе системы налогообложения, такие как ограниченный список расходов для объекта налогообложения «доходы минус расходы», и ограничение по объему выручки и количеству сотрудников.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что любому предпринимателю или руководителю организации необходимо иметь представление о налоговой системе и налоговом администрировании, которые формируют правовое поле ведения бизнеса. Это позволит правильно принять решения о выборе системы налогообложения для оптимизации налогообложения в целях увеличения денежного потока.

Выбор на начальной стадии развития бизнеса системы налогообложения с пониженным уровнем нагрузки (например, УСН) позволяет высвободить дополнительные оборотные средства для его дальнейшего развития.

Разработка и реализация эффективной налоговой политики бизнеса – один из важных факторов успешности организации любого уровня.

Библиографические ссылки

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть II. М. : Омега-Л, 2014.
2. Выбор системы налогообложения [Электронный ресурс] // Вопросы предпринимательства ООО и ИП. 2013. URL: http://www.oooip.ru/articles_1050.htm (дата обращения 08.11.2014).

Ю. А. Комарова

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

РАБОЧИЕ ДОКУМЕНТЫ АУДИТОРА КАК ИНСТРУМЕНТ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА РАБОТЫ АУДИТОРА

Рассматривается понятие «рабочие документы аудитора» с учетом изменений в Федеральных правилах (стандартах) аудиторской деятельности. Раскрыты элементы системы внутреннего контроля качества.

Ключевые слова: аудит, рабочие документы аудитора, контроль качества работы аудитора

U. A. Komarova

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

WORKING PAPERS OF AUDITOR AS INSTRUMENT FOR PROVIDING INTERNAL QUALITY CONTROL OF AUDITOR'S ACTIVITY

In the article is considered the auditor's working papers determination considering the changes in federal regulation (standards) of audit activity, articulated the elements of internal quality control system.

Keywords: audit, auditor's working papers, internal quality control of auditor's activity.

В настоящее время к аудиторам со стороны пользователей предъявляются весьма высокие требования. Это связано с тем, что снижение информационного риска возможно только при доверии к профессионализму аудитора и качеству его работы.

Важнейшим элементом обеспечения качества работы аудиторов является действенный контроль качества аудиторских услуг, именно поэтому большое внимание уделяется формированию систем внутреннего контроля качества аудиторских услуг в аудиторских организациях.

Правила разработки и функционирования систем внутреннего контроля качества аудиторских организаций регулируются тремя законодательными правовыми актами Российской Федерации.

1. Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (в соответствии с положениями ч. 1 ст. 10 «аудиторские организации обязаны установить и соблюдать правила внутреннего контроля качества работы. Принципы осуществления внутреннего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля устанавливаются федеральными стандартами аудиторской деятельности») [1].

2. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности (ФПСАД) № 7 «Контроль качества выполнения заданий по аудиту» [3].

3. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности (ФПСАД) № 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях» [4].

В полном соответствии с положениями Закона № 307-ФЗ основные требования к системам внутреннего контроля качества в аудиторских организациях, а также принципы и порядок разработки и функционирования систем внутреннего контроля качества работы аудиторских организаций установлены ФПСАД № 34, который, по существу, является национальной версией международного стандарта.

Федеральный стандарт ФПСАД № 34 определяет систему внутреннего контроля как совокупность следующего комплекса взаимосвязанных элементов:

- совокупность локальных нормативных актов, устанавливающих принципы, порядок и правила выполнения всех аудиторских процедур при выполнении заданий по аудиту, а также всех этапов выполнения сопутствующих аудиту услуг. При этом необходимо понимать, что общий перечень аудиторских процедур, а также структура и содержание рабочих документов, являющихся подтверждением выполнения этих процедур, могут устанавливаться аудиторскими организациями (индивидуальными аудиторами) самостоятельно (ФПСАД № 34, п. 4), но должны полностью соответствовать требованиям, установленным федеральными стандартами аудиторской деятельности (Закон № 307-ФЗ, ст. 7);

- процессная модель аудиторской организации, т. е. совокупность процессов (бизнес-процессов), посредством которых реализуется выполнение заданий по аудиту и сопутствующим аудиту услугам, – перечень процессов может формироваться, исходя из содержания ФПСАД № 7 и 34 с учетом требований остальных федеральных стандартов аудиторской деятельности;

- органы управления и работники аудиторских организаций, являющиеся руководителями и исполнителями процессов, – в соответствии с положениями ФПСАД № 34 (п. 5) к исполнителям процессов относятся как специалисты аудиторской организации, так и сторонние компетентные лица, привлеченные аудиторской организацией для выполнения заданий по аудиту и по оказанию сопутствующих аудиту услуг;

- инфраструктура аудиторской организации – информационная и коммуникационная среда, обеспечивающая эффективную и результативную реализацию выполняемых процессов в соответствии с установленными и применяемыми в аудиторской организации локальными нормативными актами, – включает как различные справочные правовые системы, используемые в аудиторских организациях (у индивидуальных аудиторов), так и применяемые средства автоматизации деятельности по выполнению заданий по аудиту и оказанию сопутствующих аудиту услуг;

- средства контроля за соблюдением установленных ФПСАД № 34 принципов в виде совокупности соответствующих процессов и процедур.

К средствам контроля относятся следующие процессы и процедуры:

- процессы и процедуры контроля качества выполнения заданий, осуществляемые после завершения всех аудиторских процедур, но до передачи заказчику отчета по результатам выполнения задания;

- процессы инспекций, проводимые в отношении завершенных заданий с целью подтверждения соблюдения аудиторской группой принципов и процедур контроля качества, установленных в аудиторской организации;

- процесс мониторинга, предусматривающий непрерывный анализ и оценку системы контроля качества аудиторской организации, включая периодическую инспекцию на выборочной основе завершенных заданий, осуществляемый с целью достижения разумной уверенности в том, что система контроля качества функционирует эффективно [4].

В соответствии с общими принципами, установленными ФПСАД № 34, каждая аудиторская организация должна разработать и применять «систему контроля качества услуг (заданий), обеспечивающую разумную уверенность в том, что данная аудитор-

ская организация и ее работники проводят аудит и оказывают сопутствующие аудиту услуги в соответствии с требованиями законодательных и иных нормативных правовых актов РФ, федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности, а также в том, что заключения и иные отчеты, выданные аудиторской организацией, соответствуют условиям конкретных заданий» [4].

Таким образом, каждая аудиторская организация самостоятельно определяет инструменты контроля качества аудиторских услуг. Документирование аудита является эффективным инструментом обеспечения внутреннего контроля качества работы аудитора. Использование данного инструмента контроля качества аудиторских услуг не противоречит общим принципам, установленным ФАСАД № 34.

Под термином «документирование» понимаются рабочие документы и материалы, подготавливаемые аудитором и для аудитора, либо получаемые и хранимые аудитором в связи с проведением аудита. Рабочие документы могут быть представлены в виде данных, зафиксированных на бумаге, фотопленке, в электронном виде или в другой форме [2].

Рабочие документы должны обеспечивать документальное подтверждение того, что проверка проведена надлежащим образом (глубоко и качественно), раскрывать методы аудита, объем проверенных документов и подтверждать полноту и качественность аудиторского заключения. Рабочие документы свидетельствуют о том, что проверка была должным образом спланирована, реализация плана аудиторами ежедневно контролировалась и в ходе аудита подвергалась рассмотрению, что при необходимости выполнялись соответствующие исследования. Кроме того, рабочие документы дают возможность возглавляющему проверку оценить работу как бригады в целом, так и каждого аудитора в отдельности и определить, не требуется ли изменить условия проведения проверки в последующих периодах. Поэтому рабочие документы являются одним из основных средств внутрифирменного контроля за качеством работы аудитора.

Как уже отмечалось, система внутреннего контроля представляет собой совокупность взаимосвязанных элементов, в том числе и совокупность процессов (бизнес-процессов), посредством которых реализуется выполнение заданий по аудиту и сопутствующим аудиту услугам, а рабочие документы являются инструментом контроля [4].

Таким образом, каждый бизнес-процесс документируется соответствующим образом. На рисунке представлены основные бизнес-процессы и процедуры (функции бизнес-процесса), выполняемые на соответствующих стадиях.

На этапе заключения договора, аудитор на основании информации о потенциальном аудируемом лице, анализирует возможность заключения договора, проводит предварительный анализ рисков, осуществляет преддоговорное обследование аудируемого лица и составляет рабочие документы: отчет о специфике деятельности потенциального клиента, анкета преддоговорного обследования аудируемого лица и договор возмездного оказания аудиторских услуг.

Информационной базой бизнес-процесса «планирование аудита» являются рабочие документы, сформированные на стадии заключения договора. На данном этапе формируется аудиторская группа, назначается руководитель проверки и внутренний контролер, подтверждается независимость членов аудиторской группы, осуществляется расчет аудиторского риска, существенности, разрабатывается общий план и программа аудита. Завершающей процедурой этапа планирования является заполнение следующих рабочих документов: предварительный анализ аудиторских рисков, расчет уровня существенности, программа аудита, план аудита.

Бизнес-процесс «Выполнение основных аудиторских процедур» осуществляется с использованием рабочих документов предыдущего процесса. С помощью анализа плана и программы аудита, предварительного анализа аудиторского риска и расчета уровня существенности производится оценка системы внутреннего контроля. Формируются рабочие документы «Оценка системы внутреннего контроля» и «Уточненный анализ аудиторских рисков». Далее выполняются аудиторские процедуры по существу и формируются рабочие документы, содержащие результаты выполнения отдельных аудиторских процедур проверки по существу, формируется перечень неустраняемых нарушений (искажений).



Бизнес-процессы в аудиторской фирме

На стадии бизнес-процесса «Подготовка итоговых документов по аудиторскому заданию» на основании рабочих документов, содержащих результаты выполненных процедур, подготавливается проект отчета (письменная информация аудитора) и аудиторского заключения, формируется шаблон письменного заявления руководству аудируемого лица и происходит подписание акта сдачи-приемки услуг обеими сторонами.

На завершающей стадии бизнес-процесса «Закрытие аудиторского файла» осуществляется проверка полноты и корректности содержания аудиторского досье и осуществляется передача в архив.

Таким образом, представленный подход позволяет анализировать действия аудиторов на каждом этапе аудита (на каждой стадии бизнес-процесса) посредством документирования аудита и, следовательно, позволяет организовать внутрифирменный,

контроль качества их работы. Кроме того, на основе рабочей документации аудиторская организация может отстаивать свои интересы в суде в случае претензий клиентов к качеству проведенного аудита.

Библиографические ссылки

1. Об аудиторской деятельности : федер. закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 04.03.2014) [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 2 «Документирование аудита» : утв. постановлением Правительства РФ № 696 от 23.09.2002 (в ред. от 22.12.2011) [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

3. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности ФПСАД № 7 «Внутренний контроль качества аудита» : утв. постановлением Правительства РФ от 4 июля 2003 г. № 405 (в ред. от 22 июля 2008 г.). [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

4. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности ФПСАД № 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях» : утв. постановлением Правительства РФ от 22 июля 2008 г. № 557 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

© Комарова Ю. А., 2014

В. Н. Кузьмина

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

МЕТОДИКА РАСЧЕТА И КОНТРОЛЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УСЛУГ

Представлен авторский подход расчета и контроля себестоимости образовательных учреждений.

Ключевые слова: себестоимость, образовательные услуги, затраты.

V. N. Kuzmina

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

METHOD OF CALCULATION AND CONTROL THE COST PRICE OF EDUCATIONAL SERVICE

In the article is presented the author's approach of calculation and control the cost price of educational institutions.

Keywords: cost price, educational services, costs.

Необходимость поддержания высокой конкурентоспособности и рентабельности образовательных услуг в условиях нормативно-подушевого финансирования обязывает образовательные учреждения контролировать себестоимость образовательных услуг и мониторить причины (факторы), из-за которых произошли те или иные изменения.

При этом, методика расчета себестоимости образовательных услуг должна учитывать:

- современные способы финансирования образовательных учреждений;
- группировку затрат, включающую затраты, соответствующие базовым нормативным затратам;
- базироваться на затратах, связанных с численностью студентов (слушателей) с распределением остальных затрат в соответствии с выделенными базами распределения;
- иметь возможность расчета себестоимости образовательной услуги одного студента, одного структурного подразделения, в котором осуществляется оказание образовательных услуг, образовательной деятельности вуза в целом.

Автором проведено исследование предлагаемых методик расчета себестоимости образовательных услуг. При этом было установлено, что ни одна из предлагаемых методик не соответствует установленным требованиям, поэтому была предложена авторская методика расчета себестоимости образовательных услуг, представленная на рисунке.

Конечно, всю совокупность факторов, влияющих на себестоимость образовательных услуг, контролировать экономически нецелесообразно. Поэтому необходимо оценить возможное влияние каждого фактора, выбрать наиболее значимые и в дальнейшем контролировать ограниченный перечень выбранных показателей. Для их оценки и отбора может использоваться любая методика, но наиболее предпочтительным представляется использование для этой цели модифицированного метода ABC-анализа.

Для исключения незначительных по величине затрат определяются допустимые границы изменения показателей, подлежащих мониторингу.



Методика расчета и контроля себестоимости образовательных услуг

Отклонения, превышающие допустимые границы, исследуются на предмет возможности влияния на вызвавшие отклонения факторы. Если такое влияние возможно, то для заданной категории отклонений (например, превышающих допустимые границы, имеющих системный характер или тенденцию к ухудшению ситуации, прогноз развития которой говорит о скором превышении допустимых границ) выясняют причины изменения показателя, анализируют факторы, влияющие на него. В дальнейшем в от-

ношении данных затрат принимаются необходимые в этом случае управленческие решения по ликвидации негативных последствий. Для этого разрабатываются мероприятия, которые позволят вывести значение проблемных показателей на нормативный уровень. Все остальные отклонения не анализируются, продолжается дальнейший мониторинг контролируемых показателей [1].

Применение предлагаемой методики позволяет использовать стандартную схему учета и контроля затрат [2], включаемых в себестоимость образовательных услуг, модифицированную для нужд образовательных учреждений:

1. Расчет себестоимости образовательных услуг.
2. Обоснование потребности в финансовых, трудовых и материальных ресурсах, необходимом оборудовании (определение экономической оценки).
3. Формирование перечня плановых контролируемых показателей (сметы заказа на учебную группу) с дальнейшей детализацией по каждому отдельному подразделению, учебной группе.
4. Учет затрат, включаемых в себестоимость образовательных услуг в соответствии с имеющейся классификацией затрат и определенными видами оценки.
5. Учет отклонений фактических показателей от запланированных с учетом их классификации и видов оценки.
6. Мониторинг и анализ возможных отклонений, выявление причин отклонений.
7. Корректировку плана оказания образовательных услуг либо использование ресурсосберегающих технологий.

Методика расчета себестоимости образовательных услуг, отвечающая данным требованиям, позволит осуществлять мониторинг себестоимости образовательных услуг в любом разрезе.

Библиографические ссылки

1. Золотарева Г. И., Полубелова М. В. Контроль себестоимости продукции в условиях инновационной деятельности // Вестн. СибГАУ. Вып. 1(22). Ч. 1. Красноярск, 2009. С. 176–181.
2. Золотарева Г. И., Федоренко И. В. Метод учета затрат в инновационных предприятиях космической отрасли // Вестн. СибГАУ. 2012. № 1(47). С. 201–206.

© Кузьмина В. Н., 2014

В. Н. Кузьмина, Г. И. Золотарева

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

ПРОБЛЕМЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УСЛУГ

Описаны проблемы, возникающие при организации учета затрат образовательных организаций, сделаны предложения по решению данных проблем. Рекомендованная группировка затрат позволит использовать существующие возможности бюджетного учета для расчета себестоимости образовательных услуг.

Ключевые слова: себестоимость, образовательные услуги, затраты.

V. N. Kuzmina, G. I. Zolotareva

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

PROBLEMS COSTING EDUCATIONAL SERVICES

This article is described the problems associated with organization of cost price accounting for educational services. It was made proposals to solve ones. Recommended cost groups allow to use of existing capabilities of budget accounting for the calculation of the educational services cost price.

Keywords: cost price, educational services, costs.

Изменившийся порядок финансирования образовательных учреждений поставил их перед необходимостью более тщательно контролировать себестоимость оказываемых образовательных услуг. С одной стороны, для того чтобы сохранить собственную привлекательность и конкурентоспособность в глазах потенциальных потребителей этих услуг путем предоставления приемлемого для них сочетания цена/качество услуг, с другой стороны, для того чтобы находиться в заданных государством границах по расходам при оказании данных услуг.

Существующая система учета затрат бюджетного образовательного учреждения, ориентированная на универсальную бюджетную классификацию расходов, не позволяет сразу провести точный расчет затрат на осуществление образовательных услуг, оказанных конкретному студенту, да и законодательно утвержденной методики калькулирования себестоимости образовательных услуг не существует.

В то же время введение нормативно-подушевого финансирования имеющих государственную аккредитацию образовательных программ высшего профессионального образования при расчете бюджетных ассигнований на оказание федеральными государственными образовательными учреждениями государственных услуг предусматривает использование утвержденных размеров базовых нормативных затрат (минимальных итоговых значений нормативных затрат на оказание единицы государственной услуги по специальностям и направлениям подготовки по очной форме обучения), которые должны быть определены в соответствии с рекомендованной Минобрнауки методикой определения нормативных затрат [1].

Объем финансового обеспечения выполнения государственного задания, определяемый на основе нормативных затрат, не может превышать объем бюджетных ассиг-

нований, предусмотренных на указанные цели сводной бюджетной росписью федерального бюджета и бюджетной росписью главных распорядителей средств федерального бюджета на соответствующий финансовый год и плановый период [1].

Для каждого образовательного учреждения, принимавшего участие в конкурсе на оказание государственных образовательных услуг, перед началом нового учебного года в соответствии с утверждаемым для него госзаданием на осуществление образовательных услуг определяются:

- 1) перечень и состав стоимостных групп специальностей и направлений подготовки контингента, принимаемого на первый курс для обучения;

- 2) итоговые значения и величины базовых нормативных затрат на оказание государственных услуг, дифференцированных по стоимостным группам специальностей и направлений подготовки на весь период обучения в отношении контингента, принимаемого на первый курс;

- 3) корректирующие коэффициенты, применяемые при определении нормативных затрат в связи с особенностью реализации образовательных программ по формам обучения (очно-заочная, заочная), формам реализации образовательных программ (сетевая), по используемым образовательным технологиям (дистанционные образовательные технологии, электронное обучение) в отношении контингента, принимаемого на обучение на первый курс [1].

Утвержденные значения базовых затрат [2] на оказание единицы государственной образовательной услуги по специальностям и направлениям подготовки в очередном финансовом году в отношении контингента, принятого на обучение, позволяет рассчитать общий объем затрат образовательной организации по предоставлению образовательных услуг.

При этом учетный процесс по предлагаемому перечню базовых затрат, по которым определены нормативные значения, не изменен, и бюджетные учреждения продолжают производить учет затрат в соответствии со статьями бюджетной классификации, и несколько видов базовых затрат могут быть отнесены к одной статье расходов, в соответствии с бюджетной классификацией, что несколько затрудняет процесс контроля затрат со стороны самого бюджетного учреждения и со стороны проверяющих органов.

Другой сложностью является укрупненный характер базовых затрат. В результате, даже при наличии специально организованного учетного процесса по сбору и группировке данных в соответствии с перечнем базовых затрат, произвести контроль затрат или расчет себестоимости оказанной образовательной услуги на одного студента конкретной специальности (направления подготовки, магистратуры, аспирантуры и т. п.) будет затруднительно (см. таблицу).

Все это приводит к потенциальной сложности учета и калькулирования затрат с целью расчета себестоимости образовательных услуг.

Для решения этой проблемы были проведены исследования в данной области, которые позволили выделить следующие группы затрат:

1. Затраты на обучение.

К данной группе рекомендуется отнести затраты на оплату труда и начисления на выплаты по оплате труда профессорско-преподавательского состава (ППС), включая страховые взносы во внебюджетные фонды, с учетом надбавок за ученые степени и должности.

Затраты на обучение относятся к категории затрат, которые зависят от численности обучающихся. Они позволяют определить часть стоимости обучения в отчетном году студента либо группы студентов, обучающихся по конкретной образовательной программе (ООП), без учета накладных расходов. Данные затраты легко рассчитываются (стоимость академических часов на ставку оплаты работы профессорско-преподавательского состава (ППС)), что позволяет в дальнейшем их контролировать.

Соотношение базовых затрат и статей расходов, в соответствии с бюджетной классификацией [3]

Перечень базовых затрат	Основные статьи расходов, в соответствии с бюджетной классификацией
Затраты на оплату труда и начисления на выплаты по оплате труда профессорско-преподавательского состава (ППС), включая страховые взносы во внебюджетные фонды, с учетом надбавок за ученые степени и должности	210 Оплата труда и начисления на выплаты по оплате труда. 211 Заработная плата. 213 Начисления на выплаты по оплате труда
Затраты на приобретение материальных запасов, потребляемых в процессе оказания государственной услуги, включая затраты на приобретение расходных материалов, мягкого инвентаря	340 Увеличение стоимости материальных запасов. 310 Увеличение стоимости основных средств
Затраты на приобретение учебной литературы, периодических изданий, издательских и полиграфических услуг	340 Увеличение стоимости материальных запасов
Затраты на организацию учебной и производственной практики, в том числе затраты на проживание и оплату суточных для обучающихся, проходящих практику	290 Прочие расходы. 212 Прочие выплаты (суточные руководителей практики). 226 Прочие работы, услуги (найм жилых помещений при служебных командировках)
Затраты на коммунальные услуги	220 Оплата работ, услуг. 223 Коммунальные услуги
Затраты на содержание объектов недвижимого и особо ценного движимого имущества, эксплуатируемого в процессе оказания государственной услуги	220 Оплата работ, услуг. 225 Работы, услуги по содержанию имущества. 226 Прочие работы, услуги
Затраты на приобретение услуг связи, в том числе затраты на местную, междугороднюю и международную телефонную связь, Интернет	220 Оплата работ, услуг. 221 Услуги связи
Затраты на приобретение транспортных услуг, в том числе расходы на проезд ППС до места прохождения практики, повышения квалификации и обратно	220 Оплата работ, услуг 222 Транспортные услуги
Затраты на оплату труда и начисления на выплаты по оплате труда работников учреждения, которые не принимают непосредственного участия в оказании государственной услуги административно-управленческого, учебно-вспомогательного, прочего обслуживающего персонала, включая страховые взносы во внебюджетные фонды	210 Оплата труда и начисления на выплаты по оплате труда. 211 Заработная плата. 213 Начисления на выплаты по оплате труда
Затраты на приобретение основных средств стоимостью до трех тысяч рублей включительно за единицу	310 Увеличение стоимости основных средств
Затраты на повышение квалификации ППС, включая затраты на суточные расходы и расходы на проживание ППС на время повышения квалификации, за исключением расходов на приобретение транспортных услуг	210 Оплата труда и начисления на выплаты по оплате труда. 212 Прочие выплаты (суточные). 220 Оплата работ, услуг. 226 Прочие работы, услуги (найм жилых помещений при служебных командировках), (организация участия в семинарах и конференциях (в том числе оргвзносы))
Затраты на организацию культурно-массовой, физкультурной и оздоровительной работы со студентами	211 Заработная плата. 213 Начисления на выплаты по оплате труда. 212 Прочие выплаты. 222 Транспортные услуги. 224 Арендная плата за пользование имуществом (для мероприятий). 226 Прочие работы, услуги. 290 Прочие расходы. 310 Увеличение стоимости основных средств. 340 Увеличение стоимости материальных запасов

Планируемые затраты на обучение могут быть определены на стадии утверждения учебного плана на каждый учебный семестр в рамках конкретного заказа. Под заказом в данном случае следует понимать предоставление образовательной услуги группе студентов, обучающихся по конкретной специальности (направлению подготовки бакалавриата, магистратуры, аспирантуры). Образовательное учреждение самостоятельно определяет нормативное количество студентов в группе (например, в соответствии с плановыми цифрами приема). Номер и шифр группы будет соответствовать номеру заказа. Расчет планируемых затрат на обучение производится по всем формам обучения. При этом можно использовать корректирующие коэффициенты, применяемые при определении нормативных затрат в связи с особенностью реализации образовательных программ по формам обучения, можно произвести прямой подсчет стоимости образовательной услуги для данной формы обучения (стоимость академических часов на ставку оплаты работы ППС).

Отклонение от запланированной величины затрат на обучение по конкретному заказу (для группы студентов) может появиться за счет следующих факторов:

- изменение количества студентов в группе;
- структурные изменения состава ППС;
- изменение тарифа оплаты часа работы ППС;
- изменение нормативов работы ППС.

2. Затраты на организацию учебного процесса (рис. 1).

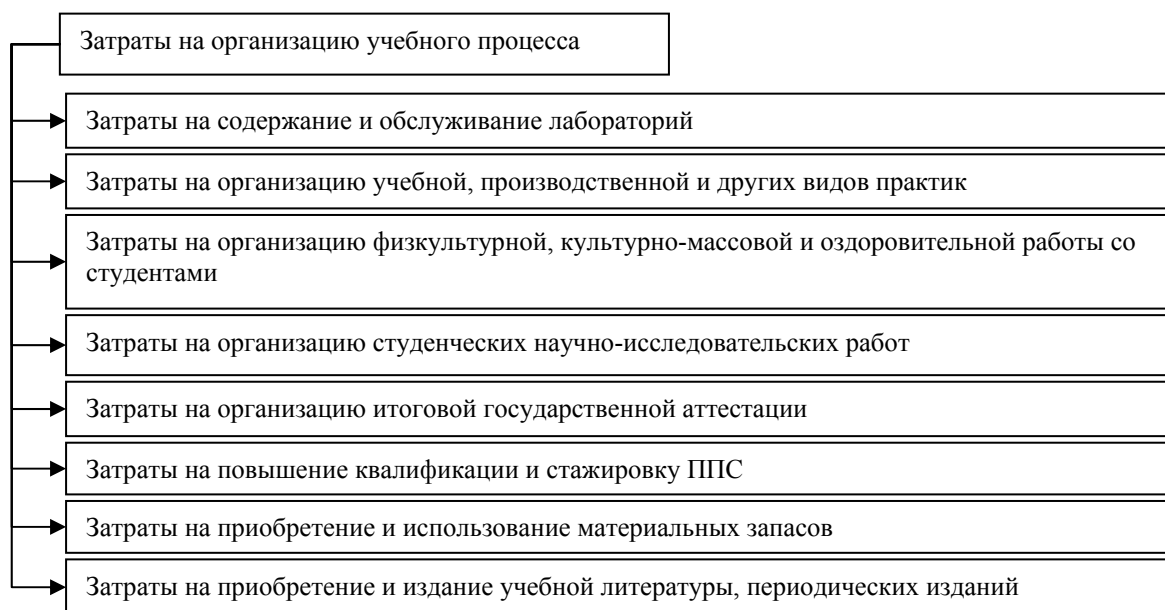


Рис. 1. Перечень основных затрат на организацию учебного процесса

Данные затраты относятся к категории условно-переменных затрат. С одной стороны, их можно с достаточной уверенностью отнести к затратам по предоставлению образовательной услуги по конкретной специальности (направлению подготовки бакалавриата, магистратуры, аспирантуры) в соответствии с определенным ООП, с другой стороны, их достаточно трудно дифференцировать по учебным группам (заказам).

Затраты на организацию учебного процесса следует соотносить с центром затрат (структурным подразделением), которое реализует ООП (например, выпускающая кафедра). Принимать в качестве такого центра факультет (институт) в целом не совсем

уместно, так как на нем могут реализоваться ООП, которые относятся к разным стоимостным группам специальностей и направлений подготовки. В дальнейшем затраты на организацию учебного процесса следует распределить по учебным группам (заказам). В качестве базы распределения можно использовать приведенный контингент студентов (рассчитанный с учетом корректирующих коэффициентов, применяемых в связи с особенностью реализации образовательных программ по формам обучения). Это позволит рассчитать себестоимость обучения одного студента в группе, составить смету расходов и доходов и определить предельную минимальную границу стоимости образовательной услуги и количества студентов в группе. Данные сведения можно использовать для контроля результатов деятельности подразделений и выявления резерва снижения себестоимости образовательных услуг.

3. Затраты на обеспечение образовательной деятельности (рис. 2) относятся к категории условно-постоянных затрат.

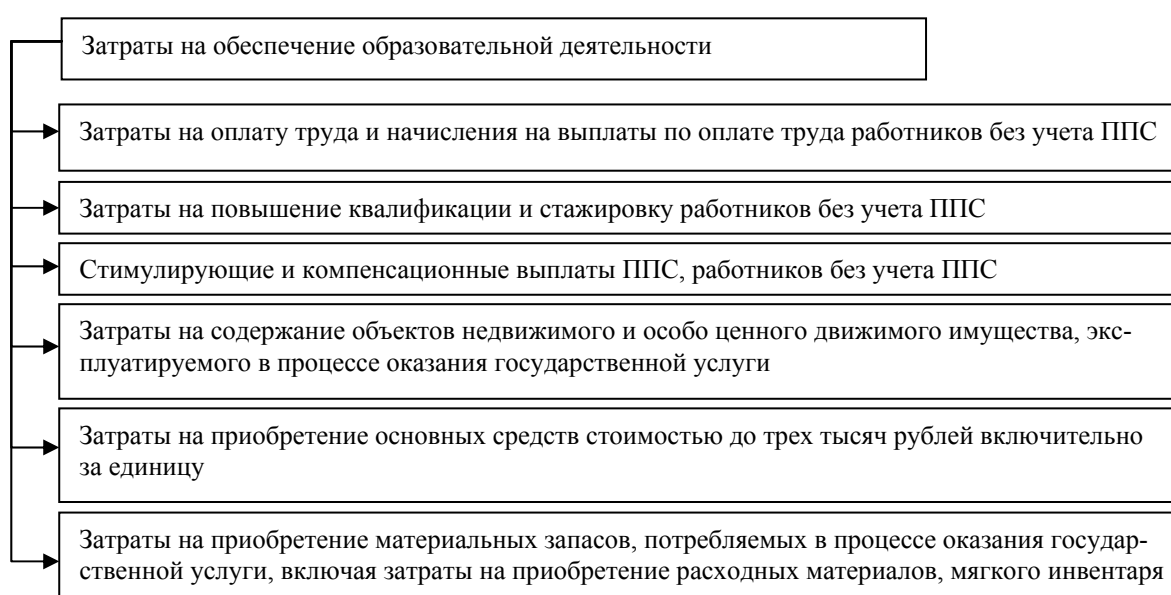


Рис. 2. Перечень основных затрат на обеспечение образовательной деятельности

Данные затраты можно с достаточной уверенностью отнести к затратам конкретного подразделения (институт, факультет), где реализуется образовательная услуга, в то же время дифференцировать их по учебным группам (заказам) и определенным ООП достаточно трудно. В дальнейшем затраты на организацию учебного процесса можно распределить по центрам затрат (структурным подразделениям), которые реализуют ООП (например, выпускающим кафедрам), с последующим распределением по учебным группам (заказам) с целью определения себестоимости образовательных услуг в целом по конкретной группе определенной специальности (направлению подготовки и т. п.), по подразделению, а также процента накладных расходов для целей ценообразования. В качестве базы распределения можно также использовать приведенный контингент студентов. Применять другие базы распределения (например, заработной платы ППС) в данном случае нецелесообразно.

4. Затраты на содержание образовательного учреждения (рис. 3) относятся к категории постоянных затрат (рис. 3).

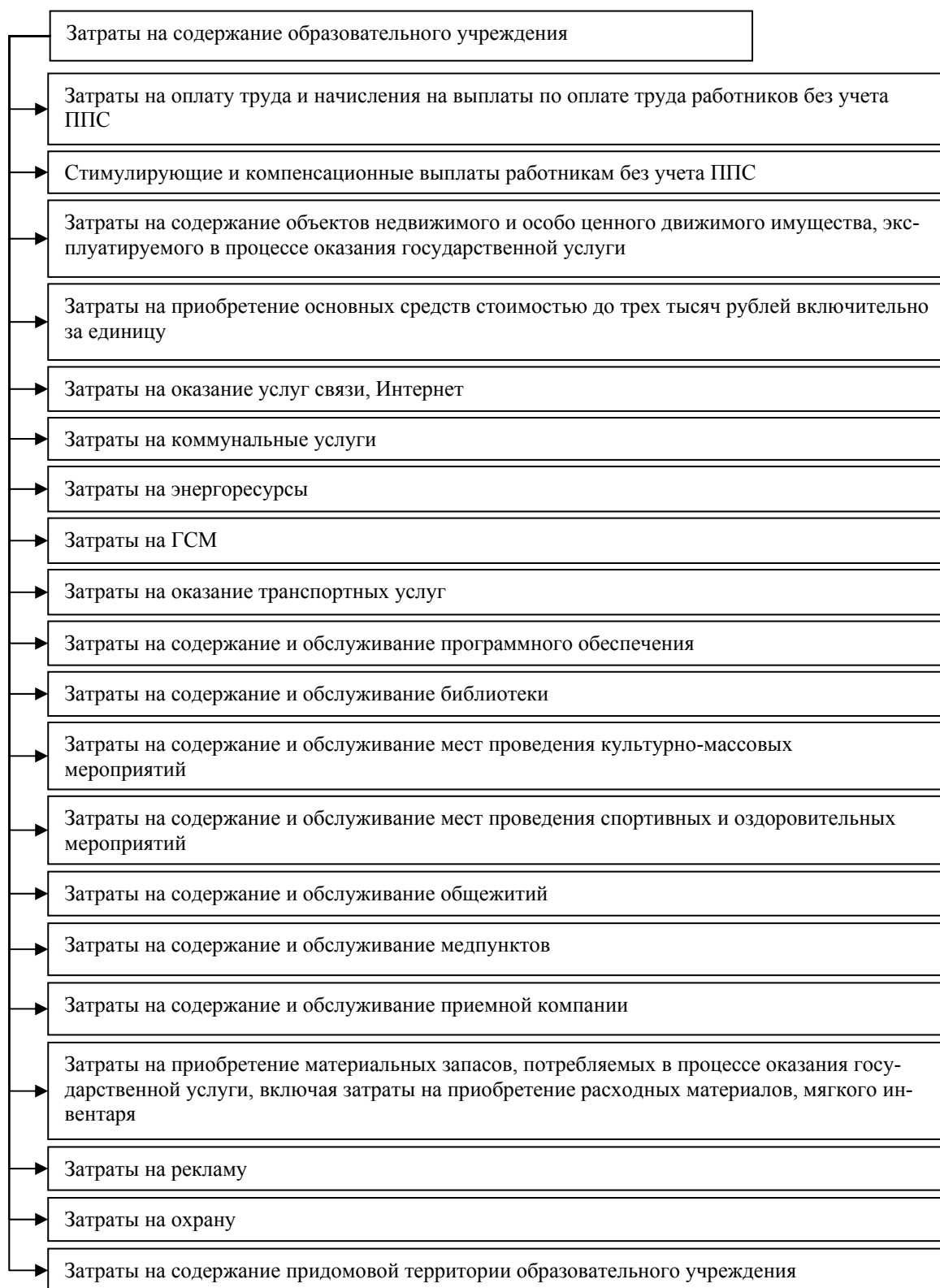


Рис. 3. Перечень основных затрат на содержание образовательного учреждения

Данные затраты возникают вне зависимости, реализуется или нет образовательная услуга, сколько таких услуг предоставляется образовательным учреждением и когда.

Для определения полной себестоимости образовательных услуг в целом вузу и по конкретной группе определенной специальности (направлению подготовки и т.п.) их

следует распределить по центрам затрат (структурным подразделениям), которые реализуют ООП – институтам, факультетам, затем – выпускающим кафедрам, с последующим распределением по учебным группам (заказам). В качестве базы распределения между институтами (факультетами) можно использовать:

- долю доходов от предоставления образовательных услуг подразделения в общей сумме таких доходов;
- долю расходов подразделения при оказании образовательных услуг в общей сумме таких расходов;
- занимаемую подразделением площадь;
- количество ППС, вспомогательного персонала и других работников;
- заработную плату ППС, вспомогательного персонала и других работников;
- приведенный контингент студентов и др.

Конкретная база распределения выбирается образовательным учреждением самостоятельно, после дополнительных исследований.

Калькуляция полной себестоимости позволит определить минимальную величину стоимости образовательных услуг по конкретной специальности, направления подготовки и т. п., составить и в дальнейшем контролировать смету расходов каждого подразделения, определить рентабельность образовательной деятельности каждого подразделения.

Библиографические ссылки

1. Об утверждении методики определения нормативных затрат на оказание государственных услуг по реализации имеющих государственную аккредитацию образовательных программ высшего образования по специальностям и направлениям подготовки : приказ Минобрнауки России от 02.08.2013 № 638. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. О перечне и составе стоимостных групп специальностей и направлений подготовки по государственным услугам по реализации основных профессиональных образовательных программ высшего образования – программ бакалавриата, специалитета, магистратуры, подготовки научно-педагогических кадров в аспирантуре (адъюнктуре), ординатуры и ассистентуры-стажировки, итоговых значениях и величине составляющих базовых нормативных затрат по государственным услугам по стоимостным группам специальностей и направлений подготовки, корректирующих коэффициентах, по формам обучения (очно-заочная, заочная), формам реализации образовательных программ (сетевая), по используемым образовательным технологиям (дистанционные образовательные технологии, электронное обучение) в отношении контингента, принимаемого на обучение на первый курс в 2015 году, на весь период обучения : приказ Минобрнауки России от 29.04.2014 № 420. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

3. Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации : приказ Минфина России от 01.07.2013 № 65н (ред. от 26.09.2014). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

© Кузьмина В. Н., Золотарева Г. И., 2014

Г. В. Максимова, И. В. Тихонова

Байкальский государственный университет экономики и права,
Российская Федерация, Иркутск

БУХГАЛТЕРСКИЙ АУТСОРСИНГ – ВАРИАНТ ЦЕНТРАЛИЗОВАННОЙ ФОРМЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Рассматривается бухгалтерский аутсорсинг как современная форма организации и ведения бухгалтерского учета на базе информационной системы управления компанией.

Ключевые слова: формы организации бухгалтерского учета, бухгалтерский аутсорсинг, автоматизация бухгалтерского учета, информационные системы управления компанией.

G. V. Maksimova, I. V. Tikhonova

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

ACCOUNTING OUTSOURCING AS THE WAY OF CENTRALIZED FORM OF ACCOUNTING ORGANIZATION

In article is considered the accounting outsourcing as a modern form of organization and accounting on the basis of information management system company.

Keywords: forms of accounting, accounting outsourcing, automation of accounting, management information systems company.

Одним из направлений совершенствования организации обработки информации является бухгалтерский аутсорсинг. Истоки развития бухгалтерского аутсорсинга связаны с появлением в 90-х годах аудита в России и широкомасштабным внедрением автоматизированных систем управления компаниями.

Рассматривая повсеместное и порой огульное внедрение бухгалтерского аутсорсинга, необходимо опираться на исторически сложившиеся формы организации бухгалтерского учета. И это отнюдь не сдерживающий фактор (стереотип мышления) развития отечественного рынка аутсорсинга, как отмечает Е. Коптева [1].

Позвольте напомнить, что в теории бухгалтерского учета предлагаются три основные формы организации бухгалтерского учета: централизованная, децентрализованная и смешанная. Централизованный подход подразумевает регламентацию организации и ведения бухгалтерского учета из единого центра, когда каждое подразделение компании должно строго следовать выработанным правилам и предписаниям. Это предполагает сосредоточение синтетического и аналитического учета, составление бухгалтерского баланса и отчетности в главной бухгалтерии. При этом в структурных подразделениях организуется первичный учет с обработкой и группировкой данных в накопительных ведомостях, которые вместе с первичными документами передаются в главную бухгалтерию. Систематизация учетных данных и их обобщение в едином центре позволяет рационально распределять труд работников бухгалтерии с учетом их профессиональной подготовки и использовать современные средства обработки большого потока информации *в пределах компании* или создавать централизованные бухгалтерии для однородных (и малых) предприятий. При централизации учета главная

бухгалтерия учитывает и контролирует хозяйственные операции во всех подразделениях компании, достигается более эффективное и комплексное использование автоматизированных средств обработки информации.

Современный бухгалтерский аутсорсинг, с нашей точки зрения, – это один из вариантов главной бухгалтерии компании, который осуществляет конкретный вид услуг, т. е. обработку, систематизацию и обобщение учетных данных. Это отнюдь не новое направление в бизнесе, которое в странах Европы позволило 86 % компаний отказаться от услуг штатного бухгалтера, а в Израиле этот показатель достигает 96 %, в США – 92 % [1]. При этом необходимо не забывать, что такие данные по бухгалтерскому аутсорсингу касаются главным образом предприятий малого бизнеса, в том числе сферы оптовой розничной торговли, что вполне оправдано.

Рассматривая возможность применения бухгалтерского аутсорсинга в крупных компаниях, необходимо помнить, что ведение хозяйственной деятельности в современных условиях предполагает автоматизацию системы управления компанией. Согласно мировым показателям, предприятия любой отрасли затрачивают в среднем 4 % своего валового дохода на деятельность, связанную с информационными технологиями [2, с. 62]. При автоматизации обработки бухгалтерской информации необходимо сформулировать желаемый результат и критерии, по которым будут оцениваться достижения. Главная цель инвестиций в информационные технологии должна быть направлена на совершенствование системы управления компанией в целом, а также на оперативное представление информации для обоснования принятия решений. Как отмечают Е. Л. Шуремов, Д. В. Чистов, Г. В. Лямова: «По данным различных исследований, явно выраженный положительный эффект от создания информационной системы управления предприятием, основанным на современных технологиях, отмечается примерно у 40 % предприятий. На большинстве предприятий очевидной взаимосвязи показателей прибыльности и рентабельности с внедрением информационных технологий не наблюдается», что необходимо учитывать при использовании бухгалтерского аутсорсинга [3, с. 19].

При разработке и внедрении информационных систем управления компаниями к 90-м годам XX века были сформулированы основные принципы их построения, в числе которых комплексность, единство информационного пространства, оперативность. Коротко напомним их содержание [3, с. 48].

Так комплексность предполагает комплексный, системный подход к решению всей совокупности задач управления компанией, включая технические, технологические и финансово-хозяйственные.

Принцип единства информационного пространства предполагает объединение всех информационных ресурсов компании и обеспечение доступа к ним всем конечным пользователям в рамках предоставленных им прав. При этом должен быть реализован принцип *однократного ввода данных в месте их возникновения и многократности их использования в последующем*.

Составление отчетов и анализ их показателей базируются на данных первичного учета как начальной стадии единого учетно-контрольного процесса, что позволяет обеспечить интеграцию различных видов учета (оперативного, бухгалтерского и статистического) без их слияния.

Оперативность как принцип предполагает своевременное фиксирование всех фактов хозяйственной жизни и адекватное реагирование на них.

Изложенные принципы разработки информационных систем управления компанией позволяют еще раз подчеркнуть, что автоматизация бухгалтерского учета не должна носить «лоскутный» характер, а должна охватывать и связывать в единую информационную систему все участки технологии учетно-контрольного процесса

и формирования показателей управленческой и финансовой отчетности. Введение в информационную систему данных первичного учета целесообразно организовывать на местах оформления первичных документов теми лицами, которые несут ответственность за их оформление. В свою очередь, централизованная форма организации бухгалтерского учета в главной бухгалтерии компании должна организовать контроль правильности и своевременности ввода первичных данных, обеспечивая достоверность информации, используемой в дальнейшем для формирования отчетности и принятия управленческих решений.

Бухгалтерский аутсорсинг подразумевает передачу функций по организации и ведению отдельных разделов и технологических этапов бухгалтерского учета и отчетности профессиональным организациям, что нарушает базовые принципы по разработке и внедрению информационных систем управления компанией, приводит к разрозненности решаемых задач, отрыву центров обработки данных от центров возникновения данных, разрыву взаимосвязи информационных массивов, невозможности обеспечить оперативность формирования отчетностных показателей и их анализа. До какой степени следует использовать аутсорсинг информационных технологий, в том числе бухгалтерского учета, будет зависеть от руководства компании. Но при этом необходимо учитывать, что по данным статистики стоимость работ эффективно функционирующего собственного подразделения, обеспечивающего разработку, внедрение, сопровождение информационной системы управления компанией, будет на 20 % меньше, по сравнению с оплатой услуг бухгалтерского аутсорсинга [2, с. 69].

Другое дело, потребности в автоматизации и информационной поддержке принимаемых решений у малых предприятий, по сравнению с крупными компаниями, существенно отличаются. Малые предприятия с несложной структурой управления, небольшой номенклатурой выпускаемой продукции нуждаются в обобщенных данных финансового учета на конкретную дату, поэтому они выбирают информационные системы, не предполагающие автоматизацию широкого круга аналитических данных первичного учета и получения показателей управленческой отчетности.

На практике наблюдаем рост услуг аутсорсинга информационных технологий, в частности, передача ведения базы первичного учета сторонней специализированной организации по оказанию бухгалтерских услуг. По нашему мнению, это может быть оправдано только для малых предприятий.

Библиографические ссылки

1. Коптева Е. Аутсорсинг бухгалтерских услуг: малый бизнес – большая прибыль.[Электронный ресурс]. URL: <http://www.buhgalteria.ru/article/n118935> (дата обращения: 05.11.2014).
2. Баронов В. В. [и др.] Информационные технологии управления предприятием. М. : Компания АйТи, 2004. 328 с.
3. Шуремов Е. Л., Чистов Д. В., Лямова Г. В. Информационные системы управления предприятиями. М. : Бухгалтерский учет, 2006. 112 с.

© Максимова Г. В., Тихонова И. В., 2014

О. В. Медведева

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

ПРЕДВАРИТЕЛЬНАЯ ОЦЕНКА РИСКА СУЩЕСТВЕННОГО ИСКАЖЕНИЯ НА ЭТАПЕ ЗАКЛЮЧЕНИЯ ДОГОВОРА

Рассматриваются задачи аудитора при проведении риск-ориентированного аудита. Приведены необходимые действия аудитора при заключении договора на аудит в целях снижения репутационного риска аудитора, а также риска существенного искажения.

Ключевые слова: аудит, аудиторский риск, предварительное планирование, риск существенной искажения.

O. V. Medvedeva

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

PRELIMINARY RISK ASSESSMENT OF MATERIAL MISSTATEMENT AT CONTRACT EXECUTION STAGE

In the article is discussed the objectives of the auditor conducting a risk-based audit. It was adduced the actions of the auditor at the conclusion of the audit contract in order to reduce reputational risk auditor and also the risk of material misstatement.

Keywords: audit, audit risk, preliminary planning, the risk of material misstatement.

В последние десятилетия в мире произошло довольно много событий, связанных с банкротством крупнейших компаний, вызванных некорректностью их финансовой отчетности. Все это отразилось на аудиторской деятельности. Стали предъявляться многочисленные иски к аудиторским организациям. Как известно, первый «кризис доверия» к аудиторским организациям возник в начале XXI века, когда рухнул американский газовый концерн Enron. Как оказалось, его аудированная отчетность недостоверна. Скандал в конечном итоге привел к крушению аудиторской компании Andersen Worldwide и превращению «большой пятерки» мировых аудиторов в «большую четверку». Позже, в 2003 году, аналогичная ситуация возникла при разорении итальянского пищевого концерна Parmalat. Внешний управляющий Parmalat подал в суд на аудиторские компании Deloitte & Touche и Grant Thornton, предъявив им целый список обвинений: от недобросовестного исполнения своих обязанностей и халатности до соучастия в действиях бывшего руководства концерна, приведших к его краху. Все этого потребовало поменять методы работы аудиторов, назрела необходимость в формировании новых стандартов аудиторской деятельности по оценки рисков существенных искажений через изучение деятельности аудируемого объекта и среды осуществления [4].

Адаптируясь к новым условиям ведения бизнеса, а также в ответ на новые сложившиеся в ходе многолетней практики профессиональные риски и имеющийся опыт, ведущие мировые саморегулируемые аудиторские организации приняли ряд нововведений в международных стандартах аудита.

В международной практике обязанности аудитора по оценке рисков и разработке дальнейших аудиторских процедур изложены в следующих стандартах:

- МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения через изучение деятельности и коммерческого окружения организации» [1];
- МСА 330 «Аудиторские мероприятия по противодействию выявленным рискам» [1].

В Российской Федерации методика действий аудитора на этапах сбора аудиторских доказательств представлена в Федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» (далее – ФПСАД №8), утвержденном Постановлением Правительства РФ от 19.11.2008 № 863 [2].

Вступлением в силу новой редакции ФПСАД № 8 в систему федеральных стандартов аудита введены элементы риск-ориентированного подхода к аудиту.

Задача аудитора при проведении риск-ориентированного аудита – получить разумную уверенность в том, что в финансовой отчетности не имеется никаких существенных искажений, ни вызванных недобросовестными действиями, ни вызванных ошибками. Выполнение этой задачи включает в себя следующие этапы:

- оценку рисков существенных искажений в финансовой отчетности;
- разработку и выполнение последующих процедур аудита в ответ на оцененные риски, которые сокращают риски существенных искажений в финансовой отчетности до приемлемо низкого уровня;
- выпуск надлежащим образом сформулированного аудиторского заключения, основанного на результатах аудита.

Необходимость разработки четкой и логичной методики оценки риска прослеживается на каждом этапе аудиторской проверки:

- на этапе предварительного планирования при оценке приемлемости клиента;
- на этапе планирования при исследовании потенциального уровня риска для определения последовательности, объема и продолжительности процедур проверки;
- на этапе процедур проверки по существу при управлении уровнем аудиторского риска за счет его компонента – риска необнаружения, при анализе необходимости процедур корректировки по каждому рисковому и значимому для пользователя объекту аудита;
- на заключительном этапе при оценке влияния уровня риска необнаружения на формирование мнения о достоверности отчетности аудируемого лица.

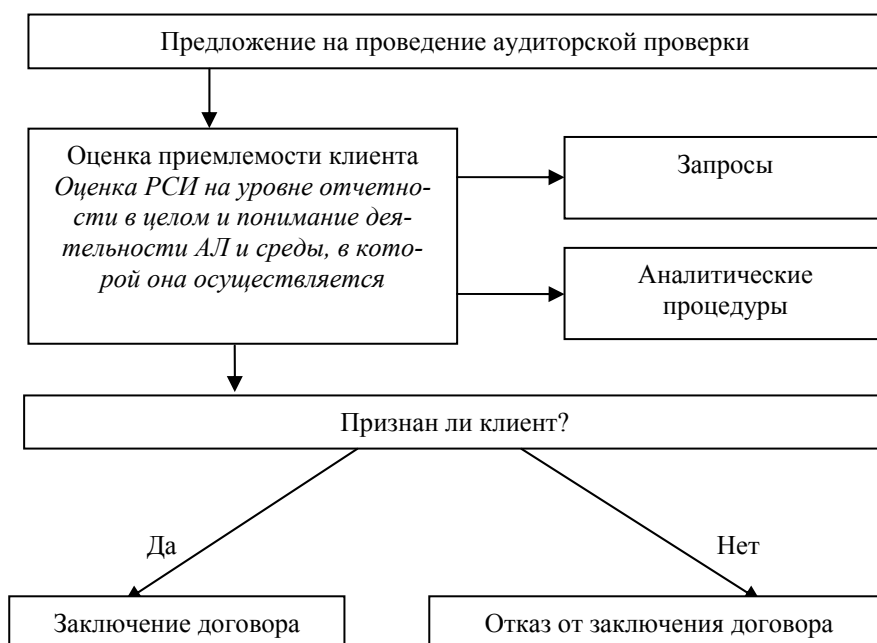
Далее рассмотрим порядок оценки рисков на этапе предварительного планирования при оценке приемлемости клиента.

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 (см. рисунок).

Этап предварительного планирования осуществляется до момента подписания договора аудита, поэтому на данной стадии у аудитора ещё нет доступа к конфиденциальной информации об аудируемом лице. Тем не менее, аудитору необходимо изучить своего потенциального клиента для того, чтобы оценить трудоёмкость будущей проверки, а значит, и цену аудита. Для этого аудитор проводит собеседования с руководством потенциального клиента и изучает его отчётность, в частности, по следующим вопросам:

- экономическое состояние компании;
- основные виды деятельности потенциального клиента;
- структура собственности и организационная структура;

- организация учетного процесса и системы внутреннего контроля;
- организация и применение документооборота на предприятии.



Действия аудитора при заключении договора на аудит

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 следующие вопросы:

1. Какова структура собственности и организационная структура, существуют ли аффилированные (зависимые) лица?
2. Была ли смена руководства или состава собственников в течение отчетного года?
3. Какие существуют основные виды деятельности, появились ли новые виды деятельности в отчетном году?
4. Осуществлялось ли сокращение производства в отчетном году?
5. Осуществлялось ли производство новых видов продукции?
6. Осуществлялось ли сокращение объема производства, если да, то по каким причинам?
7. Проводились ли в прошлом аудиторские и налоговые проверки, их результаты?
8. Как организованы системы учета, в том числе его формы, какие системы автоматизации применяются?
9. Какие элементы включает в себя учетная политика и были ли изменения в учетной политике за отчетный год?
10. Проводились ли операции, в отношении которых предусмотрен особый порядок бухгалтерского или налогового учета, в том числе нетипичные для данного предприятия операции?
11. Какая система налогообложения применяется?
12. Как организованы системы внутреннего контроля, в том числе порядок инвентаризации имущества и обязательств, на какие лица возложена обязанность по исполнению контрольных процедур?

13. Как организован документооборот на предприятии, каков его объем?
14. Какие элементы включает в себя кадровая политика, в том числе порядок назначения и увольнения сотрудников, исполнения ими должностных инструкций?
15. Наличие просроченной задолженности по налоговым платежам, если есть, то какой размер?
16. Имеется ли в наличии просроченная задолженность по договорам займа, кредитным договорам?
17. Имеется ли в наличии просроченная кредиторская и дебиторская задолженности?

Результаты собеседований аудиторы могут оформить в письменном виде в специально разработанном ими рабочем документе.

Также на этом этапе рекомендуется изучить:

- не участвует ли потенциальный клиент в судебных разбирательствах, сделать это можно на официальном сайте ВАС РФ (URL: <http://kad.arbitr.ru/>);
- входят ли в состав исполнительных органов организации-контрагента дисквалифицированные лица (URL: <https://service.nalog.ru/disfind.do>);
- не зарегистрирован ли потенциальный клиент по адресу «массовой регистрации» (URL: адрес: <https://service.nalog.ru/addrfind.do>);
- отсутствуют ли учредители или руководители организации в реестре лиц, отказавшихся от участия (руководства) в организации (URL: <https://service.nalog.ru/svl.do>).

Также необходимо убедиться, что потенциальный клиент не находится на какой-либо стадии банкротства. Эту информацию можно найти на Едином федеральном реестре сведений о фактах деятельности юридических лиц (<http://www.fedresurs.ru/>). Убедиться, что в отношении клиента не ведется исполнительное производство. Сделать это можно на сайте ФСПП России, обратившись к поиску по банку данных исполнительных производств (<http://fssprus.ru/iss/ip/>). При этом проверить, не является ли контрагент участником исполнительного производства, можно вне зависимости от того, организация это или индивидуальный предприниматель.

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

Анализ форм отчетности, как правило, включает в себя следующие аспекты:

1. Проведение вертикального анализа с целью определения доли статей отчетности в общем итоге.
2. Проведение горизонтального анализа с целью определения темпов изменения показателей отчетности.
3. Изучение соотношений между отдельными показателями отчетности с целью выявления необычных изменений.
4. Расчёт финансовых коэффициентов с целью оценки их динамики.

Результаты аналитических процедур аудиторы могут оформить в письменном виде в специально разработанном ими рабочем документе.

Аудитор должен оценить риски существенного искажения как можно раньше, так как риск необнаружения, зависящий от аудитора, напрямую связан с объемом работ, а следовательно, с общей стоимостью аудиторской проверки. Если клиент и аудитор подписали договор, а существенные риски выявились уже после подписания договора, аудитор рискует не только своей репутацией, но и понести ущерб, связанный с увеличением объема необходимых работ.

Следует отметить, что аудитором и после заключения договора аудита также осуществляются процедуры понимания деятельности аудируемого лица. Данные про-

цедуры проводятся на протяжении всей аудиторской проверки с целью улучшить её качество и уточнить результаты.

Таким образом, 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.

Библиографические ссылки

1. Международные стандарты аудита и контроля качества : сб. В 3 т. / Междунар. федерация бухгалтеров. Киров : Кировская областная типография, 2012. Т. 2. 644 с.
2. Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности : Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 8 [Электронный ресурс] : Постановление Правительства РФ от 19.11.2008 № 863. URL: <http://www.base.consultant.ru/cons/cgi/online> (дата обращения: 10.10.2014).
3. Руфаудит. 2007–2014. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.rufaudit.ru> (дата обращения: 10.10.2014).
4. Федоренко И. В., Золотарева Г. И. Аудит : учебник ; Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2010. 472 с.
5. Арнс Э. А., Лобек Дж. К. Аудит. М. : Финансы и статистика, 2001.

© Медведева О. В., 2014

И. В. Молодан

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

АНАЛИЗ И УПРАВЛЕНИЕ ИННОВАЦИОННЫМИ РИСКАМИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ НАУКОЕМКИХ ОТРАСЛЕЙ

Рассмотрены основные проблемы управления инновационными рисками на предприятиях наукоемких отраслей. Выявлены факторы инновационных рисков, названы основные методы управления инновационными рисками.

Ключевые слова: инновационный риск, мониторинг, интеграция, страхование.

I. V. Molodan

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

ANALYSIS AND MANAGEMENT OF INOVATION RISK AT ENTERPRISES OF HIGH-TECH INDUSTRIES

In the article are considered the basic problems of innovation risk management at the enterprises of high-tech industries. It was revealed the factors of the risk innovation, called as the basic methods of innovation risks management.

Keywords: innovative risk, monitoring, integration, insurance.

В современных условиях нарастания угроз национальной безопасности обостряется проблема повышения конкурентоспособности российской промышленности, развития наукоемких отраслей и производств.

Значимость наукоемких, высокотехнологичных производств определяется совокупностью факторов, среди которых основными признаны следующие:

- связь наукоемких производств с инновациями, обеспечивающими формирование новых товарных рынков и повышение эффективности использования ресурсов;
- мультипликативный эффект научно-исследовательских разработок;
- тесная связь наукоемких высокотехнологичных видов экономической деятельности с секторами промышленности, характеризующимися высоким уровнем добавленной стоимости.

На данном этапе наблюдается отставание России от промышленно развитых стран в сфере развития высоких технологий и их использования в наукоемких отраслях. Для решения этой проблемы, помимо обеспечения финансирования научно-исследовательской деятельности, необходимо совершенствовать управление инновационной деятельностью. Важное значение приобретает разработка подходов тщательного обоснования приоритетности инвестиционных вложений в инновационные проекты, оценки их реализуемости. Следовательно, необходимо исследование факторов риска инновационной деятельности наукоемких производств – препятствий, возникающих на пути становления инновационного способа ведения хозяйственной деятельности. Под инновационным риском в данном случае понимается такое экономическое событие, при проявлении которого не достигается результат инновационной деятельности – развитие предприятия на основе достижений прикладной и фундаментальной науки и внедрения

новых технологий и продукции. Рациональное отношение к экономическому риску предполагает, что для хозяйствующего субъекта существует возможность прогнозировать наступление рискованных событий, оценивать последствия его наступления и разрабатывать меры противодействия или нейтрализации последствий наступления рискованных событий.

Анализ деятельности предприятий наукоемких отраслей промышленности в современных условиях позволяет выделить наиболее важные факторы инновационного риска:

- недоведение результатов НИОКР до коммерческого применения;
- неадекватная оценка потенциального объема потребления осваиваемого в производстве инновационного продукта;
- ошибочные рекомендации маркетинговых исследований;
- неудачный выбор партнеров и контрагентов в процессе разработки и реализации инноваций и продвижения результатов инновационной деятельности на рынок;
- непредвиденный рост тарифов и цен на ресурсы, необходимые для производства инновационной продукции;
- недостаточный объем патентования технических, дизайнерских, других решений в части создания и производства инновационного продукта;
- утраты позитивного имиджа предприятия как субъекта инновационных отношений и формирования неблагоприятного представления инвесторов или кредиторов относительно перспектив и возможностей предприятия.

Также в качестве препятствий инновационному развитию могут выступать внешние, не зависящие от деятельности предприятия, экономические условия – источники ряда специфических факторов инновационного риска:

- прекращение государственного финансирования НИОКР или исчезновение источника финансирования в ходе инновационной деятельности;
- противодействие органов исполнительной власти перераспределению бюджетных ресурсов в пользу расширения объема финансирования НИОКР и концентрации ресурсов на приоритетных направлениях развития науки и техники;
- ухудшение макроэкономической ситуации, снижение возможностей федерального бюджета;
- опережающий выход конкурентов на рынок данного инновационного продукта, в том числе за счет легальной (на основе параллельных патентов) имитации запатентованных инновационных решений.

Важную роль в реализации инновационного развития производственных систем играют институциональные условия, порождающие следующие факторы инновационного риска:

- отторжение или неготовность институциональной среды для реализации перспективной модели инновационного развития предприятия;
- неудачи при попытке создания эффективных организаций инновационного характера (например, венчурных предприятий, инновационных кластеров, инновационных бизнес-инкубаторов и т. п.);
- рассогласование правовой защищенности интеллектуальной собственности и определенности прав на коммерциализированные разработки и на процедуры их распространения [1].

При описании конкретной ситуации риска каждый выявленный фактор инновационного риска должен характеризоваться интенсивностью влияния данного фактора на степень нежелательного отклонения от цели (может выражаться в абсолютной шкале вероятностей проявления этого фактора) и потенциальным размером ущерба, обусловленного действием данного фактора риска.

Рассмотрим проблемы управления инновационными рисками в наукоемких производствах на примере предприятий ракетно-космической промышленности (РКП). Потенциально подверженными угрозам и реальному ущербу считают следующие сферы инновационной деятельности предприятий отрасли:

- состояние производственно-технологического, инвестиционного и кадрового потенциала;
- управление финансовыми ресурсами и денежными потоками;
- уровень конкурентоспособности и спроса, информационное обеспечение, кооперационные связи и материально-техническое обеспечение, нормативно-правовое и институциональное обеспечение (прав собственности), уровень защищенности от техногенных и криминальных проявлений, а также неблагоприятного воздействия факторов природной среды [2].

В условиях объективно повышенного уровня инновационного экономического риска предприятий отрасли существует потребность в создании компенсирующего организационно-экономического механизма управления.

Основой такого механизма являются антирисковые управляющие воздействия (элементы комплекса антирисковых мероприятий) и способы их применения в инновационной сфере деятельности предприятия. Целесообразно выделить внешние и внутренние антирисковые воздействия. Внешние мероприятия формируются вне границ предприятия государственными структурами, заинтересованными в инновационной направленности развития предприятий, например:

- создание отраслевой инновационной системы как подсистемы национального уровня;
- создание инновационных венчурных фондов, региональных / отраслевых инновационных кластеров;
- стимулирование инновационной активности предприятий налоговыми и другими льготами и преференциями.

Внутренние антирисковые воздействия формируются в границах предприятия как опережающие меры предотвращения негативных последствий инновационного риска, носят комплексный характер и предполагают:

- создание системы мониторинга индикаторов уровня риска и прогнозирования инновационных экономических рисков;
- структурное реформирование РКП путем создания крупных интегрированных структур (корпораций), объединяющих предприятия, связанные едиными направленностью деятельности и отношениями собственности;
- страхование рисков.

Система мониторинга индикаторов безопасности и прогнозирования инновационных экономических рисков решает задачу внутренней самооценки и прогнозирования своего состояния с точки зрения выполнения предприятием производственных функций и принятия мер защиты этих функций для обеспечения экономической безопасности.

Для эффективного контроля за состоянием экономической безопасности наукоемкого высокотехнологичного предприятия предлагаются следующие этапы мониторинга:

- идентификация факторов инновационного риска;
- формирование системы технико-экономических показателей оценки уровня инновационного риска;
- сбор и обработка информации, характеризующей состояние объекта мониторинга;
- моделирование и формирование стратегий развития предприятия;
- оценка уровня инновационного риска всех этапов запланированных инновационных проектов;

– разработка предложений по ограничению уровня риска.

Научные предприятия самостоятельно или при поддержке государства формируют структуры холдингового типа, выступающие как инструмент повышения конкурентоспособности отечественной промышленности, способствующие снижению инновационного риска путем его распределения между участниками холдинга.

Страхование инновационных рисков для предприятий РКП имеет особое значение.

Такие наукоемкие виды деятельности, как ядерная энергетика, авиация, космонавтика не получили бы современного развития, если бы не была построена система экономической защиты от катастрофических рисков, являющихся неотъемлемой частью инновационных проектов в этих видах деятельности. Спецификой страхования космической деятельности можно считать катастрофическую природу и огромные размеры наступающих убытков. Убытки возникают не только вследствие утраты дорогостоящих космических аппаратов и средств доставки их на орбиту, но и возможных разрушений на пусковых площадках. В случае неудачного запуска возможен ущерб населенным пунктам, их инфраструктуре, экологии не только в стране, осуществляющей запуски, но и в других государствах [3].

Важнейшими функциями страхования являются передача ответственности за последствия рисков, которую несет страховщик; контрольная и предупредительная функции.

Эти функции реализуются в уменьшении вероятности наступления страхового события и снижении тяжести его последствий. Для этого в договор включаются пункты, согласно которым страхователь полностью или частично лишается страхового возмещения в определенных случаях; бездействие в критических ситуациях; умышленное нарушение технологии; применение некачественных комплектующих и т. п.

Страховые организации могут проводить за счет специальных фондов предупредительные мероприятия, снижающие вероятность наступления страховых случаев; установка более современной пожарно-охранной сигнализации; введение дополнительного медицинского контроля персонала; организация контроля качества поступающих материалов, комплектующих и др.

Размер страхового тарифа в космической деятельности (и не только) напрямую связан со степенью риска, которая, в свою очередь, зависит от следующих факторов: применяемых технологий и оборудования; квалификации персонала; надежности поставщиков комплектующих и материалов; репутации фирмы.

Высокие риски (соответственно – и страховые тарифы) должны мотивировать предприятия, участвующие в космической деятельности: обновлять оборудование; использовать современные технологии; совершенствовать подготовку персонала. Следовательно, страхование инновационных рисков может способствовать научно-техническому прогрессу в этом виде деятельности.

Библиографические ссылки

1. Качалов Р. М. Управление экономическим риском: Теоретические основы и приложения : монография. М. ; СПб. : Нестор-История, 2012. 248 с.
2. Хрусталева Е. Ю. Финансово-экономическая значимость и рисковость наукоемких инновационных проектов // Финансовая аналитика: проблемы и решения. 2013. № 8.
3. Макаров Ю. Н., Хрусталева Е. Ю., Славянов А. С. Страхование как инструмент стимулирования инновационной и инвестиционной деятельности ракетно-космической промышленности // Финансы и кредит. 2012. № 16.

© Молодан И. В., 2014

ОРГАНИЗАЦИЯ АНАЛИТИЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ АВТОТРАНСПОРТНЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

В настоящее время недостаточно проработан вопрос о применимости, целесообразности и рациональности использования методов учета затрат автотранспортных предприятий. Рассмотрена предложенная методика аналитического учета затрат автотранспортных предприятий.

Ключевые слова: автотранспортные предприятия, методы учета затрат.

E. A. Opolev

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

ORGANIZATION OF ANALYTICAL ACCOUNTING EXPENSES OF MOTOR TRANSPORT ENTERPRISES

At present the question of applicability, expediency and rationality using the methods of the cost accounting of the motor transport enterprises isn't rather worked. In the article is considered the analytical cost accounting method of the motor transportation enterprises.

Keywords: motor transport enterprises, methods of the cost accounting.

Существующие подходы к организации бухгалтерского учета в типовых конфигурациях программных продуктов позволяют вести аналитический учет затрат по направлениям деятельности, структурным подразделениям и статьям затрат. В современных условиях такая организация аналитического учета является недостаточной, так как не позволяет провести анализ эффективности использования автотранспортных средств, например, оценить и проанализировать рентабельность основных средств по каждой единице автотранспорта.

Для решения вышеуказанной проблемы была разработана методика ведения аналитического учета затрат на счете 20 в условия использования программы «1С: Предприятие 8.1», предусматривающая ведение аналитического учета по каждой единице автотранспорта (единице техники).

Сформирована и предложена методика учета, позволяющая организовать аналитический учет затрат по каждой единице техники автотранспортного предприятия. Основные затраты по каждой единице техники (ЕТ) первоначально отражаются на счете 20.04, что представлено в таблице.

В результате на счете 20.04 формируется сумма основных затрат с учетом трех аналитических разрезов: по статьям затрат; подразделениям; единицам техники.

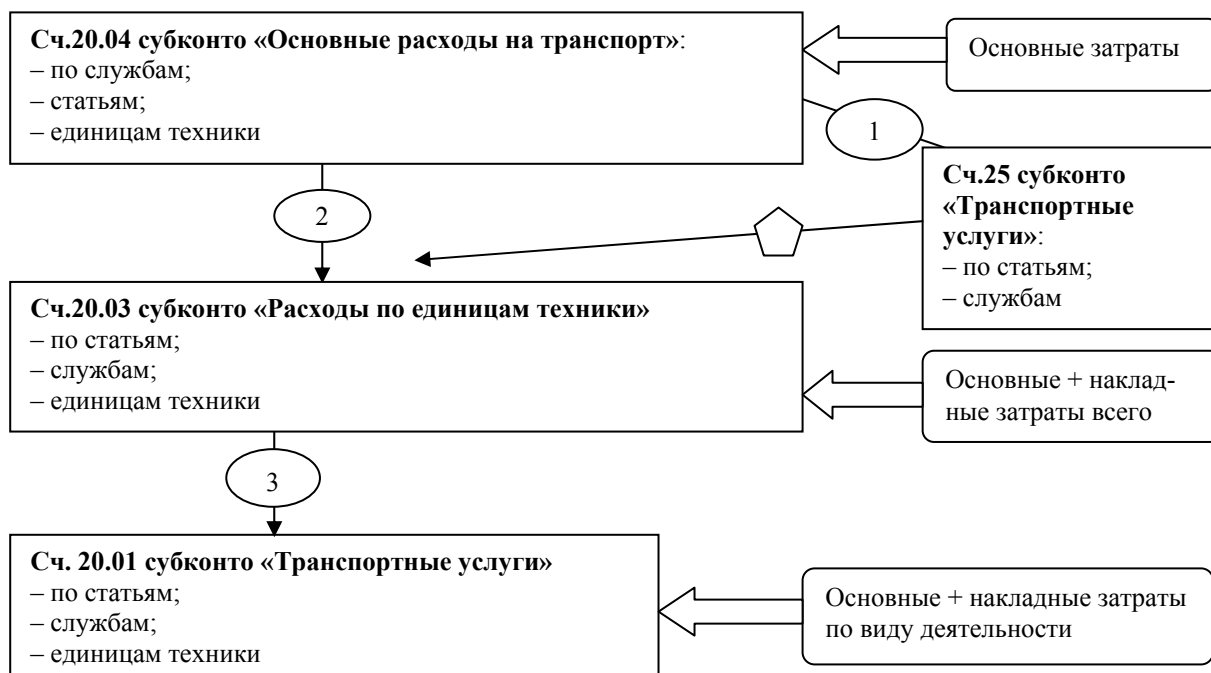
Накладные затраты отражаются в бухгалтерском учете на счете 25 «Общепроизводственные расходы» по следующим направлениям аналитического учета: вид деятельности; подразделение; статья затрат.

Вышеуказанные расходы со счета 25 списываются на счет 20.03 «Расходы по единицам техники» пропорционально заранее установленной базе распределения, что отражено в рисунке.

Организация аналитического учета основных затрат на счете 20.04

Дебет	Направление аналитического учета		Отнесение по ЕТ	Наименование документа	Кредит
20.04 субконто «Основные расходы на транспорт»	Подразделение, ответственное за списание	⇐	Прямым путем	Ведомость по ЕТ	10 «ГСМ»
			Прямым путем	Ведомость по ЕТ	10 «Запасные части»
			Прямым путем	Ведомость по ЕТ	10 «Материалы»
	Статья затрат и калькулирования		Пропорционально отработанному времени по ЕТ	Сводный отчет на основании путе- вых листов	70 «Заработная плата водителей»
			Пропорционально отработанному времени по ЕТ	Сводный отчет на основании путе- вых листов	69 «Страховые взносы водителей»
	Единица техники		Прямым путем	Акт *	60 «Арендная плата по единицам техники»
			Прямым путем	Акт *	60 «Услуги автомойки, шиномонтажа и т. п.»
			Прямым путем	Регистр «Начис- ленная амортизация»	02 «Амортизация»

* Акт сдачи приемки оказанных услуг с расшифровкой по единицам техники.



○	Распределение согласно путевым листам (по видам деятельности, видам работ, по объектам, подразделениям), пропорционально выполненному (отработанному) объему работ за период в машино-часах: 1 – выделен объем услуг на собственные нужды (общепроизводственное назначение); 2 – общий объем услуг без учета услуг на собственные нужды (1); 3 – объем услуг на заказчиков транспортных услуг
◡	Распределение по единицам техники пропорционально прямым расходам по каждой ЕТ

Схема ведения аналитического учета затрат на счетах 20 и 25

В результате на счете 20.03 субконто «Расходы по единицам техники» сформирована итоговая сумма расходов в трех аналитических разрезах:

- по статьям;
- подразделениям;
- единицам техники.

Для проведения анализа рентабельности и выявления убыточных единиц техники на счете 20.01 субконто «Транспортные услуги» отражается итоговая сумма затрат на оказание транспортных услуг на стороннего заказчика, т. е. (себестоимость) в трех аналитических разрезах:

- по статьям;
- подразделениям;
- единицам техники.

Предложенная методика учета затрат учитывает отраслевые особенности для целей бухгалтерского финансового учета и позволяет при соответствующей доработке учетной бухгалтерской программы «1С: Предприятие» и незначительном увеличении трудоемкости ведения учета значительно расширить возможности проведения управленческого анализа на предмет эффективности и рентабельности в разрезе каждой единицы автотранспорта и спецтехники.

Библиографические ссылки

1. Чая В. Т., Чупахина Н. И. Управленческий анализ : учеб. пособие. М. : Рид Групп, 2011. 448 с. .
2. Рожнова О. В., Гришкина С. Н., Литвиненко М. И. Бухгалтерский учет в автотранспортных организациях : учебник для нач. профобразования. М. : Академия, 2005. 368 с.
3. Молчанов С. С. Затраты : учет и снижения за 14 дней. Эксперсс курс. 3-е изд., испр. М. : Эксмо, 2011. 544 с.

© Ополев Е. А., 2014

ПРИМЕНЕНИЕ МЕТОДИКИ АНАЛИТИЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ АВТОТРАНСПОРТНЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Рассмотрены результаты применения методики аналитического учета затрат автотранспортных предприятий.

Ключевые слова: автотранспортные предприятия, анализ затрат.

E. A. Opolev

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

USING METODOLOGY OF ANALYTICAL COST ACCOUNTING FOR MOTOR TRANSPORTATION ENTERPRISES

The article is described the results of the using methodology of analytical cost accounting for the motor transportation enterprises

Keywords: motor transportation enterprises, expense analysis.

Предложенная в статье «Организация аналитического учета затрат автотранспортных предприятий» методика ведения аналитического учета затрат на счете 20 в условиях использования программы 1С: «Предприятие 8.1», предусматривающая ведение аналитического учета по каждой единице автотранспорта (единице техники), позволяет повысить информативность и полезность управленческого анализа, в том числе на предмет эффективности и рентабельности в разрезе каждой единицы автотранспорта и спецтехники.

Методика была апробирована на материалах ООО «Авто-2000», осуществляющего широкий спектр автотранспортных услуг. Фрагмент информации о результатах работы автотранспорта предприятия, сформированная на основе данных аналитического учета по счету 90 за 1 полугодие 2014 года с учетом отражения затрат по предложенной методике приведен в таблице.

Как можно видеть, в бухгалтерском учете по каждой единице техники сформирована прибыль от реализации. Это позволяет провести анализ эффективности и рентабельности по каждой единице техники за рассматриваемый период. Принимая во внимание наличие в бухгалтерском учете аналитических разрезов по статьям затрат, подразделениям и единицам техники, представляется возможным выявление причин убыточности единицы техники. Наиболее наглядным способом для этого будет сравнение показателей и затрат фактических с запланированными затратами в расчете цен на услуги как в денежных, так и в натуральных показателях в пересчете на общий фактический объем оказанных услуг по убыточной единице техники. Важнейшим показателем для анализа выступает объем услуг на заказчика. Отклонения данного показателя могут быть вызваны как внутренними (например, превышение времени на ремонт, использование денежных средств на внутренние нужды и т. п.), так и внешними (отсутствие

спроса со стороны заказчиков) причинами. По статьям затрат, отклонение которых от плана является значительным, проводится анализ причин с определением мероприятий и ответственных подразделений для снижения отклонений в дальнейшем. В случае невозможности исключения превышения затрат на эксплуатацию единицы техники принимается решение о ее выводе из эксплуатации.

Основные финансовые показатели работы автотранспорта за 1 полугодие 2014 г.

Тип ТС	Марка	Код	Выручка без НДС, тыс. руб.	Себестоимость, тыс. руб.	Прибыль от реализации, тыс. руб.	Рентабельность, %
Автобусы	Урал 32551-0010-41, т 122 уе/24	8328	3 959,2	3 231,8	727,5	18,4
	Урал 32551-0010-41, т 132 уе/24	8324	4 090,2	3 400,6	689,6	16,9
	Урал 32551-0010-41, в 970 тх/24	7179	4 032,0	3 348,7	683,3	16,9
	Урал 32551-0010-41, т 124 уе/24	8321	4 108,4	3 517,8	590,6	14,4
	Урал 32551-0010-41, т 133 уе/24	8329	2 098,1	1 631,6	466,5	22,2
	Урал 32551-0010-41, т 134 уе/24	8323	3 716,3	3 259,5	456,8	12,3
	Урал 32551-0010-41, т 136 уе/24	8326	3 960,9	3 561,8	399,1	10,1
	Урал 32551-0010-41, т 137 уе/24	8325	3 476,2	3 223,4	252,8	7,3
	Урал 32551-0010-41, о 914 сн/24	6044	1 981,3	1 752,9	228,4	11,5
	Урал 32551-0010-41, т 135 уе/24	8327	1 382,3	1 197,9	184,4	13,3
	Урал 32551-0010-41, в 968 тх/24	7180	1 733,2	1 665,1	68,2	3,9
	Урал 32551-0010-41, т 123 уе/24	8320	1 382,3	1 314,3	68,1	4,9
	Урал 32551-0010-41, у 123 вт/124	1562	645,4	584,7	60,7	9,4
	Урал 42112 (НЕФА3 4212), ат 069/89	0517	2 001,1	2 022,8	-21,7	-1,1
	Урал 32551-0010-41, у 083 вт/124	1561	658,1	688,4	-30,3	-4,6
	Урал 42112 (НЕФА3 4212), м 341 вр/89	5526	1 728,3	1 900,4	-172,1	-10,0
	Урал 32551-0010-41, т 121 уе/24	8322	1 302,2	1 493,6	-191,3	-14,7
	Урал 42112 (НЕФА3 4212), ат 104/89	5518	3 146,8	3 364,9	-218,1	-6,9
	НЕФА3 4208-11-13, х 577 ое/24	5023	819,0	1 052,7	-233,7	-28,5
	Урал 4320-10 автобус вахтовый, ат 124/89	8519	1 695,7	1 930,0	-234,3	-13,8
Общий итог			47 917,4	44 142,9	3 774,4	7,9

Наглядно результаты анализа прибыли по единицам автотранспорта представлены на рис. 1.

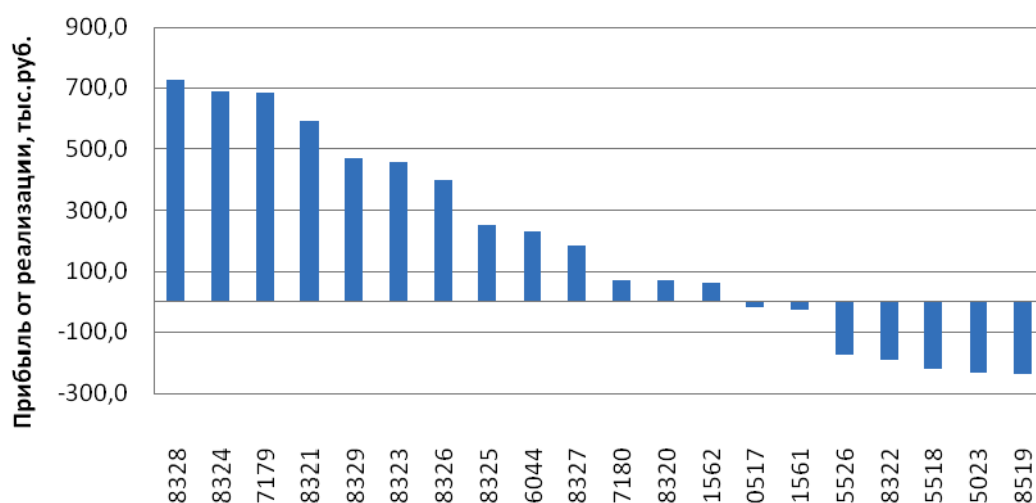


Рис. 1. Величина прибыли от реализации по единицам техники за 1 полугодие 2014 г.

Согласно данным рис. 1, по некоторым единицам автотранспорта получен отрицательный результат деятельности (убыток). Величина рентабельности по единицам автотранспорта представлена на рис. 2.

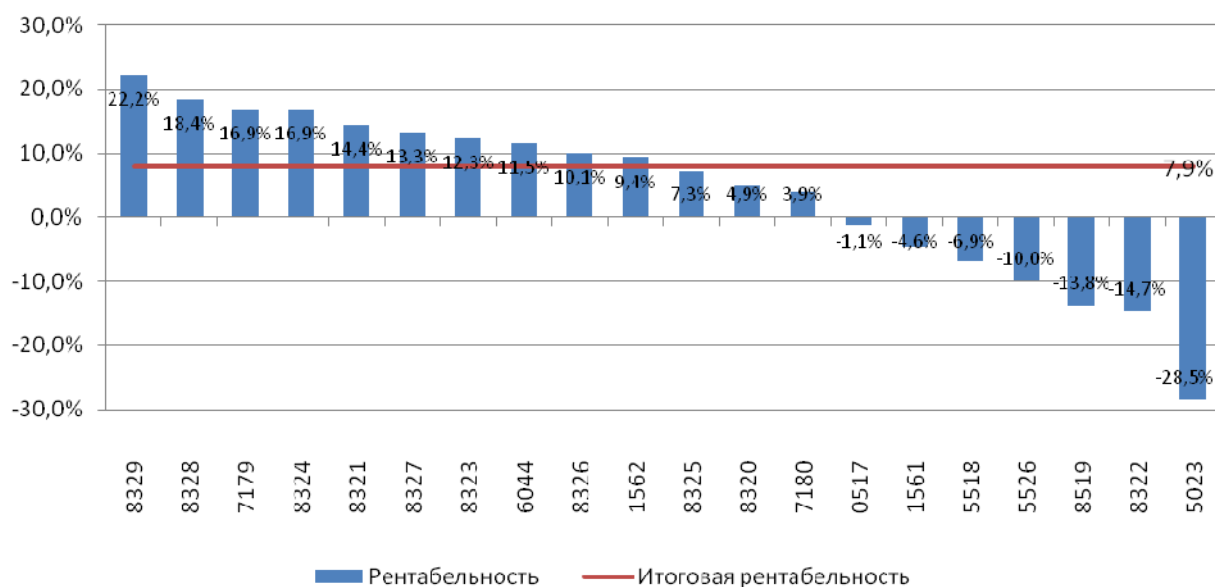


Рис. 2. Диаграмма рентабельности по единицам техники за 1 полугодие 2014 г.

Величина рентабельности по единицам автотранспорта существенно отклоняется от среднего уровня на 7,9 %. Такое отклонение сигнализирует о необходимости проведения более детального анализа причин данного положения [1] с целью принятия управленческих решений.

Предложенная методика учета затрат принимает во внимание отраслевые особенности для целей бухгалтерского финансового учета, и позволяет при соответствующей доработке учетной бухгалтерской программы «1С: Предприятие» и незначительном увеличении трудоемкости ведения учета значительно расширить возможности проведения управленческого анализа на предмет эффективности и рентабельности в разрезе каждой единицы автотранспорта и спецтехники.

Библиографическая ссылка

1. Чая В. Т., Чупахина Н. И. Управленческий анализ : учеб. пособие. М. : Рид Групп, 2011. 448 с.

© Ополев Е. А., 2014

А. Л. Позднякова

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

ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ МАЛЫХ ИННОВАЦИОННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Рассматриваются понятия «инновация», «инновационный процесс». Определены этапы инновационного процесса малых инновационных предприятий. Выделены особенности деятельности и разработана схема управления малым инновационным предприятием. Обобщена потребность в информационном обеспечении руководителей малых инновационных предприятий по этапам инновационного процесса.

Ключевые слова: инновация, инновационный процесс, этапы инновационного процесса, особенности малых инновационных предприятий, информационное обеспечение малых инновационных предприятий.

A. L. Pozdnyakova

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

INFORMATION SUPPORT OF SMALL INNOVATIVE ENTERPRISES

In the article are considered the determinations of “innovation”, “innovation process”. It was determined the stages of innovation process for the small innovative enterprises, allotted the activity-specific features and worked out the management scheme of small innovative enterprises. It was generalized the information needs managers of small innovative enterprises by stages of the innovation process.

Keywords: innovation, innovation process, stages of the innovation process, features of small innovative enterprises, information support of small innovative enterprises.

В условиях динамично развивающегося рынка инновационная деятельность любого предприятия рассматривается как фактор развития, определяющий его конкурентное преимущество и обеспечивающий устойчивое положение на отечественном и мировом рынках.

В тоже время инновационная деятельность неразрывно связана с понятиями «инновация» и «инновационный процесс».

Историческое становление инновационной экономики развивалось в двух направлениях: первое – развитие инновационной (технологически новой) деятельности предприятий, второе – развитие нормативно-правовой базы, регулирующей инновационное развитие.

Содержание инновационной деятельности, ее характерные черты и особенности находят отражение в базисном понятии – «инновация». Данное понятие в научной литературе трактуется по-разному.

В частности, ученые А. С. Кулагин, П. Лемерль, О. П., Молчанова Д. В. Соклов, А. В., Сурин А. Б. Титов, Р. А. Фатхутдинов, М. М. Шабанова считают, что инновация – это результат. Инновацию как процесс рассматривают В. Н. Лапин, В. Г. Медынский,

Б. Твисс. Инновацию как изменение рассматривают Л. С. Бляхман, Ла Пьерре, А. И. Пригожин, Й. Шумпетер, а П. Друкер считает, что инновация – это средство [3].

Инновации различаются между собой по множеству параметров. Для определения типа инноваций использована классификация, предложенная Н. О. Макаренко [2]. Выбран продуктовый тип инноваций малых инновационных предприятий.

В процессе преобразования инновации проходят ряд промежуточных состояний: от идеи потребности; конструкторского и технологического ее выражения; создания экспериментального, опытного и серийного образца; нового товара, нового элемента технологического процесса или новой технологии у потребителя; до нового социально-экономического эффекта.

Инновационный процесс представляет собой ход развития от возникновения идеи, на основе которой создается новый продукт, до его коммерциализации. Последовательность этапов инновационного процесса представлена на рис. 1.

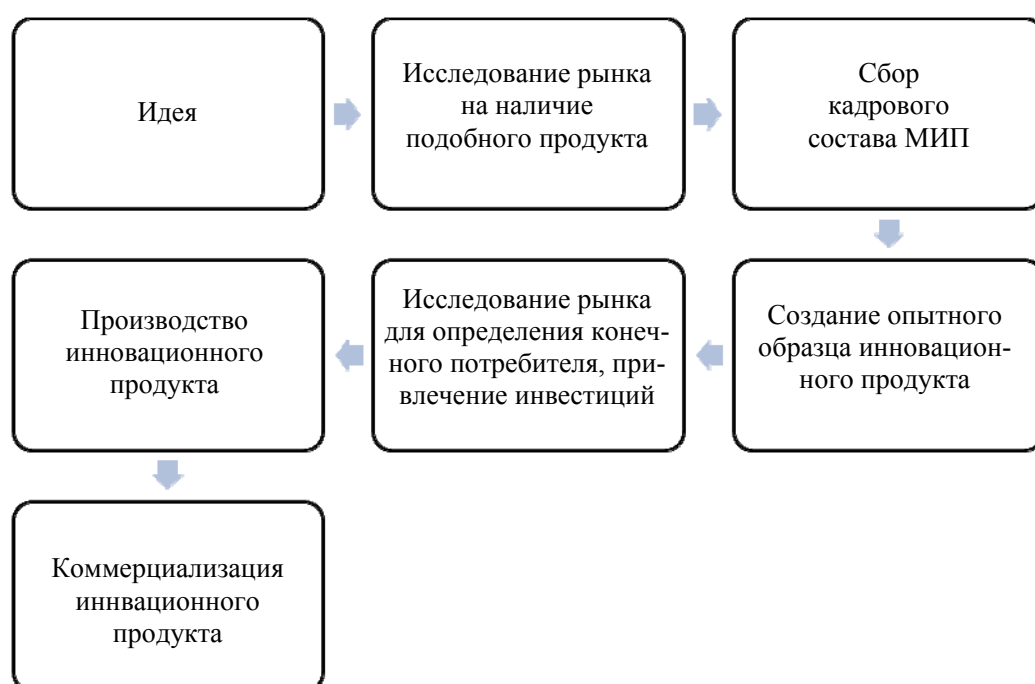


Рис. 1. Этапы инновационного процесса

На основании анализа категорий «инновация», «инновационная деятельность» и «инновационный процесс» определено понятие «инновация» – как результат практического освоения идеи новшества, «инновационный процесс» – как поэтапный ход преобразования идеи в коммерциализуемый продукт, «инновационная деятельность» – как системный вид деятельности, включающий замкнутый инновационный процесс, направленный на эффективное внедрение инноваций.

Инновационная деятельность на малых инновационных предприятиях обусловлена факторами технического, финансово-экономического, политического, ресурсного и рыночного характера. К. С. Курамшина считает, что инновационная деятельность может быть ответной реакцией на требования рынка [1].

К характеристикам малых инновационных предприятий К. С. Курамшина относит:

- инициирование оригинальных научных идей, способных привести к прорыву в технике и технологии;
- осуществление ускоренного трансфера (переноса) научных и технических знаний из университета в промышленность;

– повышение качества подготовки выпускников вуза за счет их активного участия в исследованиях и разработках, получении и приложении новых знаний. В тоже время автор выделяет ряд преимуществ создания малых предприятий на базе вузов: возможность пользования опытно-экспериментальной базой, научным потенциалом университета, его наработанными связями [1].

Данные малые инновационные предприятия не ставят перед собой цель достижения максимальной прибыли и повышения конкурентоспособности продукции. Они организованы для разработки и реализации различных инноваций и инновационных продуктов, и их деятельность при этом может быть убыточной. Малые инновационные предприятия, созданные на базе университетов, выполняют задачи по расширению научно-технического сотрудничества как на региональном, так и на международном уровне.

Стратегическими конкурентными преимуществами малых инновационных предприятий являются их гибкость и мобильность, способность быстро реагировать на изменения рынка и потребительского спроса, наладить новое производство или изменить технологию, освоить выпуск мелкосерийной и уникальной продукции.

Таким образом, конкурентоспособность малых инновационных предприятий связана с их высокой инновационной активностью, позволяющей не только создавать инновационный продукт, осуществлять его трансфер, но и доводить до стадии коммерческого использования.

Из проведенного сравнительного анализа предприятий малого бизнеса были выявлены особенности малых инновационных предприятий, к которым относятся следующие:

- базой малого инновационного предприятия является высшее образовательное учреждение;
- генерация идей инновационного продукта в тех областях, которые кажутся для других предприятий неперспективными или рискованными;
- углубление специализации научных разработок;
- в составе кадрового обеспечения малого инновационного предприятия обязательное участие преподавателей и студентов вуза;
- инновационный процесс движется от возникновения инновационной идеи, до ее коммерциализации;
- грантовая поддержка малых инновационных предприятий.

В качестве основной задачи для развития малых инновационных предприятий выступает формирование системы учетно-аналитического обеспечения.

Учетно-аналитическое обеспечение позволяет эффективно реализовать основные функции управления, под которыми понимают обособленные направления управленческой деятельности, отличающиеся по видам и объемам управленческого труда, а также срокам их выполнения.

Проанализировав подходы различных авторов к учетно-аналитическому обеспечению, были определены место и основные функции учетно-аналитического обеспечения в системе управления организацией (рис. 2).

Основное предназначение учетно-аналитического обеспечения заключается в обеспечении всех уровней управления малым инновационным предприятием информацией о фактическом состоянии объекта управления и о всех существенных отклонениях от заданных параметров.

На основании представленной системы управления малым инновационным предприятием и в соответствии с предложенной последовательностью инновационного процесса сформирована потребность в информации руководителей малого инновационного предприятия по этапам инновационного процесса (см. таблицу).

Информационное обеспечение по этапам инновационного процесса

№ п/п	Этап инновационного процесса	Потребность в информации	Необходимость	Возможность получения	Наличие в учете	Необходимость разработки
1	Идея	Анализ собственных возможностей	+	+	–	–
2	Исследование рынка на наличие подобного продукта	Формирование информации по мониторингу ранка по следующим вопросам: – исследование на отраслевую принадлежность; – исследование на наличие аналогов продукции. Формирование информации для планового расчета стоимости инновационного продукта	+	+	–	–
3	Сбор кадрового состава МИП	Формирование информации о кадровом составе МИП: – количество молодых ученых; – количество кандидатов наук; – количество докторов наук; – количество студентов участников МИП	+	+	–	–
4	Создание опытного образца инновационного продукта	Формирование информации об определении затрат: – на разработку и отработку технологии изготовления опытного образца; – материалы и оборудование для производства опытного образца; – заработную плату сотрудникам	+/-	+	–	+/-
5	Исследование рынка для определения конечного потребителя, привлечение инвестиций	Формирование информации о следующих затратах: – на рекламу инновационного продукта; – на мониторинг ранка	+	+	–	–
6	Производство инновационного продукта	Формирование информации о затратах на производство инновационной продукции	+	+	–	+
7	Коммерциализация инновационного продукта	Формирование информации по учету реализации инновационной продукции. Формирование информации по учету имущественных прав на ИП	+	+	–	+



Рис. 2. Система управления малым инновационным предприятием

Данные таблицы показывают, что существует необходимость предоставления конкретной информации по этапам инновационного процесса, также в таблице отражено, по каким этапам инновационного процесса имеется возможность получения необходимой информации. В графе «Наличие в учете» зафиксирована возможность получения информации из данных бухгалтерского учета, которую невозможно получить из публичных данных бухгалтерской отчетности, но на основе которой принимаются управленческие решения для отражения в учетно-аналитическом обеспечении малых инновационных предприятий.

При учете можно сформировать информацию только об оплате труда сотрудников и их численной составляющей, а также общей информации о затратах МИП.

Для формирования информации на этапе «Создание опытного образца инновационного продукта» применять ABC-анализ, позволяющий рассмотреть процесс создания опытного образца как набор рабочих операций.

Формирование информации на этапах «Производство инновационного продукта» и «Коммерциализация инновационного продукта» инновационные процессы требуют необходимой разработки.

Предоставление руководству МИП информации о затратах на производство инновационной продукции позволит решить следующие задачи:

- повысить эффективность контроля над расходами на инновационную продукцию;
- сократить неэффективные расходы на производство;
- увеличить объем производства инновационной продукции.

На основе информации о коммерциализации инновационного продукта руководство малым инновационным предприятием сможет реально оценить результаты инновационной деятельности

Библиографические ссылки

1. Курамшина К. С. Оценка экономического эффекта влияния научной инфраструктуры на развитие малых инновационных предприятий : автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05. Казань, 2013. 26 с.
2. Макаренко Н. О., Макаренко Н. О. Классификация инноваций для предприятий оборонно-промышленного комплекса // Стратегия устойчивого развития регионов России : сб. материалов I Всерос. науч.-практ. конф. / под общ. ред. С. С. Чернова. Новосибирск : Сибпринт, 2010. С. 100–105.
3. Федоренко И. В., Рядчикова А. В. Аудит эффективности инновационной деятельности // Аудит и финансовый анализ. 2014. № 6. С. 185–189.

© Позднякова А. Л., 2014

М. В. Полубелова, А. А. Шефер
Сибирский институт бизнеса, управления и психологии,
Российская Федерация, Красноярск

ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА МАТЕРИАЛОВ

Отражены основные аспекты организации учета материалов: выбор учетной единицы материалов, оценка и принятие к учету, создание резерва, списание материалов в производство, нормативные документы, регулирующие учет материалов, формы документального отражения материалов.

Ключевые слова: материально-производственные запасы, материалы, учет материалов, бухгалтерский учет, учетная единица, первичные документы.

M. V. Polubelova, A. A. Shefer
Siberian Institute of Business, Management and Psychology,
Russian Federation, Krasnoyarsk

MATERIALS ACCOUNTING ORGANIZATION

The article are reflected the main aspects of materials accounting organization: choosing accounting unit materials, assessment and accounting, reserve produce, materials write off to the production, normative documents regulating the materials accounting, document form materials accounting.

Keywords: inventory, materials, material accounting, accounting, accounting entity, primary documents.

Любая коммерческая организация в ходе своей деятельности не может обойтись без сырья, материалов или полуфабрикатов, приобретаемых ею для производственных или управленческих нужд.

Все виды перечисленного имущества представляют собой материально-производственные запасы, бухгалтерский учет которых невозможно правильно организовать без тщательно продуманной учетной политики.

Организация учета материалов в современных условиях является весьма актуальной проблемой для многих предприятий. При учете материалов необходимо обеспечить решение следующих задач: контроль за их сохранностью, их соответствием документам; за соблюдением учета поступления и списания материалов, получение руководством необходимой информации для принятия управленческих решений. Возможность решения этих задач зависит от того, насколько правильно и полном объеме разработана учетная политика организации в части учета материалов.

Для того чтобы эти задачи были решены и у организации не было проблем с налоговыми органами в учетной политике, необходимо отразить аспекты, связанные с учетом материалов:

- критерии отнесения имущества в состав материалов;
- применяемая организацией единица учета материалов;
- оценка и принятие к учету, в том числе учет транспортно-заготовительных расходов;
- создание резерва под снижение стоимости материалов;

- метод оценки материалов при списании в производство и ином выбытии;
- состав документов, которыми организация будет оформлять операции по движению материалов;
- особенности учета некоторых видов материалов.

В соответствии с ПБУ 5/01 критерии отнесения имущества к материалам (материально-производственным запасам) – это активы (имущество), которые:

- используются в качестве сырья, материалов и тому подобное при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг);
- предназначенные для продажи;
- используемые для управленческих нужд организации.

Кроме того, на основании п. 5 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, в качестве материально-производственных запасов организации могут учитываться малоценные основные средства, стоимость которых не превышает 40 000 руб. Поэтому в учетной политике нужно отразить значение лимита.

В п. 3 ПБУ 5/01 указано, что единицы бухгалтерского учета материально-производственных запасов выбираются организацией самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации об этих запасах, а также надлежащий контроль за их наличием и движением. В зависимости от характера материально-производственных запасов, порядка их приобретения и использования единицей материально-производственных запасов может быть номенклатурный номер, партия, однородная группа и т. п.

Единица учета избирается организацией самостоятельно таким образом, чтобы она позволяла формировать полную и достоверную информацию о материалах, обеспечивая при этом надлежащий контроль над их наличием и движением.

Материалы принимаются к учету по фактической себестоимости. Фактическая себестоимость зависит от способа поступления материально-производственных запасов:

1) приобретение или изготовление за плату у других юридических лиц – фактической себестоимостью признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов. При этом не включаются в фактическую себестоимость общехозяйственные и другие аналогичные расходы, если они непосредственно не связаны с приобретением материалов. Фактические затраты определяются с учетом суммовых разниц, возникающих до принятия материалов к бухгалтерскому учету;

2) изготовление силами производства – фактическая себестоимость определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством данных материально-производственных затрат;

3) внесение в счет вклада в уставный капитал – фактическая себестоимость определяется исходя из денежной оценки, согласованной учредителями;

4) полученные безвозмездно или по договору дарения – фактическая себестоимость определяется исходя из текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету;

5) приобретенные в обмен на другое имущество – фактической себестоимостью признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость этих активов устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах организация определяет стоимость аналогичных активов.

Фактическая себестоимость, по которой были приняты материально-производственные запасы, изменению не подлежит [1].

Материально-производственные запасы (МПЗ) учитываются организацией на счете 10 «Материалы», к которому в зависимости от вида МПЗ могут открываться субсчета.

Причем на счете 10 «Материалы» МПЗ могут учитываться либо по фактической себестоимости, либо по учетным ценам. В первом случае учет материалов ведется непосредственно на счете 10 «Материалы», при этом транспортно-заготовительные расходы (далее – ТЗР) могут включаться в фактическую себестоимость материалов путем прямого включения или же путем отнесения на отдельный субсчет, открываемый к счету 10 «Материалы».

Учетные цены устанавливаются организацией самостоятельно, поэтому в учетной политике в обязательном порядке указывается, что понимается под учетной ценой материально-производственных запасов, кем утверждаются такие цены и в каком порядке производится их пересмотр.

Ведение учета МПЗ в учетных ценах предполагает, что порядок формирования их фактической себестоимости осуществляется с применением счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Согласно требованиям п. 25 ПБУ 5/01 обязанность организации формировать резерв под снижение стоимости материальных ценностей возникает в следующих случаях:

- 1) текущая рыночная стоимость, стоимость продажи запасов снизились;
- 2) запасы частично потеряли свои первоначальные качества;
- 3) запасы полностью потеряли свои первоначальные качества;
- 4) запасы морально устарели [2].

В соответствии с п. 20 Методических указаний по учету МПЗ при создании резерва под снижение стоимости МПЗ организация должна обеспечить подтверждение расчета их текущей рыночной стоимости. Учитывая это, в учетной политике нужно указать, какими источниками организация пользуется для подтверждения рыночной стоимости МПЗ.

Создавать резерв под снижение стоимости МПЗ организация может как отдельно по каждому наименованию запасов, так и по группам однородных либо связанных наименований МПЗ. Исходя из этого в учетной политике нужно отметить используемый способ создания резерва.

Помимо этого, для целей создания резерва в учетной политике следует предусмотреть порог существенности, которым будет руководствоваться организация в целях исполнения обязанности по формированию указанного резерва, закрепить порядок определения текущей рыночной стоимости МПЗ, а также документального оформления расчета резервов [2].

Согласно ПБУ 5/01 при отпуске материалов и сырья в производство их оценка производится одним из следующих способов:

1) по себестоимости каждой единицы (В ПБУ 5/01 рекомендовано использовать в отношении запасов, учитываемых в особом порядке (к таковым относятся, к примеру, радиоактивные вещества, драгоценные металлы и камни)), а также запасов, которые не могут обычным образом заменять друг друга (допустим, изготавливаемых по индивидуальному заказу);

2) по средней себестоимости. Средняя себестоимость определяется по каждой группе (виду) запасов путем деления общей себестоимости группы (вида) запасов на их количество, складывающееся, соответственно, из себестоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших запасов в течение данного месяца;

3) по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО). Материалы, первыми поступающие в производство (списываемые по иным основаниям), оцениваются по себестоимости первых по времени приобретений с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало месяца. В итоге оценка материалов, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, произ-

водится по фактической себестоимости последних по времени приобретений, а в составе расходов на производство учитывается себестоимость наиболее ранних по времени приобретений [3].

Порядок списания материалов должен быть установлен учетной политикой организации. По каждому виду материалов в течение одного года применяется один способ оценки.

В настоящее время метод ЛИФО в бухгалтерском учете применять нельзя, однако в налоговом учете он применяется. С 2015 г. из методов оценки товаров, сырья и материалов в налоговом учете данный метод исключается.

С 2015 г. организации смогут самостоятельно выбирать порядок налогового учета инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, спецодежды и другого имущества, стоимость которого не превышает 40 000 руб. за единицу, т. е. всего того имущества, которое не является амортизируемым (пп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ в нов. ред.) [4].

В организационном разделе учетной политики в части документооборота нужно закрепить состав документов, которыми организация будет оформлять операции по движению материалов.

Документальное отражение движения материалов утверждены постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 года № 71а. Их применение не обязательно, но и не запрещено, поскольку они содержат все реквизиты, обязательные для первичных документов, согласно Закону № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

К таким документам относятся доверенность (форма № М-2 и № М-2а) приходный ордер (форма № М-4), акт о приемке материалов (форма № М-7); лимитно-заборная карта (форма № М-8), требование-накладная (форма № М-11), накладная на отпуск материалов на сторону (форма № М-15); карточка учета материалов (форма № М-17), акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений (форма № М-35) [5].

Не смотря на то, что учет сырья, материалов достаточно подробно рассмотрен в нормативных актах, учебных пособиях и других источниках, учет таких видов материалов, как шины, ГСМ и другие часто требует дополнительного раскрытия в учетной политики в части документального отражения и аналитического учета.

Например, автомобильные шины относятся к наиболее изнашиваемым комплектующим транспортных средств. Необходимость их замены возникает не только при их износе или повреждении, но и при смене зимнего и летнего сезонов.

Поэтому организациям нужно разработать необходимые для учета и контроля автомобильных шин внутренние организационно-распорядительные документы.

Согласно п. 3 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, в них могут устанавливаться:

- формы первичных документов по приему, отпуску и перемещению шин и порядок их заполнения, а также правила документооборота;
- перечень должностных лиц подразделений, которым доверены получение и отпуск МПЗ;
- порядок осуществления контроля рационального использования автомобильных шин [6].

С целью обеспечения контроля для учета шин к субсчету 10-5 могут открываться следующие счета аналитического учета:

- 10-5-1 «Автошины на складе» (новые);
- 10-5-2 «Автошины в запасе» (использованные сезонные, сданные на хранение – годные для использования);
- 10-5-3 «Автомобильные шины в ремонте и на восстановлении».

Также необходимо выбрать и отразить в учетной политики один из вида списания:

– списание шин при передаче в эксплуатацию – более простой, однако при его использовании нужно на должном уровне вести аналитический учет шин до момента их полного выбытия;

– списание шин пропорционально их пробегу более трудоемкий, но при его применении использованные шины списываются в затраты более равномерно;

– списание шин с помощью счета 97 «Расходы будущих периодов». Списание расходов происходит равномерно в течение периода, к которому они относятся, и в порядке, который устанавливает сама организация (равномерно, пропорционально объему продукции и т. д.) [7].

Наличие и движение нефтепродуктов (нефть, дизельное топливо, керосин, бензин и другое) и смазочных материалов, предназначенных для эксплуатации транспортных средств, отражаются на счете 10 «Материалы», субсчет 10-3 «Топливо». С целью обеспечения контроля для учета ГСМ к субсчету 10-3 могут быть прибавлены счета аналитического учета:

– 10-3-1 «Топливо на складе»;

– 10-3-2 «Топливо в баках автомобилей»;

– 10-3-3 «Талоны на топливо и топливные карты».

Для учета смазочных материалов также можно открыть отдельные субсчета второго порядка, а можно вести их учет на тех же субсчетах, переименовав их, например, «Топливо и смазочные материалы на складе» и т. д.

При формировании учетной политики в части учета материалов необходимо отразить все вышеперечисленные аспекты. Выбор одного из вариантов оценки поступивших материалов, отпуска их в производство и других аспектов учета материалов необходимо осуществлять с учетом индивидуальных особенностей организации. После разработки и утверждения учетной политики в процессе учета материалов необходимо точно следовать выбранным вариантам учета, это позволит осуществлять контроль за сохранностью материалов, повысить аналитичность учета и избежать проблем с налоговыми органами.

Библиографические ссылки

1. Берг О. Учет материалов [Электронный ресурс] // Российский бухгалтер. 2014. № 7. С. 10–33. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. Арбатская Т. Г. Актуальные вопросы формирования резерва под снижение стоимости материальных ценностей в бухгалтерском учете [Электронный ресурс] // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 41. С. 21–29. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

3. Семенихин В. В. Материалы [Электронный ресурс] // Бухгалтерский и налоговый учет. 2-е изд., перераб. и доп. М. : ГроссМедиа ; РосБух, 2014. 917 с. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

4. Вайтман Е. ТОП-8 очередных важных поправок в Налоговый кодекс // Российский налоговый курьер. 2014. № 12. С. 22–31. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

5. Практическая бухгалтерия. Раздел VI. Товарно-материальные ценности [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

6. Авдеев В. В. Материалы: документооборот, учет и налогообложение по шинам // Налоги. 2010. № 31. С. 9–13. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

7. Коршунова Н. Учет сезонных автомобильных шин // Практическая бухгалтерия. 2014. № 9. С. 28–33. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

© Полубелова М. В., Шефер А. А., 2014

**ПРАКТИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К МОДЕЛИРОВАНИЮ ФОРМ
ВНУТРИФИРМЕННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ФИЛИАЛА
КОММЕРЧЕСКОГО ПРЕДПРИЯТИЯ**

Идентифицировано понятие «внутрифирменная финансовая отчетность филиала» и рассмотрены ключевые подходы к моделированию форм отчетности данного вида.

Ключевые слова: филиал, внутрифирменная финансовая отчетность

E. A. Potylitsyna

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

**PRACTICAL APPROACHES OF MODELING INTERCOMPANY FINANCIAL
STATEMENT FORMS OF COMMERCIAL BRANCH**

In the article is identified the determination as “intercompany financial statement of the commercial branch” and considered the key approaches to modelling this type of reporting forms.

Keywords: commercial branch, intercompany financial statement.

В настоящее время в Российской Федерации многие коммерческие организации расширяют сферы деятельности своего бизнеса посредством открытия филиалов. При формировании предприятием филиальной сети требуется усиленная координация его финансово-хозяйственной деятельности ввиду географической удаленности структурных подразделений (филиалов) от юридического лица, создавшего их (головной организации). Одним из ключевых элементов в данном процессе является построение информационной системы, позволяющей менеджерам принимать грамотные, скоординированные и своевременные управленческие решения на основе полученной информации. Эффективное управление невозможно без информации, формируемой системой бухгалтерского учета.

Конечным продуктом бухгалтерского учета является отчетность. Нормативными актами по бухгалтерскому учету предусмотрено, что бухгалтерская отчетность организации должна включать показатели деятельности филиалов [1; 2]. При этом отдельный филиал предприятия, не являясь самостоятельным юридическим лицом, не формирует бухгалтерскую отчетность в соответствии с законодательством РФ. Следовательно, отчетность филиала является внутренней отчетностью предприятия. Таким образом, финансовая отчетность филиала может быть построена по частным правилам, сформированным головной организацией, а при условии составления по правилам бухгалтерского учета использоваться для составления единой бухгалтерской (финансовой) отчетности юридического лица. Предлагается именовать такую отчетность «внутрифирменной финансовой отчетностью филиала» (далее – ВФО филиала). Обеспечение соответствия информации, необходимой для формирования внешней финансовой отчетности и целей

управления, реализуется при разработке оптимального состава форм ВФО филиала и их содержания.

Необходимо отметить, что формы и структура отчетов напрямую зависят от особенностей деятельности предприятия в целом, и филиала в частности. Особое значение при моделировании отчетных форм имеют положения учетной политики организации. Именно поэтому в каждой отдельной организации и ее удаленных структурных подразделениях должны использоваться индивидуальные подходы к проектировке форм ВФО филиала.

ВФО филиала – это, в первую очередь, документы организации. Различные документы состоят из разного набора реквизитов, число которых зависит от цели создания документа, его назначения, требований к содержанию и форме данного документа, способа документирования. Нормативные документы не содержат требований к перечню обязательных реквизитов для форм внутренней отчетности организации. По мнению автора, формы ВФО филиала должны содержать следующие реквизиты: наименование юридического лица; наименование филиала, составившего форму отчетности; наименование формы отчетности; код формы; период, за который составлена форма отчетности; личная подпись, расшифровка подписи и наименование должности лица, ответственного за составление формы отчетности; дата составления.

При разработке форм ВФО филиала необходимо соблюдать единые требования к расположению обязательных реквизитов, состав которых постоянен и не зависит от содержания отчета. Такой подход обеспечит единообразие отчетов.

При составлении отчетности филиала необходимо придерживаться принципа вложенной и востребованной информации. Суть этого принципа сводится к следующему: бухгалтер, составляющий любую форму отчетности, должен не только владеть техникой представления отчетности, но и понимать необходимость, полезность и содержание данных, которые он включает в отчет, а руководитель как пользователь отчетности понимать, что необходимые ему данные представлены в отчете и могут быть им востребованы [4].

Формирование форм ВФО филиала с использованием скорректированных шаблонов форм внешней финансовой отчетности, утвержденных приказом Минфина РФ от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций», обеспечит представление информации о показателях филиала в удобном для агрегирования виде. В отношении основных форм бухгалтерской отчетности это интерпретируется как их моделирование – формирование информации в удобном виде для целей анализа, управления, прогноза [3].

При этом целесообразно формировать указанные отчеты в единицах измерения, принятых при формировании внешней отчетности юридического лица.

Таким образом, определение понятия «внутрифирменная финансовая отчетность филиала» позволяет четко идентифицировать данный вид отчетности среди иных видов: бухгалтерской (финансовой), управленческой, оперативной и т. д. Представленные ключевые практические рекомендации к моделированию форм ВФО филиала позволяют создать систему отчетных форм определенного формата, сформированную в соответствии с регламентами предприятия.

Библиографические ссылки

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 28.12.2013). Доступ из справ.-правовой системы «Консультант-Плюс».

2. Бухгалтерская отчетность организации : Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 4/99, утвержденное Приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н (ред. от 08.11.2010) [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант-Плюс».

3. Бычкова С. М., Янданова Ц. Н. Бухгалтерская отчетность. Возможности моделирования для принятия правильных управленческих решений : практич. руководство. М. : Эксмо, 2008. 112 с.;

4. Ковалев В. В., Патров В. В., Быков В. А. Как читать баланс? 5-изд., перераб. и доп. М. : Финансы и статистика, 2006. 672 с.

© Потылицына Е. А., 2014

К. В. Родкина

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

**УЧЕТ И ОТРАЖЕНИЕ В ОТЧЕТНОСТИ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ
(ВЫРУЧКИ) В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ
ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ И РОССИЙСКИМИ СТАНДАРТАМИ
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

Рассматриваются вопросы учета и отражения в отчетности финансовых результатов деятельности предприятия в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) и российскими стандартами бухгалтерского учета (РСБУ) на примере отчетности ОАО «РДЖ».

Ключевые слова: доходы, расходы, выручка, финансовый результат.

K. V. Rodkina

Krasnoyarsk Institute of Railway Transport – branch of Irkutsk State University
of Railway Transport, Russian Federation, Krasnoyarsk

**ACCOUNTING AND REPORTING OF FINANCIAL RESULT (REVENUE)
IN ACCORDANCE WITH IFRS AND RAS**

In the article is considered the questions of accounting and reporting financial results of enterprise in accordance with IFRS and RAS to the example of JSC “RZD” statement.

Keywords: income, costs, revenue, financial result.

В результате развития рыночных отношений в нашей стране для создания единого экономического пространства и унификации бухгалтерского учета различных стран, был принят Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности», отражающий внедрение и применение Международных стандартов финансовой отчетности (далее – МСФО), в соответствии с которым некоторые предприятия должны составлять консолидированную отчетность по международным стандартам. В результате чего должна повыситься инвестиционная привлекательность российской экономики, так как инвестору необходима прозрачная, понятная и привычная для него система контроля за его вложениями, а также появиться возможность российским компаниям на равных участвовать в международном бизнесе [1].

Рассмотрим методику учета финансовых результатов в соответствии российским и международным стандартами. Итоговым показателем финансовых результатов деятельности организации является прибыль (убыток). Прибыль – это разница между выручкой (доходом) и затратами (расходом), то есть можно сказать что и доходы, и расходы представляют собой важнейшие элементы финансовых результатов.

Основные нормативными документами по учету финансовых результатов, которые используются в России, являются:

1. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 (далее ПБУ 9/99).

2. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (далее ПБУ 10/99).

В МСФО руководствуются принципами подготовки и составления финансовой отчетности и МСФО 18 «Выручка» (IAS 18 – Revenue) (далее – МСФО 18). Однако в МСФО нет ни одного конкретного стандарта, регулирующего учет и порядок отражения в отчетности расходов. Все это отражается в отдельных стандартах, таких как МСФО 2 «Запасы» (IAS 2 – Inventories) регулирующих оценку расходов по материалам, МСФО 16 «Основные средства» (IAS 16 – Property, Plant and Equipment) – отражающих затраты по амортизации, МСФО 19 «Вознаграждения работникам» (IAS 19 – Employee Benefits) – контролирующих расходы по оплате труда, МСФО 23 «Затраты по займам» (IAS 23 – Borrowing costs) – определяющих учет расходов по займам [8].

ПБУ 9/99 с некоторой долей условности можно сопоставить с МСФО 18. Начнем с рассмотрения определения дохода в ПБУ 9/99 и МСФО 18. Данное определение раскрывается одинаково. Доход определяется как приращение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме увеличения активов или уменьшения обязательств и выражающееся в увеличении капитала, не связанного с вкладами собственников организации [3; 6].

Принцип отнесения доходов, исходя из характера деятельности организации, в ПБУ 9/99 и МСФО 18 подразделяются на доходы от обычной деятельности и прочие доходы.

В отличие от МСФО 18, в ПБУ 9/99 более четко определяется критерий отнесения доходов к доходам от обычных и прочих видов деятельности. Этим критерием является предмет деятельности, который в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации (далее – ГК РФ) указывается в учредительных документах предприятий. Если в учредительных документах не указывается предмет деятельности организации, она определяется самостоятельно, что разрешается в соответствии с п. 4 ПБУ 9/99 [3].

Сравним, как оценивается выручка в соответствии с МСФО и российским учетом (табл. 1).

Таблица 1

Сравнение оценки выручки согласно МСФО и РСБУ [3; 6]

ПБУ 9/99 «Доходы организации»	МСФО 18 «Выручка»
Оценка выручки	
Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности	Выручка оценивается по справедливой стоимости
Величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок)	Сумма выручки, возникающей от операции, обычно определяется договором между предприятием и покупателем, учитывая суммы любых торговых или оптовых скидок, предоставляемых предприятием
Если поступила часть денежных средств или их поступление откладывается	
Выручка, определяется как сумма поступления и дебиторской задолженности (в части, не покрытой поступлением)	Справедливая стоимость возмещения определяется дисконтированием всех будущих поступлений с использованием вмененной ставки процента

Согласно данным табл. 1 можно сказать, что сумма выручки в соответствии с МСФО 18 оцениваться по справедливой стоимости полученного или ожидаемого возмещения, а в российском учете – по рыночной стоимости, однако эти понятия не идентичны. Рыночная цена, как правило, выступает в качестве метода определения

справедливой стоимости. В случае отсрочки поступления денежных средств или денежных эквивалентов имеется расхождение между российским и международным стандартом, в результате чего величина выручки, отраженная в отчетности российских организаций, получается завышенной, по сравнению с суммой, которую следует принять к учету в соответствии с МСФО.

Рассмотрим критерии, когда выручка (при продаже товаров) признается в российском и международном учете (табл. 2).

Таблица 2

Критерии признания выручки в соответствии с МСФО и РСБУ [3; 6]

№	ПБУ 9/99 «Доходы организации»	МСФО 18 «Выручка»
1	Организация имеет право на получение выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом	Предприятие передало покупателю значительные риски и вознаграждения, связанные с правом собственности на товары
2	Сумма выручки может быть определена	Сумма выручки может быть надежно оценена
3	Имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива	Существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие
4	Право собственности на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана)	Предприятие больше не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, и не контролирует проданные товары
5	Расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены	Понесенные или ожидаемые затраты, связанные с операцией, можно надежно оценить

Данные табл. 2 показывают, что выручка по МСФО 18 признается при наличии критерия о переходе рисков и выгод, непосредственном владении товаром, при этом данные моменты даты могут отличаться от перехода права собственности по договору («значительные риски и вознаграждения», «надежное измерение выручки»), а в российском стандарте оперирует основание конкретного юридического подтверждения (договор или иной документ).

Для российского стандарта главным аспектом сделки является осуществление перехода права собственности, а в международные стандарты делают упор на ее экономическое содержание сделки. Различия возникают из-за того, что передача рисков и вознаграждений может происходить как в момент перехода права собственности, так и без перехода права собственности.

Также следует отметить, что МСФО 18 определяет вопросы учета доходов только от основной, систематической деятельности. Другие виды выручки, не отраженные в МСФО 18, рассматриваются в других стандартах. При этом, в отличие от МСФО, в российском законодательстве выручке уделяется гораздо меньше внимания – все виды выручки отражаются в одном ПБУ 9/99, причем, более поверхностно, чем в МСФО 18, а с другой стороны, предметом его рассмотрения являются не только доходы от обычных видов деятельности, но и прочие доходы [3; 7].

В связи с тем, что в международных стандартах нет определенного стандарта, сравним в целом расходы. Общее определение расходов в ПБУ 10/99 «Расходы организации» фактически совпадает с общим определением расходов в международных стандартах: расходы это есть уменьшение экономических выгод в результате выбытия

активов и возникновения обязательств, приводящих к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников.

В международной практике расходы признаются, если возникает уменьшение будущих экономических выгод, связанных с уменьшением актива или увеличением обязательства, которые могут быть надежно измерены. В ПБУ 10/99 сказано, что расход признается в учете, если заключен договор, есть соответствующие требования нормативных актов или обычаи делового оборота. Расход не может быть признан только на основании профессионального суждения бухгалтера об уменьшении экономических выгод, как в МСФО. Возникающие из этого различия в сроках учета операций приводят к существенным расхождениям между МСФО и РСБУ при отражении фактов хозяйственной деятельности [4; 7].

Непосредственным источником отражения финансовых результатов является форма № 2 «Отчет о финансовых результатах», а в МСФО «Отчет о совокупном доходе». При этом предприятие, в соответствии с МСФО, может представить все статьи расходов и доходов за определенный период как в одном отчете о совокупном доходе, так и в двух отчетах:

1) в отчете, отражающем компоненты прибыли или убытка (отдельный отчет о прибылях и убытках).

2) в отчете, начинающимся с прибыли или убытка, отражающем компоненты прочего совокупного дохода [5].

Также необходимо отметить, что состав отчета по международным стандартам может составляться в зависимости от методов классификации:

– по характеру расходов и доходов – предусматривает разбивку на основе их природы (например, расходы на амортизацию, приобретение материалов, транспортировку, вознаграждение работникам или на рекламу) и не структурируется по функциональному назначению внутри организации. При этом распределение расходов по функциональному назначению необязательно. При использовании метода характера расходов форма получается менее наглядной, поскольку расходы не группируются по функции, а просто перечисляются, однако, данный метод прост в применении;

– структурирование по функциональному назначению – расходы подразделяются на собственно себестоимость, расходы по сбыту (коммерческие) и административные (управленческие) расходы. Данный метод позволяет представить пользователям более обобщенную информацию, чем метод классификации затрат на основе их характера, однако структурирование расходов по функциональному назначению может потребовать произвольного распределения затрат и профессионального суждения. Организации, которые классифицируют расходы по функциям, обязаны раскрывать дополнительную информацию о характере расходов, включая расходы на амортизацию и вознаграждения работникам. Если используется метод функции расходов, первый раздел отчета о совокупном доходе получается в целом аналогичным форме № 2 по РСБУ [5] (табл. 3).

В российском же учете в отчете о финансовых результатах информация о расходах представляется только по функциональному назначению. Сравним статьи отчетов в соответствии с российскими и международными стандартами [2; 5].

В системе МСФО, в отличие от РСБУ, не существует определенной формы бухгалтерской отчетности. В связи с этим отчеты, включаемые в полный комплект финансовой отчетности, могут формироваться исходя из предлагаемых в МСФО 1 вариантов построения финансовой отчетности и разрабатываться организациями самостоятельно. Российские формы отчетности даже с учетом продекларированного подхода к самостоятельной разработке организациями форм отчетности на основе образцов форм, приведенных в приложении к приказу Минфина России от 02.07.2010 № 66н, зачастую не отличаются от рекомендуемых [10].

Таблица 3

Сравнение статей отчета о финансовых результатах по МСФО и РСБУ

Российский стандарт форма № 2 «Отчет о финансовых результатах»	МСФО метод «По характеру затрат»	МСФО метод «По функции затрат»
Выручка	Выручка	Выручка
Себестоимость продаж	Прочий доход	Себестоимость продаж
Валовая прибыль	Изменения в запасах готовой продукции и незавершенного производства	Валовая прибыль
Коммерческие расходы	Использованное сырье и расходные материалы	Прочий доход
Управленческие расходы	Расходы на вознаграждения работникам	Затраты на сбыт
Прибыль/убыток от продаж	Расходы на амортизацию	Административные расходы
Проценты к получению	Прочие расходы	Прочие расходы
Проценты к уплате	Итого расходов	Прибыль до налогов
Прочие доходы	Прибыль до налогов	
Прочие расходы		
Прибыль (убыток) до налогообложения		
Текущий налог на прибыль		
В том числе постоянные налоговые обязательства (активы)		
Изменение отложенных налоговых обязательств		
Изменение отложенных налоговых активов		
Прочее		
Чистая прибыль (убыток)		
Справочно		

Отчетность за 2013 год рассмотрим на примере ОАО «РЖД».

В консолидированной финансовой отчетности отчет о совокупном доходе представлен в двух отчетах: отчете о прибылях и убытках; отчете о прочем совокупном доходе, начинающийся с чистой прибыли.

Финансовые результаты деятельности ОАО «РЖД» по российским стандартам представлены в Отчете о финансовых результатах. Сравним суммовые показатели статей отчетности за отчетный 2013 г. (табл. 4).

Таблица 4

Сравнение строк отчета о финансовых результатах (РСБУ) и отчета о прибылях и убытках (МСФО)

Отчет о финансовых результатах (РСБУ)		Отчет о прибылях и убытках (МСФО),	
Наименование статьи	Сумма, млн руб.	Наименование строки	Сумма, млн руб.
Выручка	1 376 582	Итого доходов	1 762 838
Себестоимость продаж	(1 317 718)	Итого операционные расходы	(1 689 875)
Валовая прибыль (убыток)	58 864	Операционная прибыль до субсидий до из федерального и местных бюджетов	72 963
Прибыль (убыток) от продаж	58 780	—	
Прибыль (убыток) до налогообложения	19 399	Прибыль до налогообложения	59 976
Текущий налог на прибыль	(6 733)	Итого налог на прибыль	(23 254)
Чистая прибыль (убыток)	740	Чистая прибыль за период	36 722

Согласно данным табл. 4, сроки отчетов значительно отличаются друг от друга, это связано с различным учетом и оценкой сумм показателей. Главными отличиями являются сама интерпретация и оценка статей отчетности, а также существенность влияния субъективных оценок на показатели строк отчетности.

Подводя итоги, можно сказать, что применение МСФО в российской практике дело сложное и трудоемкое, но оно имеет свои преимущества. Крупные российские предприятия и компании уже составляют свою отчетность в соответствии с требованиями МСФО, что дает возможность выйти на международный рынок, иметь объективную оценку деятельности. Отчетность имеет высокую информативность и полезность для пользователей, а также привлекать иностранные инвестиции.

Различия между российскими и международными стандартами существуют, что отражается на показателях форм отчетности.

Так, например, в ПБУ 9/99 содержится требование об обязательном подтверждении факта реализации договором или другим документом, ведь в нашей стране сохраняется жесткое нормативное регулирование многих вопросов учета финансовых результатов предприятия. Проблемой является несоответствия некоторых подходов принципам МСФО. Согласно МСФО доход может признаваться только в том случае, если он реально получен или нет сомнений в том, что он будет получен в будущем. Международные стандарты направлены на нечеткость формулировок, что дает простор для профессионального суждения, а не придерживаться правил, которым надо неукоснительно следовать.

Следует отметить, что МСФО имеет цель создать универсальную систему учета, позволяющую формировать полную, достоверную, точную и прозрачную финансовую отчетность компаний. Именно МСФО возвышается над всеми национальными системами учета и является основой для бухгалтерского учета во многих странах. В современном мире МСФО начинают выполнять роль инструментов доступа к международному рынку капитала.

Библиографические ссылки

- 1 О консолидированной финансовой отчетности : федер. закон от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
- 2 О формах бухгалтерской отчетности организаций : приказ Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
- 3 Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 : приказ Минфина России от 06.05.1999 № 32н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
- 4 Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 : приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
- 5 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
- 6 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 18 «Выручка» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
- 7 Бабаев Ю. А., Петров А. М. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) // Инфра-М. 2012. 398 с.
- 8 Главбух [Электронный ресурс]. URL: <http://www.ippnou.ru/print/005413/> (дата обращения: 10.10.2014).

С. Ю. Рукасуева

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

ПРОБЛЕМЫ ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ОФОРМЛЕНИЯ ПРИ ТРУДОУСТРОЙСТВЕ ИНОСТРАННЫХ ГРАЖДАН

Процесс трудоустройства иностранных граждан имеет определенные особенности. Найм иностранных граждан сопряжен с большим документооборотом, и этот процесс достаточно сложный. Освещаются базовые различия в порядке принятия на работу основных категорий иностранных граждан.

Ключевые слова: иностранный гражданин, иностранный работник, привлечение иностранных граждан на работу.

S. U. Rukasueva

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

PROBLEMS OF DOCUMENTARY REGISTRATION AT EMPLOYMENT FOREIGN CITIZENS

Employment process of foreign citizens has some peculiarities. Hiring of foreign citizens related with lots of document, and this process is not easy. The article is exposed the basic differences in the order of acceptance for work main categories of foreign nationals.

Keywords: foreign citizen, foreign employee, hiring of foreign citizens.

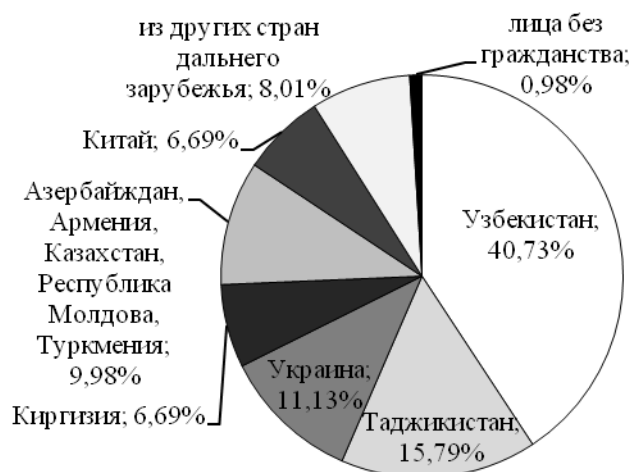
Основой любого производства являются ресурсы, в том числе трудовые. Трудовые ресурсы страны формирует ее население. По данным Федеральной службы государственной статистики в России с 1990-х годов наблюдается убыль и старение населения [6]. Это привело к сокращению трудовых ресурсов страны, и сегодня во многих регионах России существует проблема дефицита трудовых ресурсов [5]. Недостаток трудовых ресурсов частично восполняется за счет привлечения иностранной рабочей силы.

«Иностранный гражданин – физическое лицо, не являющееся гражданином Российской Федерации и имеющее доказательства наличия гражданства (подданства) иностранного государства» [1].

Ежегодно в Россию прибывает множество иностранных граждан и немало из них приезжают в Россию с целью трудоустройства. Согласно статистическим данным, на конец 2012 г. действующее разрешение на работу имело 1148,7 тыс. иностранных граждан, из которых 86,7 % мужчины, и в основном это иностранные граждане возрастной группы 18–29 лет [7].

В Россию с целью трудоустройства прибывают граждане различных стран. Большая часть иностранных граждан с разрешением на работу – граждане стран СНГ, в основном это граждане Узбекистана. На конец 2012 г. доля граждан Узбекистана в общей численности иностранных граждан с действующим разрешением на работу составила 40,7 % (см. рисунок). Из стран дальнего зарубежья в Россию с целью трудоустройства прибывает много граждан Китая, на конец того же года 76,9 тыс. граждан Китая имело действующее разрешение на работу.

Значительная доля иностранных граждан, получающих разрешение на работу – неквалифицированные работники и рабочие, занятые на горных, горно-капитальных, на строительно-монтажных и ремонтно-строительных работах (см. таблицу [7]).



Распределение иностранных граждан, имевших действующее разрешение на работу на конец 2012 г., в зависимости от гражданства

Численность иностранных граждан, имевших действующее разрешение на работу, по профессиональным группам на конец 2012 года

Наименование профессии	Тысяч человек	В процентах от общей численности
Всего	1 148,7	100
в том числе:		
руководители учреждений, организаций и предприятий и их структурных подразделений (служб)	41,3	3,6
специалисты в области естественных и инженерных наук	20,9	1,8
специалисты среднего уровня квалификации физических и инженерных направлений деятельности	23,5	2,0
средний персонал в области финансово-экономической, административной и социальной деятельности	12,9	1,1
работники сферы индивидуальных услуг и защиты граждан и собственности	57,6	5,0
продавцы, демонстраторы товаров, натурщики и демонстраторы одежды	12,8	1,1
квалифицированные работники товарного сельскохозяйственного производства, лесного, охотничьего хозяйств, рыбоводства и рыболовства, имеющие рыночную ориентацию	35,2	3,1
рабочие, занятые на горных, горно-капитальных и на строительно-монтажных и ремонтно-строительных работах	285,7	24,9
рабочие металлообрабатывающей и машиностроительной промышленности	53,4	4,6
другие профессии квалифицированных рабочих крупных и мелких промышленных предприятий	47,6	4,1
операторы, аппаратчики и машинисты промышленных установок	22,0	1,9
операторы, аппаратчики, машинисты и слесари-сборщики стационарного оборудования	44,3	3,9
водители и машинисты подвижного оборудования	79,0	6,9
неквалифицированные рабочие, общие для всех отраслей экономики	356,3	31,0
иные профессионально-квалификационные группы	56,2	4,9

Трудовая деятельность иностранных граждан регулируется федеральными законами, нормативными актами министерств и ведомств, Трудовым Кодексом РФ. Основным документом, которым нужно руководствоваться при принятии иностранного гражданина на работу, является ФЗ № 115 «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации».

Правила трудоустройства иностранных граждан и иные особенности трудовой деятельности иностранных граждан определяются в соответствии с режимом их нахождения в России и порядком въезда в РФ. По действующему законодательству РФ иностранные граждане могут временно пребывать в России, временно проживать в России и постоянно проживать в России.

Принадлежность иностранного гражданина к тому или иному режиму нахождения в России имеет важное практическое значение, от этого зависит объем его прав, свобод и обязанностей. В ст. 4 Федерального Закона № 115 указано, что «иностранные граждане пользуются в Российской Федерации правами и несут обязанности наравне с гражданами Российской Федерации» [1]. Но также этот федеральный закон устанавливает для иностранных граждан определенные ограничения в свободе их передвижения, в осуществлении ими трудовой деятельности, в отношении к государственной и муниципальной службе, к отдельным видам деятельности, а также к военной службе. Кроме того, статья 18.1 ФЗ № 115 гласит: в целях поддержания оптимального баланса трудовых ресурсов Правительство РФ ежегодно утверждает квоты на выдачу иностранным гражданам приглашений на въезд в РФ в целях осуществления трудовой деятельности и квоты на выдачу иностранным гражданам разрешений на работу. То есть существуют ограничения в использовании труда иностранных граждан в целом, а также в их количестве.

Следует упомянуть, что в целях ФЗ № 115 в понятие «иностранный гражданин», включено понятие «лицо без гражданства», если данным федеральным законом для лиц без гражданства не устанавливаются специальные правила, отличающиеся от правил, установленных для иностранных граждан. «Лицо без гражданства – это физическое лицо, не являющееся гражданином Российской Федерации и не имеющее доказательств наличия гражданства (подданства) иностранного государства» [1].

Постоянно проживающие на территории России иностранные граждане имеют вид на жительство – документ, подтверждающий право на постоянное проживание в РФ, право на свободный выезд из России и въезд в нее. Этот документ может выдаваться как иностранному гражданину, так и лицу без гражданства. Для последнего вид на жительство одновременно является и документом, удостоверяющим его личность. Такие иностранные граждане принимаются на работу в том же порядке, как и ее граждане.

Иностранцы граждане (а также лица без гражданства) до получения вида на жительство могут временно проживать в России. Их право на это подтверждает разрешение на временное проживание, которое выдается сроком до 3 лет. Осуществлять трудовую деятельность они могут без разрешения на работу, а работодатель имеет право принять их на работу без разрешения на привлечение и использование иностранных работников. Однако, в соответствии со ст. 13 ФЗ № 115, данная категория иностранных граждан имеет право осуществлять трудовую деятельность только в том субъекте РФ, где ему разрешено временное проживание.

Не имея вида на жительство или разрешения на временное проживание в РФ, иностранный гражданин может временно прибывать в России, если он прибыл в страну на основании визы или в порядке, не требующем ее получения, и получил миграционную карту. Принять на работу временно пребывающего иностранного гражданина без разрешения на работу нельзя.

«Разрешение на работу – документ, подтверждающий право иностранного работника на временное осуществление на территории Российской Федерации трудовой деятельности или право иностранного гражданина, зарегистрированного в Российской Федерации в качестве индивидуального предпринимателя, на осуществление предпринимательской деятельности». Документ выдается иностранному гражданину лично. Пунктом 4.2 ст. 13 ФЗ № 115 закреплено право для временно пребывающих в России иностранных граждан «осуществлять трудовую деятельность только в пределах субъекта РФ, на территории которого ему выдано разрешение на работу, и только по профессии (специальность, должность, вид трудовой деятельности), указанной в разрешении на работу» [1].

Для принятия на работу иностранных граждан, въезжающих в Россию в визовом режиме, необходимо оформить большое количество документов. Для начала работодатель должен оформить заявку о потребности в рабочей силе для замещения вакантных и вновь создаваемых рабочих мест за счет привлечения иностранных работников и предоставить ее в Межведомственную комиссию Федеральной миграционной службы до 1 июня.

Затем работодателю требуется получить от ФМС разрешение на привлечение и использование иностранных работников, так как без этого документа он не имеет право принимать на работу иностранных граждан. Документ работодателю придется получать каждый год, если он намерен использовать в своей организации труд иностранных граждан и в дальнейшем. Порядок получения данного документа закреплен Административным регламентом, полное и точное наименование которого присутствует в библиографическом списке [4]. Этот же Административный регламент регулирует порядок получения иностранными гражданами разрешения на работу.

Для легального въезда в Россию с целью осуществления трудовой деятельности иностранным гражданам необходимо оформить обыкновенную рабочую визу. Но гражданам некоторых стран виза для въезда в РФ на некоторый срок не требуется, это устанавливается соглашениями между правительствами государств о безвизовых поездках, однако для более длительного пребывания в России необходимо оформление визы.

Чтобы иностранный гражданин мог получить при въезде в РФ визу, работодателю необходимо получить для работника приглашение на въезд в страну. Приглашение выдает УФМС по ходатайству работодателя о выдаче этого приглашения. Исчерпывающий перечень документов для получения приглашения прописан в Административном регламенте предоставления Федеральной миграционной службой государственной услуги по оформлению и выдаче приглашений на въезд в Российскую Федерацию иностранных граждан и лиц без гражданства [8]. Заметим, что работодателю, как приглашающей стороне, нужно принять на себя обязательства по материальному, медицинскому и жилищному обеспечению иностранного гражданина на период его пребывания в РФ, что указано в п. 5 ст. 16 ФЗ № 115, и предоставить соответствующие гарантийные письма вместе ходатайством (п. 32.4 Административного регламента по оформлению и выдаче приглашений на въезд в РФ).

После того как иностранный гражданин прибыл в Россию в визовом порядке, работодатель, как принимающая сторона, должен представить в течение семи рабочих дней документы, необходимые для регистрации иностранного гражданина по месту пребывания в России (п. 3 ст. 20 ФЗ № 109) [2]. Далее иностранный гражданин должен получить разрешение на работу, иначе он не имеет право осуществлять трудовую деятельность на территории страны. После получения обеими сторонами необходимых документов для приема на работу, работодатель и иностранный гражданин могут заключить трудовой или гражданско-правовой договор.

Так происходит процесс привлечение на работу иностранного гражданина, прибывающего в РФ в визовом режиме. Напротив, привлечение на работу иностранных граждан, прибывающих в страну в безвизовом режиме, представляет собой более простой процесс.

В соответствии с п. 4.5 ст. 13 ФЗ № 115, иностранных граждан, прибывающих в РФ в безвизовом режиме, работодатели «имеют право привлекать и использовать без разрешения на привлечение и использование иностранных работников». Не нужно работодателю оформлять и приглашение для иностранного гражданина на въезд в страну. К тому же от работодателя не требуется предоставлять многочисленные гарантии таким иностранным работникам. Кроме того, работодателю нет необходимости подавать документы на получение иностранному работнику разрешения на работу. Иностранец может лично подать заявление о выдаче ему разрешения на работу либо через организацию, осуществляющую трудоустройство иностранных граждан в РФ, либо через своего законного представителя [4].

Тем не менее, в соответствии с п. 9 ст. 13.1 ФЗ № 115 работодатель обязан уведомлять УФМС и орган исполнительной власти, ведающий вопросами занятости населения в соответствующем субъекте РФ:

- о заключении и расторжении трудовых договоров или гражданско-правовых договоров на выполнение работ (оказание услуг) с иностранными работниками;
- о предоставлении им отпусков без сохранения заработной платы продолжительностью не менее одного календарного месяца в течение года [1].

О привлечении и об использовании иностранных работников работодатель обязан уведомить налоговый орган по месту своего учета. О том, в каких случаях он обязан это сделать, указано в пп. 4 п. 8 ст. 18 ФЗ № 115.

Среди пребывающих в безвизовом порядке иностранных граждан особое место занимают граждане Белоруссии и Казахстана. Гражданам этих стран не требуется получать разрешение на работу для осуществления трудовой деятельности в России. Также, в свою очередь, работодателю не требуется получить разрешение на их привлечение и использование. Кроме того, работодателю не нужно уведомлять государственные органы о привлечении этих иностранных граждан к трудовой деятельности. Найм граждан Белоруссии и Казахстана регулируется «Соглашением о правовом статусе трудящихся-мигрантов и членов их семей», но вскоре Соглашение прекратит действие в связи со вступлением в силу с 1 января 2015 года Договора о Евразийском экономическом союзе [9; 11].

В целом привлечение иностранных работников, прибывших в порядке, не требующем получения визы, на практике оказывается не всегда так просто. Большинство таких иностранных работников плохо знают русский язык, не ориентируются в российском законодательстве и системе государственных органов [10]. В результате заниматься оформлением иностранного работника приходится работодателю.

Иностранные работники, въехавшие в страну в визовом порядке, и иностранные работники, въехавшие в РФ в порядке, не требующем визы, с января 2015 г. должны будут подтвердить свое владение русским языком, знание истории России и основ законодательства РФ. Эти знания иностранные граждане обязаны подтвердить в течение 30 календарных дней со дня выдачи им разрешения на работу одним из документов, указанных в ФЗ № 86 (с изменениями на 23 июня 2014 г.). Документ иностранные граждане обязаны представить в УФМС. Также один из этих документов должны предоставить иностранные граждане, которые получили разрешение на работу до 1 января 2015 года, при подаче заявления о продлении срока действия разрешения на работу. Если иностранный гражданин не сможет вовремя документально подтвердить требуемые знания, то его ранее выданное ему разрешение на работу аннулируется [3].

Отметим, что из числа временно пребывающих в России иностранных граждан есть особые категории: беженцы, иностранцы, получившие временное убежище, участники государственной программы по содействию добровольного переселения соотечественников. Для трудоустройства этих иностранных граждан получать разрешение на привлечение и использование иностранных работников работодателю не нужно, а самим работникам не требуется получать разрешение на работу. Свои особенности имеются и при трудоустройстве иностранных граждан в качестве высококвалифицированных специалистов, членов их семей; приглашенных иностранных граждан в Россию в качестве научных или педагогических работников; обучающихся иностранных граждан в РФ в профессиональных образовательных организациях и образовательных организациях высшего образования и других иностранных граждан, указанных в п. 4 ст. 13 ФЗ № 115 [1].

Привлечение иностранных трудовых ресурсов, таким образом, является достаточно сложным процессом. Законодательная база в данной области постоянно меняется. Однако данная статья охватывает лишь особенности приема на работу иностранных граждан, в то время как существуют и другие особенности, связанные с трудовой деятельностью иностранных работников на предприятии. Например, от статуса иностранного гражданина зависит ставка НДФЛ на его доход, подлежит ли он тому или иному обязательному страхованию [11].

В связи с существующими особенностями регулирования трудовой деятельности иностранных граждан в РФ, различием иностранных граждан, осуществляющих трудовую деятельность в России, по статусу нахождения в стране и порядку въезда в страну существуют особенности учета труда иностранных граждан. Однако, несмотря на использование работодателями труда иностранных рабочих, на сегодняшний день, к сожалению, не существует какой-либо общей методики по учету труда иностранных граждан. Данная проблема в рамках учета требует своего разрешения, для чего необходима разработка инструментов, методики учета труда иностранных граждан.

Библиографические ссылки

1. О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации : федер. закон от 25 июля 2002 г. № 115-ФЗ (с изм. на 21 июля 2014 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. О миграционном учете иностранных граждан и лиц без гражданства в Российской Федерации : федер. закон от 18 июля 2006 г. № 109-ФЗ (с изм. и доп. на 28 декабря 2013 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. О внесении изменений в Федеральный закон «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации» и отдельные законодательные акты Российской Федерации : федер. закон от 19 мая 2010 г. № 86-ФЗ (с изм. на 23 июня 2014 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Об утверждении Административного регламента предоставления Федеральной миграционной службой, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, осуществляющими переданные полномочия Российской Федерации в области содействия занятости населения, Федеральным агентством морского и речного транспорта и Федеральным агентством по рыболовству государственной услуги по выдаче заключений о привлечении и об использовании иностранных работников, разрешений на привлечение и использование иностранных работников, а также разрешений на работу иностранным гражданам и лицам без гражданства» (с изменениями и дополнениями на 19 сентября 2013 г.) : приказ Федеральной миграционной службы, Министерства здравоохранения и социального развития РФ, Минтранса РФ, Госкомрыболовства

РФ от 11 января 2008 г. № 1/4/1/2. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант-Плюс».

5. Гребенюк А. А. Потенциал замещения дефицита трудовых ресурсов в российской экономике иностранной рабочей силой из стран центральной Азии // Экономика и предпринимательство. 2013. № 12–2 (41–2). С. 222–227.

6. Демографический ежегодник России : стат. сб. М., 2013. 543 с.

7. Труд и занятость в России : стат. сб. М., 2013. 661 с.

8. Об утверждении Административного регламента предоставления Федеральной миграционной службой государственной услуги по оформлению и выдаче приглашений на въезд в Российскую Федерацию иностранных граждан и лиц без гражданства : приказ Федеральной миграционной службы от 30 ноября 2012 г. № 390 «а». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

9. Соглашение о правовом статусе трудящихся-мигрантов и членов их семей (Санкт-Петербург, 19 ноября 2010 г.) [Электронный ресурс]. URL: <http://base.garant.ru/2571231/#ixzz3JEv7LJB4> (дата обращения: 10.10.2014).

10. Фалалеев М. Гастарбайтеров обяжут говорить по-русски // Российская газета. 14.05.2013 [Электронный ресурс]. URL: <http://www.rg.ru/2013/05/14/migranti-site.html> (дата обращения: 10.10.2014).

11. Филимонов А. Особенности и проблемы привлечения на работу иностранных граждан [Электронный ресурс]. URL: <http://www.garant.ru/article/505146/> (дата обращения: 10.10.2014).

© Рукасуева С. Ю., 2014

А. А. Соколова, Е. А. Потылицына
Санкт-Петербургский государственный экономический университет,
Российская Федерация, Санкт-Петербург

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ РЕЗЕРВА ПОД НАЛОГОВЫЕ РИСКИ

Предложено понятие налогового риска и порядок отражения резерва под налоговые риски в бухгалтерском учете и отчетности.

Ключевые слова: налоговый риск, резерв под налоговые риски.

A. A. Sokolova, E. A. Potilicina
Saint-Petersburg State University of Economics,
Russian Federation, Saint-Petersburg

ACCOUNTING RESERVE FOR TAX RISKS

In the article is offered the determination of tax risk and the order of reflect the reserve for tax risks in accounting and reporting.

Keywords: tax risk, reserve for tax risk.

Любая предпринимательская деятельность сведена к рискам, так как хозяйствующий субъект подлежит влиянию как внутренних, так и внешних факторов окружающей среды. Различного рода риски могут значительно воздействовать на финансовое положение и финансовые результаты деятельности предприятия.

Среди всех видов риска автор хотел бы акцентировать внимание на налоговом, поскольку данному виду риска подвержены все экономические субъекты. Организации, заботящейся о своем финансовом положении и репутации, в любом случае придется задуматься об оптимизации налогового бремени и об управлении налоговыми рисками.

С точки зрения предприятия, налоговый риск стоит рассматривать как вероятность понести финансовые и иные потери вследствие влияния различных факторов, связанные с процессами уплаты и оптимизации налогов.

Наступление налогового риска может проявиться не только в образе фискальных потерь организации, но и привести к более серьезным последствиям для хозяйственной деятельности, таким как нанесение ущерба деловой репутации, подвержение падению капитализации, арест и изъятие имущества организации, уголовное преследование руководства предприятия, приостановка действия лицензии на осуществление деятельности, банкротство.

Как показывает мировая практика, один из способов оградить предприятие от рисков – это наличие эффективной системы резервов. Однако как ни отечественные, так и ни международные стандарты учета не предусматривают резервирование средств под влияние налоговых рисков.

Для устранения негативных воздействий налогового риска необходимо закрепить в нормативных документах возможности формирования резервов под налоговые риски.

Резерв средств под влияние налоговых рисков даст возможность использовать эти средства при погашении убытков, которые являются последствиями проявления налоговых рисков. Для учета данного резерва, по мнению автора, будет целесообразно

дополнить VIII раздел «Финансовые результаты» действующего Плана счетов бухгалтерского учета пассивным счетом 95 «Резерв под налоговые риски».

Учетной политикой организации должен быть предусмотрен порядок формирования и использования резерва под налоговые риски.

Источником средств для резерва под налоговые риски может стать сумма отчислений из нераспределенной прибыли.

Одним из элементов метода бухгалтерского учета является оценка. При оценке любого риска нужно проанализировать две его составляющие: вероятность наступления и характер ущерба.

Вероятность наступления можно определить объективным или субъективным методом.

Объективный метод основывается на расчете частоты, происходящего рискованного события.

Субъективный метод предполагает использование разнообразных предположений: суждений эксперта, личного опыта оценщика и т. п. Если вероятность определяется субъективно, то различными субъектами анализа можно установить отличительные значения для одного и того же события.

Определение характера ущерба предполагает основанное на допущениях стоимостное выражение.

В качестве субъективных методов, анализируя уровень риска, применяются такие качественные методы, как аналогии, «Due Diligence» и «дерева решений».

В таблице представлена возможная корреспонденция счетов по формированию использования резерва под налоговые риски:

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
84	95	За счет нераспределенной прибыли сформирован резерв под налоговые риски
95	68	За счет резерва начислены пени, штрафы, недоимка
99	68	При недостаточности сумм резерва доначислены пени, штрафы, недоимка

Информацию о наличии и движении средств резерва правомерно будет представить в бухгалтерской отчетности:

– в бухгалтерском балансе. Для этого в V разделе «Краткосрочные обязательства» бухгалтерского баланса автор предлагает выделить отдельную статью «Резерв под налоговые риски»;

– в пояснительной записке.

Таким образом, предприятию не подвластно изменить налоговое, бухгалтерское или иное законодательство. В современной экономической ситуации перед организацией встает необходимость в уменьшении неопределенности налоговых рисков в процессе согласованности с партнерами, инвесторами и контрагентами, поэтому, актуальной задачей руководства является создание системы защиты от непредусмотренных ситуаций в ходе деятельности предприятия.

Налоговый риск должен быть своевременно и правильно определен, оценен и минимизирован. Предложенная система резервирования поможет налогоплательщикам сократить возможность проявления налогового риска и уменьшить вероятность наступления негативных последствий.

© Соколова А. А., Потылицына Е. А., 2014

Е. М. Сорокина, Е. И. Дубровская
Байкальский государственный университет экономики и права,
Российская Федерация, Иркутск

СЕРТИФИКАЦИЯ ОТЧЕТНОСТИ В ОБЛАСТИ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ ОТЕЧЕСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Рассматриваются вопросы необходимости и возможности подтверждения организациями отчетности в области устойчивого развития. Затрагиваются проблемы достоверности экономической, экологической и социальной отчетной информации, предоставляемой внешним пользователям.

Ключевые слова: отчетность, нефинансовая отчетность, социальная отчетность, экологическая отчетность, отчетность в области устойчивого развития, сертификация отчетности, устойчивое развитие.

E. M. Sorokina, E. I. Dubrovskaya
Baikal State University of Economics and Law,
Russian Federation, Irkutsk

CERTIFICATION OF ACCOUNTS IN THE FIELD OF SUSTAINABLE DEVELOPMENT OF DOMESTIC ORGANIZATIONS

The article is considered the questions of necessity and possibility the confirmation by organizations accounts in the field of sustainable development. It was touched the problems of trustworthiness the economic, environmental and social accounts information provided to external users.

Keywords: accounts, non-financial reporting, social accounts, environmental reporting, certification statements, sustainable development.

В современных условиях хозяйствования для принятия управленческих решений уже недостаточно владеть только экономической информацией, содержащейся в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Все большее значение приобретают нефинансовые показатели деятельности организаций, отражающие их политику и результаты работы в социальной и экономической сферах. Это вызвано необходимостью использования природных ресурсов таким образом, чтобы иметь возможность удовлетворять потребности нынешнего поколения без ущерба для возможности будущих поколений удовлетворять их собственные потребности. В мировой практике деятельность с учетом экономических, экологических и социальных факторов для принятия решений на всех уровнях управления принято называть устойчивым развитием. С каждым годом увеличивается число организаций, составляющих отчетность в области устойчивого развития. Вместе с финансовыми, экономические субъекты представляют такие нефинансовые показатели, как степень воздействия организации на окружающую среду (потребление энергоресурсов, водных ресурсов, загрязнение окружающей среды при помощи отходов производства) и результаты общественной деятельности организации (в том числе социальные мероприятия, направленные на поддержку сотрудников, повышение квалификации и внешние социально-направленные мероприятия, такие как благотворительность) и др. В реестре Российского союза промышленников и предпринимате-

лей, начиная с 2000 г. по настоящее время зарегистрировано 532 нефинансовых отчета 146 крупных отечественных организаций. Что касается мировой практики, то отчетность в области устойчивого развития публикуют 95 % компаний, включенных в список Global 250. Помимо компаний, входящих в этот список, тысячи других организаций из различных стран мира выпускают отчеты в области устойчивого развития, и их количество ежегодно растет. Организации непрерывно ищут новые возможности повышения эффективности, защиты деловой репутации, укрепления доверия акционеров и заинтересованных сторон.

Анализ размещенных в интернете нефинансовых отчетов и нормативных документов по их составлению позволяет сделать вывод, что одной из проблем для отечественных составителей отчетности в области устойчивого развития является необходимость и возможность подтверждения ее достоверности, т. е. сертификация. В нормативных документах отмечено, что подтверждение достоверности такой отчетности выполняется группами или лицами, внешними по отношению к организации, чья компетентность как в предмете, так и в практиках подтверждения может быть продемонстрирована, в том числе аудиторскими организациями. Однако отсутствие четкой методики составления отчетности в области устойчивого развития и критериев ее оценки затрудняет проведение сертификации. Еще нет единства даже принципов ее составления. В экономической литературе идет обсуждение вопросов структурирования принципов отчетности в области устойчивого развития, предлагаемых международными нормативными документами [5; 6].

В настоящее время сертификация отчетов в области устойчивого развития проводится в основном на основании стандартов двух уровней: международных и федеральных.

На международном уровне подтверждение отчетности в области устойчивого развития осуществляется, главным образом, на основании стандартов Global Reporting Initiative (далее – GRI); стандарты по заверению отчетности AA1000 Assurance Standard (AS) 2008 (далее – AA 1000), ISO 26000:2010 «Руководство по социальной ответственности» (далее – ISO 26000) и «Стандарты по заверению отчетности International Standard on Assurance Engagement ISAE-3000» (далее – ISAE 3000).

GRI включает в себя набор общих показателей, а также материалы, предназначенные для отдельных отраслей (содержатся в отраслевых приложениях) с учетом особенностей деятельности широкого круга пользователей. Руководство по отчетности в области устойчивого развития состоит из принципов отчетности, рекомендаций по ее составлению, и стандартных элементов отчетности (включая показатели экономической результативности). Руководство GRI приводит информацию для включения в отчетность, которая наиболее значима и существенна для большинства заинтересованных сторон [5]. Кроме того, руководство GRI содержит ряд протоколов к показателям и технических протоколов, призванных обеспечить необходимый уровень точности их расчета. Как правило, аудит соответствия GRI производится самой организацией-составителем стандарта. Сертификация по системе GRI позволяет оценить соответствие отчета международным стандартам, а также дать рекомендации по развитию корпоративного управления в рамках социальной отчетности [2].

Что касается других стандартов (AA 1000, ISO 26000, ISAE 3000), то в России заверение таких отчетов проводится тремя из четырех крупнейших аудиторско-консалтинговых мировых компаний: KPMG, PricewaterhouseCoopers (PwC), Ernst & Young (E&Y). Однако можно встретить и предложения отечественных консалтинговых компаний на проведение аудита [1]. Особенность AA 1000 заключается в том, что он очерчивает базовые принципы составления отчетности и требования к ней. В AA 1000 подробно рассмотрено взаимодействие с другими стандартами группы, такими как,

например, АА 1000SES «Взаимодействие с заинтересованными сторонами». В нем, как и в АА 1000, содержится описание не только принципов составления отчетности в области устойчивого развития, но и критериев выбора для нее показателей, удовлетворяющих интересам различных пользователей такой отчетности. Следует заметить, что серия стандартов АА 1000 не рассматривает сами показатели, требующие отражения в отчетности.

В конце 2010 г. Международной организацией по стандартизации был опубликован стандарт ISO 26000:2010 «Руководство по социальной ответственности». ISO 26000 не содержит подробного изложения принципов и показателей для составления отчетности в области устойчивого развития. Данный стандарт раскрывает понятие социальной ответственности. Следует отметить, что ISO 26000 содержит рекомендации по интерпретации принципов составления корпоративной социальной отчетности с учетом изложенного в нем понятийного аппарата. В связи с этим обязательная сертификация отчетов по данному стандарту не может быть произведена.

Согласно данным «Бюро Веритас Сертификейшн Русь», можно выделить перечень основных принципов сертификации по стандартам международного уровня [2]. Одним из них является контроль соблюдения инклюзивности. Он заключается в соответствии представленной в отчете информации интересам ключевых заинтересованных сторон [3]. Такой контроль обеспечивает верификация по стандарту АА1000, которая позволяет оценить степень инклюзивности, степень значимости представленной информации, реагирование на ожидания заинтересованных сторон, качество раскрытия информации в области устойчивого развития [2]. Стандарт опирается на практический опыт подготовки и верификации социальных отчетов более 1000 компаний по всему миру. В настоящее время стандарт АА1000 в России успешно внедрен более чем 30 ведущими компаниями. Среди них есть такие организации, как ОАО РАО «ЕЭС России», ОАО «Бритиш Американ Табакко Россия», ОАО «Российские коммунальные системы», ОАО «ТНК ВР-Холдинг», ОАО «Русал», ОАО «Кузбасэнерго», РАО «ЕЭС России» и др. [3].

Особенность международных стандартов заключается в использовании системного подхода и наличии высоких требований к сбору информации.

На федеральном уровне сертификация отчетности в области устойчивого развития осуществляется при помощи общественного заверения Советом Российского союза промышленников и предпринимателей по нефинансовой отчетности (далее – Совет РСПП)).

Общественное заверение корпоративных отчетов (социальных, в области устойчивого развития) среди отечественных организаций в настоящее время наиболее распространено. Его предметом является значимость и полнота раскрываемой в нефинансовом отчете информации о результатах деятельности компании, которые должны соответствовать принципам ответственной деловой практики (зафиксированной в Социальной хартии российского бизнеса (далее – Хартия)).

Для того чтобы информация, содержащаяся в отчетности, была признана значимой по правилам общественного заверения, она должна отражать деятельность компании по реализации принципов ответственности деловой практики, раскрываемых в Хартии. Полнота информации для целей общественного заверения предполагает, что компания представляет комплекс характеристик этой деятельности – ценности и стратегические ориентиры, лежащие в ее основе, системы и структуры управления, взаимодействие с заинтересованными сторонами, результаты деятельности, показатели эффективности. Представленная информация должна давать возможность составить представление как о том, насколько принципы Хартии интегрированы в систему базовых ценностей и стратегических ориентиров компании, а также о том, как они реализуются

в системе практических действий. При проведении общественного заверения наиболее значимыми направлениями раскрытия информации по реализации принципов ответственной деловой практики являются: обеспечение экономической эффективности деятельности; производство качественных товаров и услуг, благоприятных и безопасных для здоровья потребителей; обеспечение своевременной обратной связи с потребителями; ответственный маркетинг товаров и услуг; добросовестная деловая практика: разработка и применение добровольных этических кодексов и корпоративных политик, регулирующих взаимоотношения с заинтересованными сторонами, затрагиваемыми деятельностью компании. Несмотря на свою популярность, данный вид заверения дает более обобщенную оценку отчетности в области устойчивого развития организации, чем аудит, производимый по международным стандартам [2].

Отечественная практика общественного заверения нефинансовых отчетов с каждым годом получает все большую поддержку и развитие. Следует отметить, что в за последние 5 лет доля Российских компаний, выбирающих общественное заверение Советом РСПП достигла примерно 40 %, а аудит по международным стандартам – 25 % [4]. В Совете РСПП по нефинансовой отчетности процедуру общественного заверения прошли 64 нефинансовых отчета 31-й компании, из них 15 – в 2014 г.

Несмотря на то, что составление отчетности в области устойчивого развития относительно новое явление, уже достигнуты определенные результаты в регулировании ее стандартизации. Первые шаги и основной толчок в этом направлении были сделаны зарубежными странами. Однако к настоящему времени отечественные организации осознали необходимость не только отражения нефинансовой информации в отчетности, но и ее заверения в соответствии с международными и федеральными стандартами.

Библиографические ссылки

1. Антонов Д. П. Отчетность в области устойчивого развития – шаг к идеальному корпоративному отчету [Электронный ресурс] // Корпоративная социальная ответственность. Международные стандарты. 2012. № 2. URL: <http://gaap.ru/articles/127360> (дата обращения: 10.10.2014).
2. Белоусов К. Ю. Актуальные проблемы формирования стратегии устойчивого развития российских компаний [Электронный ресурс] // Проблемы современной экономики. № 3 (47). 2013. URL: <http://www.m-economy.ru/art.php?nArtId=4663> (дата обращения: 10.10.2014).
3. Киселева Л. С. Стандартизация КСО: российские и международные реалии в области устойчивого развития (в авторской редакции) [Электронный ресурс] // Стандарты и качество. URL: <http://ria-stk.ru/stq/adetail.php?ID=60780> (дата обращения: 10.10.2014).
4. Отчет Российского Союза промышленников и предпринимателей // Аналитический обзор корпоративных нефинансовых отчетов за 2008–2011. М., 2012. 124 с.
5. Руководство по отчетности в области устойчивого развития GRI, версия 3.0, 2006. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Сорокина Е. М. Принципы формирования отчетных показателей в области устойчивого развития // Известия ИГЭА, 2012. № 3 (83). С. 19–25
7. Сорокина Е. М. Отчетность организаций в области устойчивого развития // Все для бухгалтера. 2011. № 7. С. 13–17.

© Сорокина Е. М., Дубровская Е. И., 2014

И. В. Федоренко, Е. Ф. Карабицина
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Российская Федерация, Красноярск

СОДЕРЖАНИЕ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

Рассматривается понятие внутреннего контроля и содержание его элементов. Проведен анализ элементов системы внутреннего контроля на основе нормативных документов в области бухгалтерского учета и аудита.

Ключевые слова: внутренний контроль, система внутреннего контроля.

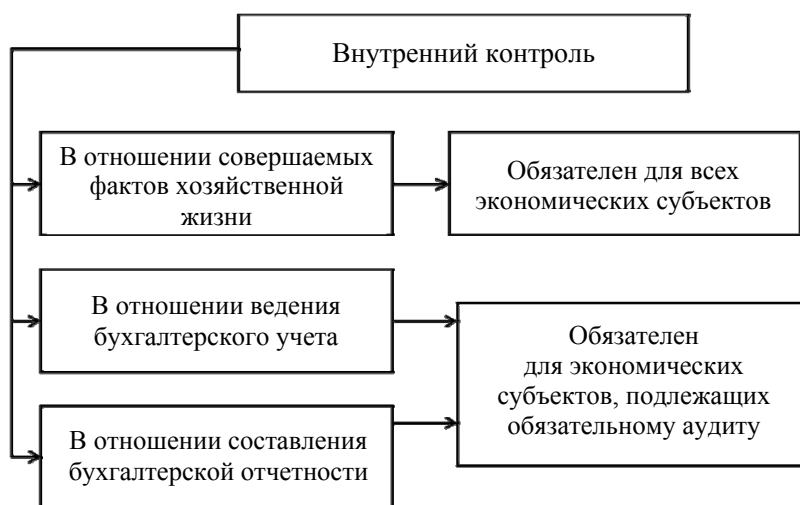
I. V. Fedorenko, E. F. Karabitsina
Siberian State Aerospace University named after M. F. Reshetnev,
Russian Federation, Krasnoyarsk

CONTENTS OF INTERNAL CONTROL

The article is considered the determination of internal control and the maintenance of its elements. It was analysed the elements of internal control system on the basis of normative documents in the field of accounting and audit.

Keywords: internal control, internal control system.

В соответствии со статьей 19 Федерального закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [1] каждый экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни. Если экономический субъект подлежит обязательному аудиту, то он также обязан организовать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, за исключением случаев, когда его руководитель принял обязанность ведения бухгалтерского учета на себя (см. рисунок).



Требования по осуществлению внутреннего контроля

В настоящее время понятие внутреннего контроля рассматривается в следующих документах системы нормативного регулирования бухгалтерского учета: Рекомендациях Минфина России [2], проект которых размещен на его сайте, а также в Федеральном правиле (стандарте) № 8 (ФПСАД № 8), утвержденном постановлением Правительства России от 23.09.2002 № 696 [3]. Рекомендации рассматривают внутренний контроль как «процесс, направленный на получение достаточной уверенности в том, что экономический субъект обеспечивает:

- а) эффективность и результативность своей деятельности, в том числе достижение финансовых и операционных показателей, сохранность активов;
- б) достоверность и своевременность бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- в) соблюдение применимого законодательства, в том числе при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета» [2].

Сравнение элементов внутреннего контроля согласно Рекомендациям и ФПСАД № 8 представлены в таблице.

Основные элементы внутреннего контроля

№	Наименование и содержание элемента согласно Рекомендациям	Наименование и содержание элемента согласно ФПСАД № 8 (ред. с 12.2008 г.)	Оценка
1	<i>Внутренний контроль</i> – процесс, направленный на получение достаточной уверенности в том, что экономический субъект обеспечивает: а) эффективность и результативность своей деятельности, в том числе достижение финансовых и операционных показателей, сохранность активов; б) достоверность и своевременность бухгалтерской (финансовой) отчетности; в) соблюдение применимого законодательства, в том числе при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета (п. 3)	<i>Система внутреннего контроля</i> представляет собой процесс для того, чтобы обеспечить достаточную уверенность в достижении целей с точки зрения надежности финансовой (бухгалтерской) отчетности, эффективности и результативности хозяйственных операций и соответствия деятельности аудируемого лица нормативным правовым актам (п. 41)	=
2	Основными элементами внутреннего контроля являются: а) контрольная среда; б) оценка рисков; в) процедуры внутреннего контроля; г) информация и коммуникация; д) оценка внутреннего контроля (п. 5)	Элементы СВК: контрольная среда; процесс оценки рисков аудируемым лицом; информационная система, в том числе связанная с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности; контрольные действия; мониторинг средств контроля (п. 42)	=
3	<i>Контрольная среда</i> представляет собой совокупность принципов и стандартов деятельности экономического субъекта, которые определяют <i>общее понимание внутреннего контроля и требования к внутреннему контролю</i> на уровне экономического субъекта в целом (п. 6)	<i>Контрольная среда</i> включает позицию, осведомленность и действия представителей собственника и руководства относительно системы внутреннего контроля аудируемого лица, а также понимание значения такой системы для деятельности аудируемого лица (п. 1 прил. 2). Контрольная среда включает следующие элементы: а) доведение до всеобщего сведения и поддержание принципа честности и других этических ценностей; б) профессионализм (компетентность сотрудников); в) участие собственника или его представителей;	/=

№	Наименование и содержание элемента согласно Рекомендациям	Наименование и содержание элемента согласно ФПСАД № 8 (ред. с 12.2008 г.)	Оцен-ка
		г) компетентность и стиль работы руководства; д) организационная структура; е) наделение ответственностью и полномочиями; ж) кадровая политика и практика (п. 2 прил. 2)	
4	<i>Оценка рисков</i> представляет собой процесс выявления и анализа рисков, т. е. сочетания вероятности и последствий недостижения экономическим субъектом целей деятельности. При выявлении рисков экономический субъект должен принять соответствующие решения по управлению ими (п. 7)	<i>Процесс оценки рисков</i> аудируемым лицом представляет собой процесс выявления и, по возможности, устранения рисков <i>хозяйственной деятельности</i> , а также их возможных последствий	=
5	Вне зависимости от того, подлежит ли бухгалтерская (финансовая) отчетность экономического субъекта аудиту, <i>информационная система</i> экономического субъекта должна обеспечивать ведение бухгалтерского учета, в том числе составление бухгалтерской (финансовой) отчетности. <i>Коммуникация</i> представляет собой распространение информации, необходимой для принятия управленческих решений и осуществления внутреннего контроля (п. 9)	Функционирование <i>информационных систем</i> , связанных с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности, обеспечивается: а) техническими средствами; б) программным обеспечением; в) персоналом; г) соответствующими процедурами; д) базами данных (п. 7 прил. 2). Составной частью информационных систем является система <i>информирования персонала</i> , которая обеспечивает понимание сотрудниками обязанностей и ответственности, связанных с организацией и применением системы внутреннего контроля в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности (п. 10 прил. 2)	=
6	<i>Процедуры</i> внутреннего контроля представляют собой действия, направленные на минимизацию рисков, влияющих на достижение целей экономического субъекта. Экономический субъект может применять следующие процедуры внутреннего контроля: а) <i>документальное оформление</i> ; б) <i>подтверждение соответствия</i> между объектами (документами) или их соответствия установленным требованиям; в) <i>санкционирование</i> (авторизация) хозяйственных операций, которое подтверждает правомочность совершения операции и, как правило, выполняется персоналом более высокого уровня, чем инициатор операции; г) <i>сверка данных</i> ; д) <i>разграничение полномочий</i> и ротация обязанностей; е) <i>физический контроль</i> , в том числе охрана, ограничение доступа, инвентаризация объектов; е) <i>надзор</i> (целей или показателей); ж) процедуры, связанные с <i>компьютерной обработкой информации</i>	<i>Контрольные действия</i> включают политику и процедуры, которые помогают удостовериться, что распоряжения руководства выполняются, например, что необходимые меры предприняты в отношении рисков, которые могут препятствовать достижению целей аудируемого лица (п. 13 прил. 2). Контрольные действия могут быть сгруппированы по следующим категориям методов и процедур: а) проверка <i>выполнения</i> (план, факт); б) проверка <i>обработки информации</i> . Контрольными процедурами в части обработки информации являются общие средства контроля; прикладные средства контроля; в) проверка <i>наличия и состояния объектов</i> ; г) <i>разделение обязанностей</i> (п. 14 прил. 2)	/=

№	Наименование и содержание элемента согласно Рекомендациям	Наименование и содержание элемента согласно ФПСАД № 8 (ред. с 12.2008 г.)	Оцен-ка
	<i>и информационными системами, среди которых, как правило, выделяют процедуры общего компьютерного контроля и процедуры контроля уровня приложений (п. 8)</i>		
7	<i>Оценка внутреннего контроля</i> осуществляется в отношении всех остальных иных элементов внутреннего контроля с целью определения их эффективности и результативности, а также необходимости изменения их. Оценка внутреннего контроля должна осуществляться не реже одного раза в год (п. 10)	<i>Мониторинг средств контроля</i> представляет собой процесс оценки эффективного функционирования системы внутреннего контроля во времени. Он включает регулярную оценку организации и применения средств контроля, а также осуществление необходимых корректирующих мероприятий в отношении средств контроля вследствие изменения условий деятельности. Мониторинг средств контроля осуществляется путем проведения непрерывных мероприятий, отдельных проверок или сочетания того и другого (п. 18 прил. 2)	=

Проведенный анализ элементов внутреннего контроля согласно Рекомендациям и ФПСАД № 8, показал, что в обоих документах выделяется 5 элементов внутреннего контроля, имеющих сходное название и описание. Наиболее существенные отличия выявлены по описанию пункта 3 – «контрольная среда» и пункта 6 – «процедуры внутреннего контроля (контрольные действия)».

Наличие различной трактовки элементов внутреннего контроля в Рекомендациях для бухгалтеров и в ФПСАД № 8, обязательном для применения аудиторами, потенциально создает проблемы для последующих аудиторских проверок.

Библиографические ссылки

1. О бухгалтерском учете : федер. закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ [принят Гос. Думой 22.11.2011: по сост. на 01 янв. 2013 г.]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности : проект «Рекомендаций в области бухгалтерского учета» [подготовлен Минфином России 19.09.2013: по сост. на 01 янв. 2014 г.]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

3. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности : Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 (ред. от 27.01.2011). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

© Федоренко И. В., Карабицина Е. Ф., 2014

С. В. Филько, Е. В. Зыкина

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

ПРОЦЕССНЫЙ ПОДХОД К КАЛЬКУЛИРОВАНИЮ СЕБЕСТОИМОСТИ СУДОРЕМОНТНЫХ РАБОТ

Предложены виды декомпозиции затрат на судоремонтных предприятиях, учитывающие индивидуальный характер работ и позволяющие улучшить качественные характеристики управления затратами.

Ключевые слова: управленческий учет, производственные затраты, процессный учет.

S. V. Filko, E. V. Zykina

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

PROCESS APPROACH TO ACCOUNTING OF COST PRICE SHIP-REPAIR WORKS

In the article are offered the classification of expenses at the ship-repair enterprises, considering individual character of works and allowing to improve qualitative characteristics of expense management.

Keywords: management account, process account.

Управление промышленным предприятием в условиях жесткой конкурентной среды и общей стагнации российской экономики требует пересмотра подходов к ведению бизнеса. На сегодняшний день наиболее важной становится задача повышения эффективности управления затратами [1]. Особую актуальность указанная задача приобретает для отечественных судоремонтных предприятий, так как влияние мирового финансового кризиса крайне негативно сказалось на количестве и объемах оказываемых ими услуг. Российские судовладельцы в связи с нехваткой денежных средств не имеют возможности проводить полноценный ремонт судов, откладывая его на неопределимое будущее, либо осуществляют его за границей. Поэтому современная практика хозяйствования судоремонтных предприятий должна строиться на повседневной работе с затратами, направленной на их оптимизацию, что обеспечит стабильность позиций на рынке и увеличение уровня рентабельности.

Эффективность функционирования системы управления затратами зависит от качественных и количественных характеристик сведений о затратах. В рамках применяемой в настоящее время на судоремонтных предприятиях позаказной методики учета и калькуляции комплексно решить указанные задачи невозможно. Поэтому, при разработке и совершенствовании системы управления затратами судоремонтных предприятий наиважнейшее значение приобретает определение способа декомпозиции затрат, удовлетворяющего вышеуказанным требованиям.

Для калькулирования себестоимости судоремонтных работ предлагается следующее деление затрат на производство продукции, которое, на наш взгляд, значительно

расширит возможности обработки информации для целей управления: материальные, операционные, цеховые и общехозяйственные затраты (табл. 1) [2].

При этом под материальными затратами понимается стоимость сырья, материалов, полуфабрикатов, комплектующих изделий и т. п., т. е. всего того, что составляет материальную основу производимой продукции. Материальные затраты, возникающие при восстановлении или изготовлении узлов и деталей необходимо учитывать по процессам, планируемым и выполняемым по ремонтным ведомостям. Если в рамках судовых ремонтных работ узел не восстанавливается, а заменяется, то данные затраты относятся не на процесс, а на заказ в целом.

Таблица 1

Процессно-ориентированная классификация затрат судоремонтных предприятий

Задачи	Материальные затраты	Операционные	Цеховые	Общехозяйственные
Расчет себестоимости	Прямые Производственные Основные		Косвенные Периодические Накладные	
Планирование	Переменные		Условно-переменные	Постоянные
Контроль	Релевантные		Частично релевантные	

Под операционными затратами понимается стоимость основных технологических операций, которые необходимо произвести для полного выполнения работы (процесса). Данные затраты включают в себя:

- заработную плату с начислениями персонала, непосредственно участвующего в процессе;
- затраты на электроэнергию и топливо, расходуемое оборудованием;
- амортизацию оборудования;
- вспомогательные материалы, которые можно непосредственно отнести на данный процесс;
- затраты на обеспечение процессов материалами и их хранение.

Цеховые расходы включают в себя:

- заработную плату цехового управленческого и вспомогательного персонала;
- затраты на освещение, отопление и водоснабжение цеха;
- затраты на амортизацию производственных помещений и оборудования, не включенного в состав непосредственно обеспечивающего выполнение процессов;
- транспортные расходы, обеспечивающие работу цеха.

В состав общехозяйственных расходов входят:

- заработная плата управленческого и обслуживающего персонала предприятия;
- затраты на освещение, отопление и водоснабжение непроизводственных помещений;
- затраты на амортизацию непроизводственных помещений и оборудования, не включенного в состав процессного и цехового;
- транспортные расходы, обеспечивающие работу предприятия;
- коммерческие расходы.

Цеховые затраты распределяются на процессы, а общехозяйственные непосредственно на сами выполняемые заказы по драйверам затрат.

Драйвер затрат (cost drivers) есть основной показатель уровня затрат: для арендной платы – это площадь помещения, занимаемая данным сотрудником; для стоимости потраченной электроэнергии – это потребляемая электрическая мощность персонального оборудования работника (с поправкой на время работы) и т. п. Для оценки пере-

носимой стоимости сначала определяется стоимость единицы драйвера затрат: одного квадратного метра, киловатт-часа и т. п. Искомая переносимая сумма определяется умножением стоимости единицы драйвера на количество драйвера, потребляемое данным ресурсом. Для цеховых расходов в качестве драйверов целесообразно использовать величину затрат на одного основного рабочего на час его работы и на час работы основного оборудования (см. рисунок).

При процессном калькулировании затрат целесообразной является декомпозиция затрат по рабочим специальностям. Такая разбивка необходима для накопления статистической базы при формировании укрупненных нормативов расхода ресурсов для осуществления производственных процессов. В системе нормативов в целях ее упрощения разработаны коэффициенты, учитывающие характеристики рабочих мест. Например, выработка сварщика при выполнении аналогичных видов работ в цехе и непосредственно на ремонтируемом судне может значительно колебаться из-за разных объемов подготовительных работ или погодных условий, повышающих сложность работы.

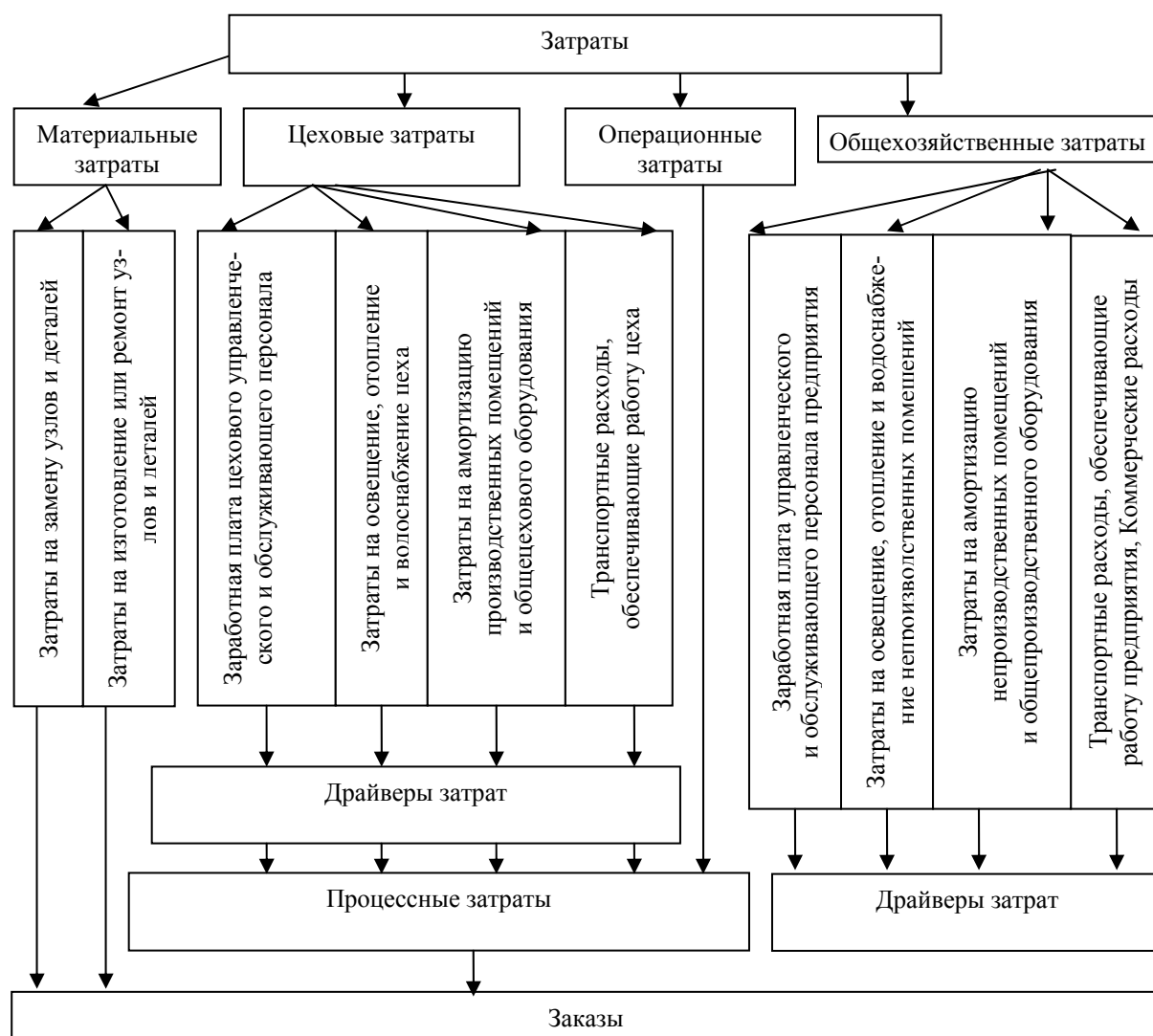


Схема процессного распределения затрат судоремонтного предприятия

Для осуществления контроля уровня производительности труда и расхода материалов каждым работником необходима декомпозиция затрат по исполнителям и рабочим местам.

Таким образом, предложенная дефрагментация процессов даст возможность удобного распределения издержек по центрам затрат – производственным цехам.

Кроме того, целесообразно использовать и такие виды декомпозиции, характерные для позаказного учета, как виды ремонта и по заказам (табл. 2).

Представленная декомпозиция затрат имеет следующие преимущества:

во-первых, такая декомпозиция проводит параллель между затратами на производство и основными видами деятельности в процессе производства, вносит упорядоченность в выделение центров ответственности;

во-вторых, выделение в отдельную группу процессных затрат упрощает контроль за производительностью рабочих;

в-третьих, материальные и процессные затраты носят выраженный переменный характер, поэтому такое деление позволит использовать при управлении затратами анализ безубыточности и методы директ-костинга;

в-четвертых, деление затрат на материальные и процессные позволит применить процессно-ориентированный подход к определению себестоимости продукции [3].

Таблица 2

Обоснование декомпозиции затрат

Вид декомпозиции	Цель декомпозиции
По заказам	Контроль освоения лимита затрат по каждому объекту ремонта
По видам ремонтов	Для получения статистической информации, необходимой для краткосрочного и среднесрочного планирования затрат
По процессам	Упрощение задач мониторинга, краткосрочного и среднесрочного планирования затрат, закрепление производственных расходов за центрами затрат (цехами)
По субпроцессам	Повышение степени управляемости затрат за счет снижения удельного веса косвенных (распределяемых) расходов. Упорядочение и совершенствование бизнес-процессов предприятия для достижения наиболее эффективного использования ресурсов предприятия. Контроль степени выполнения работ, запланированных в ремонтных ведомостях, обеспечение возможности сравнения фактических затрат по каждому пункту ведомости с нормативными
По рабочим специальностям	Для разработки и уточнения нормативов стоимости процессов
По рабочим местам	Применение поправочных коэффициентов, увеличивающих нормативную трудоемкость процесса в зависимости от условий выполнения работы, контроль эффективности использования оборудования
По исполнителям	Контроль эффективности расхода рабочего времени каждого исполнителя. Персонализация ответственности по эффективному использованию ресурсов

Под процессом, как это было описано ранее, понимается совокупность взаимосвязанных операций (работ) по изготовлению готовой продукции или выполнению услуг на основе потребления ресурсов.

С учетом рабочих специальностей выделяют производственные процессы, которые при необходимости разбиваются на субпроцессы. Под субпроцессами понимается этап процесса, составная часть процесса, характеризующаяся наличием некоторого промежуточного результата и представляющая собой совокупность работ и операций.

Для того чтобы правильно вычленить из технологии судоремонтных работ основные субпроцессы, следует определиться, какой критерий необходимо использовать при декомпозиции затрат. Для процессно-ориентированного калькулирования основным

критерием оптимальности декомпозиции будет являться такое разбиение технологии судоремонтных работ, при котором вычлененные части – субпроцессы обладали бы наименьшей степенью вариативности затрат на единицу времени использования процесса для разных видов и объектов ремонта. Именно в этом случае ремонтные ведомости, являющиеся в судоремонтных предприятиях калькуляциями, рассчитанные на основе суммирования стоимости количества процессов, включенных в эти ведомости, адекватно отражают стоимость каждого заказа вне зависимости от типа ремонтируемого судна и вида ремонта [2].

Для судоремонтных предприятий характерной чертой является большая номенклатура работ. Однако их можно сгруппировать в такие наборы работ, которые идентичны для любого типа ремонтируемого судна и вида ремонта. Отличия для каждого конкретного заказа на ремонт будут только в подборе этих наборов-процессов и величине использования каждого конкретного процесса. Так, например, замена набора для судов проектов 866 и Р-14А идентична по стоимости часа работ, причем как для среднего, так и для текущего ремонта.

Следовательно, работы, отвечающие указанным условиям можно сгруппировать в рамки одного процесса, при этом требования критерия декомпозиции, сформулированные ранее, будут соблюдены даже при различных непропорциональных изменениях стоимости часа работы каждого рабочего агрегата, включенного в процесс.

На судоремонтных предприятиях Красноярского края, выполняющих большинство судоремонтных работ самостоятельно, целесообразно выделить следующие процессы:

- ремонт корпуса и надстроек;
- ремонт двигателей;
- ремонт судовых вспомогательных механизмов;
- ремонт электро- и радиооборудования;
- ремонт судовых систем;
- оборудование помещений;
- очистка, окраска, изоляционные работы.

Это позволяет обеспечить поточность судоремонтных работ, упрощается задача мониторинга уровня и структуры затрат. Для каждого из указанных процессов можно статистическим путем вывести коэффициенты соотношения расхода видов материальных затрат к трудоемкости. Так, например, в структуре издержек по процессам оборудования помещений, очистки, окраски, изоляционных работ, преобладают затраты на оплату труда. Наиболее материалоемкими являются ремонт корпуса и надстроек и ремонт двигателей, причем в первом из указанных процессов преобладают затраты на металлопродукцию, во втором – на запчасти для оборудования [2].

Предложенная декомпозиция затрат дает возможность реализовать процессно-ориентированный подход к контроллингу затрат, обеспечивает возможность аналитической обработки по заказам, по видам ремонтов, по производственным процессам, по субпроцессам, по рабочим специальностям, по рабочим местам и исполнителям.

На сегодняшний день внедрение процессной организации управления в различных формах происходит на таких предприятиях, как ОАО «Новороссийский судоремонтный завод», ФГУП «Адмиралтейские верфи», ОАО СРК «Севморсудоремонт». Положительный управленческий эффект отмечают сотрудники всех вышеуказанных предприятий, но при этом следует отметить, что методики управления, используемые на этих заводах, ориентированы главным образом на оптимизацию процессов, улучшение их качества. Управление затратами при этом рассматривается скорее как вспомогательная, производная функция. При предлагаемом процессно-ориентированном подходе, наоборот, главной целью ставится прежде всего управление производственными затратами,

а процессная декомпозиция является основой системы, позволяющей наиболее эффективно выполнять поставленные управленческие задачи.

Библиографические ссылки

1. Золотарева Г. И., Федоренко И. В. Метод учета затрат в инновационных предприятиях космической отрасли // Вестн. СибГАУ. 2013. № 1.
2. Филько С. В. Инструменты контроллинга производственных затрат судоремонтных предприятий : дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05: Красноярск, 2010.
3. Филько С. В., Филько И. В. Контроллинг в инновационной сфере: инструменты, методы : моногр. / КрасГАУ. Красноярск, 2014. 154 с.

© Филько С. В., Зыкина Е. В., 2014

Н. В. Широченко

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

АНАЛИЗ НЕЛИКВИДНЫХ ЗАПАСОВ ДИЛЕРСКОЙ КОМПАНИИ

Анализируются теоретические аспекты появления неликвидных запасов, рассматриваются определения терминов неликвидные запасы по критериям, приводится результат работы с нереализуемыми запасами дилерской компании. Результаты работы могут быть использованы при выработке алгоритма работы с неликвидными запасами.

Ключевые слова: критерии отнесения к неликвидным запасам, причины возникновения неликвидов.

N. V. Shirochenko

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

ILLIQUID STOCKS ANALYSIS OF DEALER COMPANY

The article is analyzed the theoretical aspects of the appearance of illiquid stocks, discussed the determinations of illiquid stocks, cited the result of working with the unrealized supplies of dealer company. The results can be used in working up the algorithm of illiquid stocks.

Keywords: criteria of allocation to illiquid stocks, causes of illiquid stocks.

В современных условиях, когда многие компании испытывают нехватку оборотных средств, ресурсы, обездвиженные в запасах, – непозволительная роскошь, тем более, если они относятся к неликвидным запасам. Неликвидные запасы замедляют оборачиваемость оборотных средств, отвлекают из оборота материальные ресурсы и замораживают их, ухудшают показатели работы складов, увеличивают затраты на их хранение, инвентаризацию, а также на учет и анализ запасов.

В учетной работе компании могут быть выбраны различные критерии для отнесения к категории неликвидов: срок нахождения на складе (длительно неиспользуемые; истечение гарантийного срока хранения); технико-экономические показатели (период оборачиваемости, превышение нормы запасов, не обеспечивающий рентабельности вложений, не способствующий прибыльным продажам, ухудшение качества; моральное старение); действие (невозможность реализации, отсутствие потребности).

Анализ определений термина «неликвидные запасы» по критериям отнесения (см. таблицу), позволяет заключить, что в настоящее время общего или стандартного определения неликвидных запасов не существует. В каждой компании и даже в разных подразделениях одной организации могут существовать различные критерии для отнесения запасов к категории неликвидов. Так или иначе в управлении запасами наибольшую сложность представляет собой определение момента и условий, при которых товарно-материальные ценности следует относить к классу неликвидных.

С целью повышения эффективности управления запасами организации следует установить систему показателей или нормативов, которые необходимы для выявления

неликвидов и организации работы по их сокращению. Причины возникновения неликвидных запасов могут быть разные, а результат один – отсутствие движения.

Анализ определений термина «неликвидные запасы» по критериям

Источник	Определение термина	Критерий отнесения
Толковый словарь русского языка С. И. Ожегова, Н. Ю. Шведовой	Неликвид – имущество, которое не может быть использовано в данном предприятии и подлежит ликвидации, продаже	Действие: подлежит ликвидации, продаже
Бухгалтерский словарь Раздел: Право, бизнес, финансы	Запасы неликвидные – длительно неиспользуемые производственные или товарные запасы. Образуются вследствие ухудшения качества товаров в процессе хранения, а также морального износа. Иногда излишние запасы, потребность в которых отсутствует, также считаются неликвидными	Время: длительно неиспользуемые. Действие: отсутствие потребности. Технико-экономические показатели: ухудшение качества
Управление запасами в цепях поставок : учеб. пособие / О. В. Бадюкин, В. В. Лукинский, Ю. В. Малевич, А. С. Степанова, Т. Г. Шульженко	Устаревшие запасы, неликвиды – длительно неиспользуемые запасы, образующиеся вследствие низкого качества продукции, ее морального устаревания, истечения гарантийного срока хранения	Время: длительно неиспользуемые; истечение гарантийного срока хранения. Технико-экономические показатели: ухудшение качества; моральное устаревание
Волгин, В.В. Запасные части. Энциклопедия бизнеса	Неликвиды – нереализуемые запасы товаров	Действие: невозможность реализации
Стерлигова А. Н. Управление запасами в цепях поставок: учебник	Неликвидный запас – длительно неиспользуемый (нереализуемый) запас	Время: длительно неиспользуемые
Шрайбфедер Дж. Эффективное управление запасами	Никчемный запас – не обеспечивающий рентабельности вложений и не способствующий прочим прибыльным продажам	Технико-экономические показатели: не обеспечивающий рентабельности вложений; не способствующий прибыльным продажам

Анализ возможных причин возникновения неликвидов показал, что основными из них являются следующие:

- некорректное управление снабжением: закупка излишнего количества номенклатурных позиций товара; брак поставщика, принятый организацией;
- изменение технологии – использование новых модификаций номенклатурных позиций, заменяющих прежние;
- неправильное определение потребности;
- изменение качества или окончание срока годности товарно-материальных ценностей в процессе хранения;
- некорректное нормирование потребности [3].

Таким образом, существенная часть причин накопления неликвидных запасов в компании определяется процедурой планирования снабжения, а также отсутствием информационного обмена между подразделениями организации и несогласованностью их действий.

Работа по управлению неликвидными запасами в дилерской компании должна проводиться как на уровне самой компании, у которой накопились неликвидные запасы, так и на уровне всей цепи поставок.

В настоящее время фирмы-участники единой цепи поставок не могут функционировать изолированно друг от друга. Они должны тесно сотрудничать, в том числе в вопросах сокращения уровня неликвидных запасных частей. Организациям, функционирующим в рамках одной дилерской сети, необходимо осуществлять эффективный обмен информацией об уровне неликвидных запасов в различных звеньях логистической системы, а также разрабатывать совместно мероприятия по сокращению неликвидов [1; 2].

Выявление причин образования неликвидных запасов безусловно увеличит эффективность управления запасами и улучшит показатели деятельности организации.

В качестве примера приводится результат работы с нереализуемыми запасами компании ООО «Орион», в который заложены шесть категорий неликвидных запасов [3]:

- *отложенный спрос* – товары данной категории отвечают требованиям по качеству, техническим условиям. Запас категории «отложенный спрос» был увеличен в связи с определенными обстоятельствами – угроза возможной недопоставки, создание страхового запаса, а также подготовка к сезону, различным акциям;

- *отсутствующий спрос* – товары категории отвечают требованиям по качеству, техническим условиям, но перестали пользоваться спросом у целевой аудитории компании;

- *брак А* – товар, который имеет повреждения, ненадлежащий внешний вид, поврежденную упаковку, некомплект;

- *брак В* – товар, который в следствие разных причин продать нельзя, например запасная часть сломана или имеет повреждения и не может быть использована.

- *товарно-материальные ценности с истекшим сроком годности*;

- *graveyard* – товары данной категории запасов отвечают требованиям по качеству, безопасности, техническим условиям и прочим условиям, но имеют специфическую применимость – данные запасные части подбираются по идентификационному номеру транспортного средства и подходят только к определенному автомобилю, продать запасы данной категории на другой автомобиль невозможно [3].

Для категории «отложенный спрос» в дилерской компании целесообразно проводить различные акции для привлечения потребителей, например – «при покупке двух запасных частей, третья в подарок», а также снижать цены на запасные части и аксессуары. Данные меры обусловлены необходимостью избавиться от излишних запасов и как можно скорее перевести средства организации на закупку наиболее необходимых товаров.

Для категории «отсутствующий спрос» возможно проводить следующие мероприятия: разработать мотивации для персонала; работать с поставщиками; обмениваться с другими официальными дилерами и т. д. Разработка стимулов для сотрудников за продажу неликвидных запасов является эффективным способом уменьшения их количества на складе. При этом должна быть продумана гибкая система вознаграждения, предусматривающая премию в виде процента от суммы реализации, которая может быть установлена по каждой позиции номенклатуры по выбору. Работа с поставщиком подразумевает выстраивание партнерских взаимоотношений, дающих возможность обменивать группу неликвидов на ликвидный товар или вернуть неликвид поставщику по заниженным ценам.

Категория запасов «graveyard» является особой категорией запаса надлежащего качества, для данных деталей необходимо определить транспортные средства, которым они соответствуют, и попытаться продать их владельцам данных транспортных средств. Если это невозможно, данные товары следует списать или утилизировать.

Категории «брак В» и запасы с истекшим сроком годности подлежат списанию и утилизации.

Очень часто неликвидные запасы (категория «брак А»), залежавшиеся на складе, имеют индивидуальные особенности в отличие от ходового, быстро оборачивающегося

запаса. Возможно, часть неликвидных запасов требует приведения их в товарный вид, до комплектации, замены упаковки. Также товар в процессе хранения может частично утратить свои потребительские качества, например – внешний вид, и в этом случае возможно снизить цену на данные запасные части или аксессуары.

Однако необходимо не забывать, что помимо работы по сокращению уже созданных неликвидов, необходимо также предпринимать меры для предотвращения создания новых сверхнормативных запасов. С целью предотвращения данных ситуаций целесообразно применять методы мотивации персонала, стимулирования клиентов в предоплате, постоянного контроля со стороны ответственных лиц. Это позволит уменьшить количество неликвидов и, соответственно, повысить эффективность деятельности организации в целом.

Библиографические ссылки

1. Лукинский В., Поскочин И. Методы определения неликвидных запасов – номенклатурной группы D // Логистика. 2011. № 7. С. 18–21.
2. Сычева М. С. Управление цепями поставок. 3-е изд., перераб. и доп. М. : Эксмо-М, 2013. 520 с.
3. Стерлигова А. Н. Управление запасами в цепях поставок : учебник. М. : Инфра-М, 2010. 430 с.

© Широченко Н. В., 2014

**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, или 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. Подписи 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.

Статьи рецензируются. Отклоненные материалы не возвращаются. Мнение авторов может не совпадать с мнением редакции. Редакция вправе вносить в представленные материалы стилистические правки и сокращения.

Пример

УДК 657.6

Н. А. Иванов

Место работы, страна, город

РАБОЧИЕ ДОКУМЕНТЫ АУДИТОРА

Раскрываются проблемы, связанные с формированием пакета рабочих документов аудитора, необходимых для проведения проверки. Рассмотрены реквизиты и содержание рабочих документов, а также сформулирована их классификация. Результаты работы могут быть использованы в деятельности аудиторов и аудиторских организаций.

Ключевые слова: аудит, рабочие документы.

Пункты требований к оформлению статьи 2–6 дублируются на английском языке

Текст текст текст
Выводы, заключение.

Библиографические ссылки

1. Федоренко И. В., Золотарева Г. И. Аудит : учебник / Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2010. 470 с.

© Иванов Н. А., 2011

На отдельной странице (в том же файле) указать сведения об авторах: Фамилия Имя Отчество (полностью), город, регион, место работы, научные интересы, адрес, телефон, e-mail.

Информация об авторах приводится после статьи, на каждого из авторов отдельно, включая следующие данные:

1. Фамилия, Имя, Отчество.
2. Ученая степень, звание, должность.
3. Место работы, учебы (с указанием страны, города).
4. Адрес для переписки (для иногородних), e-mail (для всех).
5. Контактные телефоны.