

УЧЕТ

АНАЛИЗ

АУДИТ

**ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ
И ПРАКТИКИ**

ПРОБЛЕМЫ

ТЕОРИИ

И ПРАКТИКИ

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 12

Красноярск 2014

УЧЕТ, АНАЛИЗ, АУДИТ: ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ

Выпуск 12. 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/nauchnyetrudy-sibgau>

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

Редактор *Т. А. Ермолаева*.

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

Подписано в печать 11.06.2014.

Формат 70×108/8. Бумага офсетная.

Печать плоская. Усл. печ. л. 14,2. Уч.-изд. л. 12,2.

Тираж 50 экз. Заказ 87/205. С 79/14.

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

ПРЕДИСЛОВИЕ

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

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

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

Представленный вашему вниманию сборник является результатом проводимых исследований в области актуальных проблем организации учета, анализа и аудита как на конкретных предприятиях, так и в отраслях деятельности. Много внимания уделяется общетеоретическим вопросам учета и контроля: теории бухгалтерского финансового и управленческого учета и отчетности, аудиторского контроля. Расширилась география авторов статей сборника. Теперь в сборник включены наиболее интересные решения в области организации бухгалтерского учета, анализа и аудита на современных предприятиях, предлагаемые преподавателями, аспирантами, магистрами, студентами вузов Красноярска, Санкт-Петербурга и других городов, в том числе обсуждаемые 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 дальнейшем планируются регулярные публикации в рамках сборника по актуальным проблемам учета, анализа и аудита, а также включение материалов сборника в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ).

А. В. Азарова, А. В. Бинеман
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

ПРОБЛЕМЫ СОЗДАНИЯ РЕЗЕРВА ПОД СНИЖЕНИЕ СТОИМОСТИ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

Отражены проблемы создания 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: материально-производственные запасы, резерв под снижение стоимости МПЗ.

Составленная бухгалтерская отчетность в установленном порядке считается не достоверной, если все активы учтены, но их стоимость не соответствует ценам на дату составления отчетности. Такая отчетность отражает искаженную информацию, поэтому в международном и российском учете предусмотрены механизмы, дающие возможность приблизить стоимость активов, по которой они отражены в отчетности, к рыночным ценам. В данной статье рассмотрим один из них – резерв под снижение стоимости материальных ценностей, обязательность создания и восстановления которого предусмотрены Положением по бухгалтерскому учету ПБУ 5/12 «Учет материально-производственных запасов» и Инструкцией по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации.

В пункте 35 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» указано, что числовые показатели в балансе необходимо отражать в нетто-оценке, т. е. за вычетом регулирующих величин. Резервы под снижение материальных ценностей являются одним из видов регулирования величин.

Если рыночная стоимость материальных ценностей окажется ниже ее себестоимости, по которой она принята к учету, то на сумму разницы организация должна создать резерв. В соответствующей строке баланса стоимость материальных ценностей вписывается за вычетом суммы созданного резерва.

Такой способ создания резерва принимает во внимание требование осмотрительности, согласно которому активы организации отражаются в отчетности в следующем порядке:

- если рыночная стоимость актива превышает его себестоимость, то актив учитывается по себестоимости;
- если рыночная стоимость актива ниже его себестоимости, то актив отражается по реализационной стоимости.

Таким образом, резерв не создается, если рыночная стоимость материальной ценности окажется больше ее себестоимости.

В пункте 21 ПБУ 5/12 «Учет материально производственных запасов» указаны три ситуации, при которых необходимо создание резерва:

- МПЗ морально устарели;
- МПЗ полностью или частично потеряли свое первоначальное качество;
- текущая рыночная стоимость МПЗ снизилась [2].

Установлен порядок образования резервов (п. 20 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов).

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей создается по каждой единице материально-производственных запасов, принятой в бухгалтерском учете,

а также по отдельным группам (видам) схожих или связанных материально-производственных запасов. Но группы МПЗ не должны быть чрезмерно укрупненными (например, готовая продукция, товары или вспомогательные материалы) [3].

Согласно Методическим указаниям расчет текущей рыночной цены можно проводить на основе информации, доступной до даты подписания бухгалтерской отчетности. Одновременно с этим во внимание будут приниматься факты, которые подтверждают существование на отчетную дату хозяйственных условий, в которых организация вела деятельность [3].

Для каждой группы или наименования МПЗ необходимо закрепить в учетной политике организации методику (способ) составления расчета.

Резервы под снижение стоимости МПЗ учитываются на одноименном балансовом счете 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей». Инструкция по применению Плана счетов устанавливает, что счет 14 применяется при создании резервов для материалов, сырья, товаров, готовой продукции, топлива, а также незавершенного производства (НЗП) и т. п. [1]. Следует отметить, что в этот перечень активов включено НЗП, которое МПЗ не является.

Олифинов В. В. отмечает, что специфика счета 20 «Основное производство», где отражается незавершенное производство, такова, что он является накопительным. На счете собираются разные виды расходов (стоимость услуг, материалов, сумма начисленной амортизации и т. д.). При условии, что производственный процесс еще не завершен выпуском готовой продукции, фактическая себестоимость объекта учета еще не сформирована. Поэтому методика создания резерва, которая установлена для МПЗ, представляется проблематичной [4].

Резерв, образованный за счет прочих расходов организации, отражается в учете в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов [1] следующими записями:

Дт 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы»;

Кт 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»

При выбытии материалов резерв списывается посредством следующей записи:

Дт 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»;

Кт 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы».

В Методических указаниях по бухгалтерскому учету МПЗ предусмотрено отнесение соответствующей суммы резерва «в уменьшение стоимости материальных расходов, признанных в периоде, следующем за отчетным» [3].

Далее, в соответствии с Методическими указаниями, излишне начисленный резерв списывается в следующем периоде на уменьшение материальных расходов [3]:

Дт 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»;

Кт 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы».

Это требование противоречит Инструкции по применению Плана счетов, так как предполагаемая в этом случае корреспонденция счетов Инструкцией не предусмотрена.

Для организации можно рассмотреть следующие пути решения проблем в создании резервов под снижение стоимости МПЗ:

1. При ссылке на методические указания в бухгалтерском учете следует внести в учетную политику организации проводку создания резерва, отразить параметры учета создания резерва (периодичность выявления факторов обесценения МПЗ, создания и корректировки резервов, методика расчета величины резерва). Между налоговым и бухгалтерским учетом возникает разница.

Кроме этого, следует отметить, что в методических указаниях предусмотрено, что организации должны обеспечить подтверждение расчета текущей рыночной стоимости МПЗ, на основании которых создается резерв, но как это осуществить – не говорится.

Это может вызвать отклонения, в сумме налоговой базы по налогу на прибыль организации при налоговой проверке. Если организация применяет налог на прибыль или УСН «Доходы, уменьшенные на величину расходов», не рекомендуется применять этот вариант отражения резерва.

2. Если действовать согласно Инструкции по применению плана счетов в бухгалтерском учете, то следует отражать создание резерва проводкой Дт 91/2 Кт 14, а списание, соответственно, Дт14 Кт91/1. Для целей налогообложения прибыли, согласно Налоговому Кодексу Российской Федерации, не учитывается образование и восстановление резерва, что должно отражаться в регистрах налогового учета по формированию внереализационных доходов и расходов. Это означает, что при создании резервов под снижение стоимости материальных ценностей, в соответствии с п. 4 ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», образуется постоянная разница и возникает постоянное налоговое обязательство. Начисление постоянного налогового обязательства отражается на счетах бухгалтерского учета:

Дт 99 «Прибыли и убытки»;

Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль».

В начале следующего года восстановление суммы начисленного резерва приведет к противоположному результату (отражение дохода в бухгалтерском учете не увеличивает налоговую базу), что приводит также к образованию отрицательной постоянной разницы, от суммы которой начисляется постоянный налоговый актив:

Дт 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»;

Кт 99 «Прибыли и убытки».

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.

3. Третий вариант предполагает 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.

Таким образом, предложенные рекомендации по созданию резерва под снижение стоимости МПЗ позволяют повысить качество информации, отражаемой в финансовой отчетности, и обеспечить соответствие этой информации требованиям нормативных документов.

Библиографические ссылки

1. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению [Электронный ресурс] : в ред. Приказа Минфина РФ от 08.11.2010 №142н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. Учет материально-производственных запасов : Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 5/12 [Электронный ресурс] : в ред. Приказа Минфина РФ от 27.04.2012. URL: <http://minfin.ru/ru/>.

3. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов [Электронный ресурс] : в ред. Приказа Минфина РФ от 24.12.2010 № 186н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

4. Олифинов В. В. Резервы под снижение стоимости материальных ценностей // Российский налоговый курьер. 2005. № 16.

© Азарова А. В., Бинеман А. В., 2014

У. А. Александрова, Г. И. Золотарева, Г. В. Денисенко
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

РЕКОМЕНДАЦИИ ПО КОНТРОЛЮ ТОВАРНЫХ ЗАПАСОВ, ТРЕБУЮЩИХ ОСОБЫХ УСЛОВИЙ ХРАНЕНИЯ

Рассмотрены проблемы учета товаров на примере торгового предприятия. Предложен вариант совершенствования учета, предусматривающий выявление товаров с критическим сроком годности и с учетом естественной убыли.

Ключевые слова: учет товаров, складской учет.

Товарные запасы составляют основу ритмичной работы торговой организации. От своевременного обновления ассортимента товаров и его наличия в значительной мере зависят финансовые результаты торговой деятельности. В тоже время организации следует контролировать имеющиеся запасы товаров, так как их чрезмерное количество связывает оборотный капитал, увеличивает затраты на их хранение и в итоге приводит к сокращению прибыли. Кроме того, организации приходится контролировать наличие и объем склада, где хранятся товары.

В наиболее сложном положении при этом находятся малые торговые организации, реализующие продукты питания глубокой заморозки, так как хранение такого типа товаров требует определенных, строго контролируемых условий. Как правило, малые предприятия не имеют собственных складов, а арендуют достаточно ограниченное количество складских площадей.

Одновременное приобретение крупной партии продуктов удешевляет их стоимость, но физические объемы мест хранения, сроки годности продуктов питания, узкий ассортимент и ограниченный спрос накладывают определенные условия на количество приобретаемого товара. Поэтому малым торговым предприятиям приходится решать достаточно сложные задачи по определению количества приобретаемых товаров и их хранению.

Стремление оптимизировать количественный товарный поток с целью снижения затрат на хранение и увеличения уверенности в его качестве определило тему данного исследования.

В процессе изучения экономической литературы [1–5] было установлено следующее:

1) правильная организация товарооборота и его документального оформления имеют большое значение как для больших, так и для малых торговых предприятий, причем для последних это является наиболее актуальным;

2) организациям рекомендуется иметь в своем распоряжении запасы двух типов: текущий и страховой;

3) сложность формирования товарных запасов обусловлена такими факторами, как:

- сезонные колебания в производстве и потреблении;
- необходимость преобразования производственного ассортимента в торговый, что требует подсортировки, подработки и упаковки;
- возможность для хранения товаров;
- условия хранения товаров;
- время, необходимое для перевозки товаров от места производства до места продажи;

– условия транспортировки товаров, расстояние между поставщиком и торговым предприятием, объем товарных поставок и многие другие обстоятельства;

4) сроки хранения товаров, особенно для продуктов питания, обязательно должны контролироваться;

5) процедуры контроля могут различаться в зависимости от товарного ассортимента, масштабов товарооборота и реализации, условий хранения и других факторов.

Одна из основных задач бухгалтерского учета товарных операций в торговле состоит в правильной организации учета, позволяющей своевременно получать информацию о количестве и качестве поступающих товаров, о выполнении договорных обязательств поставщиками и получателями продукции, о состоянии товарных запасов, о ходе отгрузки и реализации ценностей и другие сведения.

Планирование сроков поставок желательно осуществлять с учетом норм запасов на всех стадиях товарооборота: оформление товаросопроводительных документов, нахождение товара в пути, страховой запас при транспортировке товаров, погрузо-разгрузочные работы, предпродажная подготовка, страховой запас на случай непредвиденных задержек в пути, запас на возврат забракованных товаров. Поставка товаров в этом случае осуществляется заблаговременно, что позволяет до начала прогнозируемого периода реализации провести все предпродажные стадии подготовки и транспортировки товара, спланировать места хранения товара и осуществить их контроль по предельным срокам продажи.

При этом следует держать под контролем возможные товарные потери и формировать заказы с учетом вероятных потерь.

По товарам, у которых срок хранения теоретически неограничен, могут создаваться значительные товарные запасы сложного ассортимента, длительного пользования. Для этих товаров требуется контролировать сроки хранения только в плане исключения их неликвидности и сокращения количества мест хранения, занятых такого рода товарами.

На отдельные товары в силу их физико-химических свойств устанавливают не только сроки хранения, но и сроки их реализации иногда ограниченные даже часами. Контроль таких товаров осуществляется в особом порядке. Организации, реализующие товары с установленным сроком годности, должны вести их постоянный контроль, так как просроченные товары (особенно, продукты питания) должны быть изъяты из оборота и утилизированы.

Срок годности определяется периодом, по истечении которого товар считается непригодным для использования по назначению. Товар, на который установлен срок годности, продавец обязан передать покупателю с таким расчетом, чтобы он мог быть использован по назначению до истечения срока годности [6].

Учитывая те обстоятельства, что специальных документов, предусматривающих обязательное указание в бухгалтерских или складских документах указанных сроков не предусмотрено, торговые организации часто сталкиваются с проблемой отсутствия должного контроля за сроком годности товара, в результате чего в результате очередной плановой проверки выявляются товары со сроком годности либо близким к критическому, либо просроченные. Данные ситуации могут возникать из-за падения спроса на определенные группы товаров, неправильной организации работы кладовщика, поступления партий товара, срок хранения которого уже был близок к критическому при оприходовании и др. В связи с этим может быть пропущено время их обязательной реализации. В результате увеличивается риск возникновения убытков от списания просроченной продукции.

Организациям рекомендуется разрабатывать формы документов, позволяющих контролировать сроки хранения продуктов (товаров) или сроки годности продуктов

АКТ о выявлении просроченных товаров (фрагмент)

ООО Континент +

(организация)

Номер документа	Дата со- ставления
001	01.04.2014

АКТ О ВЫЯВЛЕНИИ ПРОСРОЧЕННЫХ ТОВАРОВ

Склад _____

N	Товар, наименование, характеристика	Поставщик дата, № договора	№ партии, производитель	Ед. изм.	Количество в коробке	Количество коробок	Масса брутто, кг	Цена, руб.	Сумма, руб.	Дата выработки	Срок хранения мес. (t-18)	Окончание срока годности	Примечание
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1	Мясо краба имитированное (палочки) 1/20 Сочные 200 гр.	ООО «Лес» 01.02.2013, 324	00323, «Дальрыб»	шт	20	1	20	11,00	220,00	05.09.2013	10	05.07.2014	Реализовать со скидкой
2	Крыло куриное целое	ООО «Лес» 01.02.2013, 324	00324, Бра-злия	кг	14	56	784	76,30	59819,20	27.07.2013	10	27.05.2014	В пере-работку на копчение
3	Горбуша мороже-ная	ООО «Лес» 01.02.2013, 324	00325, Сахалин	кг	20	3	60	129,50	7770,00	28.09.2013	10	28.07.2014	Реализовать со скидкой
Итого					54	60	864	X	67809,20	X	X	X	

Комиссия:

Должность _____ Подпись: _____ ФИО _____

Должность _____ Подпись: _____ ФИО _____

(просроченных товаров) самостоятельно и утверждать их в своей учетной политике. Рекомендуется также вести регистр учета сроков хранения и составлять его при поступлении товаров на склад.

Данные документы должны содержать кроме обязательных реквизитов (наименование документа и дату его составления; наименование организации, от имени которой составлен документ; наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, и личные подписи указанных лиц и т. п.), сведений о контролируемом товаре (наименование товара, место хранения, единицы измерения, цену и количество по данным бухгалтерского учета (в натуральном и стоимостном измерении) и др. подобных данных) и еще такие сведения, как дата изготовления товара; условия хранения (температурный режим), срок хранения.

Акт о выявлении просроченных товаров должен содержать также некое примечание, в котором следует разместить информацию о том, как следует поступить с данным товаром в будущем.

Наличие данных сведений позволит проводить проверку данных товаров регулярно до истечения срока годности, что позволит принимать своевременные меры по их реализации.

В ходе проведенного исследования такие документы были разработаны и предложены ряду организаций в целях проверки их эффективности. Получены положительные отзывы. Рекомендуемая форма документа «Акт о выявлении просроченных товаров» представлена в таблице. Регистр учета сроков хранения может повторять форму акта, но может иметь и сокращенный вариант.

Использование данного документа позволит своевременно выявлять товары с критическим сроком годности, контролировать состояние складских запасов, что позволит сократить возможный риск возникновения убытков.

Библиографические ссылки

1. Гаджитский А. М. Управление запасами в логистике [Электронный ресурс]. URL: <http://www.profiz.ru> (дата обращения: 05.03.2014).
2. Разгуляев В. Аудит управления запасами для финансового директора [Электронный ресурс]. URL: <http://upravlenie-zapasami.ru/> (дата обращения: 05.03.2014).
3. Разгуляев В. Ликвидация неликвидов [Электронный ресурс]. URL: <http://upravlenie-zapasami.ru/> (дата обращения: 05.03.2014).
4. Зайковский В. Э. Пример составления положения об управлении материальными запасами [Электронный ресурс]. URL: <http://www.skladportal.ru/> (дата обращения: 05.03.2014).
5. Особенности организации склада с продукцией глубокой заморозки [Электронный ресурс]. URL: <http://www.skladportal.ru/> (дата обращения: 05.03.2014).
6. Как торговой организации списать товар с истекшим сроком годности // Российский налоговый курьер [Электронный ресурс]. URL: <http://www.rnk.ru/> (дата обращения: 05.03.2014).

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

О. М. Бабкина
Санкт-Петербургский государственный экономический университет,
Россия, Санкт-Петербург

СТРАТЕГИЧЕСКИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ: МЕТОДЫ, МОДЕЛЬ, УНИВЕРСАЛЬНЫЕ ПОКАЗАТЕЛИ

Рассмотрены основные методы стратегического управленческого учета. Предложена их интеграция, на ее основе разработана модель и универсальные показатели стратегического управленческого учета.

Ключевые слова: стратегический управленческий учет, система сбалансированных показателей, универсальные показатели.

Стратегический управленческий учет – новое, но в то же время все более востребованное направление управленческого учета, которое регистрирует, обобщает и представляет финансовые и нефинансовые данные о внешней и внутренней среде предприятия руководству организации для принятия долгосрочных (стратегических) решений.

Наиболее эффективной технологией стратегического управленческого учета, по мнению автора, является интеграция системы сбалансированных показателей (*BSC*) и модели добавленной стоимости (*EVA*). Данные инструменты стратегического управленческого учета не являются взаимоисключающими. Они могут использоваться как отдельно, так и совместно. Наибольший эффект достигается при их совместном использовании: показатель *EVA* в качестве общей стратегической цели, основы для системы мотивации руководства, а также в качестве финансовой перспективы сбалансированной системы показателей; а *BSC* в качестве основного инструмента управления для создания организации, ориентированной на прибавление акционерной стоимости (табл. 1).

Таблица 1

Основные преимущества интеграции *BSC* и *EVA*

Технологии	Влияние интеграции на систему управленческого учета	
	<i>EVA</i>	<i>BSC</i>
<i>EVA</i>	–	<i>BSC</i> позволяет учесть (систематически и комплексно) не только финансовый, но и другие аспекты деятельности компании
<i>BSC</i>	<i>EVA</i> часто дает возможность предприятиям сформулировать главную (основную) стратегическую цель, а именно: увеличение стоимости компании; <i>EVA</i> позволяет достаточно четко сформулировать стратегические цели в рамках финансового аспекта и разработать соответствующую систему показателей	–

На основе интеграции методов стратегического управленческого учета автором предлагается модель стратегического управленческого учета (рис. 1).

Ее новизна заключается в переводе стратегических целей и задач предприятия, основанных на комбинации краткосрочных и долгосрочных финансовых и нефинансовых показателей, в сбалансированную систему ключевых оценочных показателей для всех заинтересованных сторон: собственник; государство; рынок; работник.

На практике деятельность предприятия не может протекать успешно, если удовлетворена одна или даже две из этих четырех заинтересованных сторон. Если одна из сторон не удовлетворена, то бизнес потерпит неудачу. Поэтому успешно функционирующее предприятие должно учесть и уравновесить интересы этих четырех групп.

Проекции, предложенные авторами системы сбалансированных показателей, Р. Капланом и Д. Нортеном (финансы, клиенты, внутренние бизнес-процессы, обучение и рост), не в полной мере отражают интересы участников рынка.

В то же время в своих исследованиях основатели системы сбалансированных показателей говорят о возможности добавления необходимых проекций в изначальную модель, что помогает более полно отразить специфику того или иного вида деятельности и сосредоточиться на принципиальных моментах.

Такого рода адаптацию необходимо сделать и для отечественных предприятий. Подход, объединяющий обучение и рост, захватывает две проекции, одной из которых является персонал или человеческие ресурсы. Также в проекции обучения и роста находятся другие показатели, относящиеся к инновациям по продукту. Однако работа по продукту одновременно отражена в проекции бизнес-процесса.

Разделение проекций позволит учесть два ключевых направления отечественных предприятий для достижения стратегического превосходства. Это разделение со всей очевидностью покажет отечественным организациям необходимость учитывать как человеческие ресурсы, так и уделять больше внимания развитию новых продуктов.

В разработанных Д. Нортеном и Р. Капланом проекциях нет отражения устойчивости предприятия от внешних воздействий. Предлагается дополнить уже существующие проекции новой (внешняя среда), которая отражает устойчивость фирмы от различных внешних воздействий.

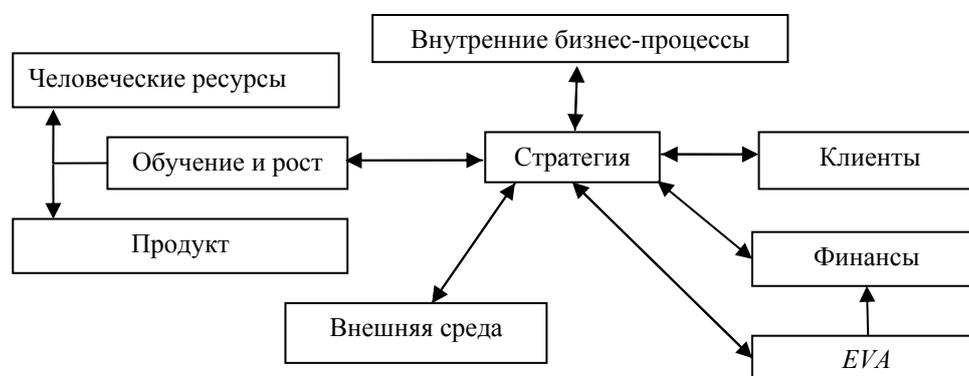


Рис. 1. Модель стратегического управленческого учета

Разработанная модель позволяет максимально полно и эффективно собрать и структурировать всю необходимую информацию о внешней и внутренней среде предприятия для ответственных лиц и руководства.

Для каждой из предложенных проекций необходим обобщающий показатель (индикатор), единый для любой отрасли и деятельности предприятия. Пример расчета одного из показателей представлен в табл. 2.

Универсальные показатели по проекциям стратегического управленческого учета (рис. 2) будут взаимодействовать между собой следующим образом: показатель устойчивости фирмы от внешних воздействий, влияя на показатель удовлетворенности сотрудников (уровень обучения, оплата труда и другие факторы) отражается на показателе эффективности внутренних бизнес-процессов и показателе инновационных разработок, в сторону максимизации.

Информационная карточка показателя лояльности клиентов

№	Наименование характеристики показателя	Значение характеристики показателя	Комментарий
1	Проекция	Клиенты	
2	Периодичность измерения	Один раз в месяц	
3	Единицы измерения	Проценты	Относительный показатель
4	Полярность	Больше нуля	Тенденция к увеличению
5	Расчет	$ПЛК = \frac{\sum_{i=1}^n (O_i \times Y_i)}{5}$ где ПЛК – показатель лояльности клиентов	i – порядковый номер ожидания клиента (от 1 до n); n – количество ожиданий клиентов; O_i – уровень удовлетворенности клиента в рамках каждого ожидания (от 0 до 5); Y_i – удельный вес каждого ожидания клиента (от 0 до 100 %)
6	Ответственное лицо	Коммерческий директор	Первичные документы – отдел маркетинга
7	Нормативное значение	Не менее 90 %	



Рис. 2. Обобщающие (универсальные) показатели стратегического управленческого учета

Последние два показателя будут отражаться на лояльности клиентов (увеличивается число постоянных клиентов), что, в свою очередь, согласно предложенной нами модели, положительно сказывается на выручке предприятия, способствует повышению рентабельности и достижению стратегической цели – максимизации показателя экономической добавленной стоимости (*EVA*).

Н. В. Бахмарева, Д. Д. Быкова
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

АНАЛИЗ И ОЦЕНКА ИНВЕСТИЦИОННОЙ ПРИВЛЕКАТЕЛЬНОСТИ НА ОСНОВЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА

Рассматривается анализ инвестиционной привлекательности экономического субъекта в современной рыночной экономике. Приводится сравнительная характеристика видов инвестиционной привлекательности экономического субъекта и их документальное обеспечение.

Ключевые слова: инвестиционная привлекательность, экономический субъект, финансовая отчетность.

В современных условиях увеличения темпов инфляции, жесткой налоговой системы, средства организаций и частных лиц, финансовые ресурсы слабо направляются на цели долгосрочного инвестирования, особенно в сферу материального производства с длительным сроком окупаемости; преимущественно они функционируют в сфере обращения, а также в значительных объемах направляются на потребление. Для привлечения дополнительных финансовых ресурсов для нужд экономической субъект должен обладать высоким уровнем инвестиционной привлекательности, достаточным для того, чтобы убедить инвесторов вложить свой капитал в финансово-хозяйственную деятельность экономического субъекта [1].

Наиболее полное раскрытие информации об инвестиционной привлекательности экономического субъекта является одной из важнейших задач, стоящих перед бухгалтерской финансовой отчетностью. Особенно это касается финансовой отчетности публичных, общественно значимых компаний, групп взаимосвязанных организаций (холдингов). Основным инструментом, способным повысить доверие инвесторов и кредиторов, может и должен выступить учетный механизм, способствующий росту привлекательности отчетных данных экономического субъекта, отраженных в его бухгалтерской финансовой отчетности.

В этой связи неуклонно растет актуальность теоретических и методических разработок по вопросам анализа и оценки инвестиционной привлекательности экономического субъекта.

Управленческий аппарат большинства экономических субъектов не осознает в полной мере всю значимость повышения инвестиционной привлекательности и опосредованно занимается вопросами разработки методики анализа и оценки инвестиционной привлекательности, изучением влияющих факторов и проблемами ее повышения [4].

В экономической литературе до настоящего времени не выработан единый подход к определению содержания понятия «инвестиционная привлекательность».

В наиболее общем виде понятие «инвестиции» понимается как вложение капитала с целью его увеличения в будущем.

В экономической теории под инвестициями понимается вложение капитала во всех его формах в различные объекты с целью его последующего увеличения или достижения иного экономического или внеэкономического эффекта.

Л. Гиляровская, В. Власова, Э. Крылов сопоставляют инвестиционную привлекательность со «структурой собственного и заемного капитала и его размещением между

различными видами имущества, а также эффективностью их использования». Они говорят о ней как о «самостоятельной экономической категории, характеризующейся не только устойчивостью финансового состояния предприятия, доходностью капитала, курсом акций или уровнем выплаченных дивидендов» [4].

Однако многие существующие определения понятия «инвестиционная привлекательность» не затрагивают взаимосвязь привлекательности и инвестиционных рисков, которые оказывают большое внимание на принятие решений по инвестированию.

Исходя из изложенного, под инвестиционной привлекательностью экономического субъекта следует понимать «такое состояние организации, при котором у потенциального собственника капитала возникает желание пойти на определенный риск и обеспечить приток инвестиций в монетарной и (или) не монетарной форме» [2].

Проведенный анализ научной литературы позволяет сделать вывод, что существует множество видов инвестиционной привлекательности экономического субъекта, которые можно выделить по различным классификационным признакам. Данных признаков шесть.

1. По соотношению риска и доходности инвестиционную привлекательность можно классифицировать на высокую, среднюю, низкую, абсолютно не привлекательный хозяйствующий субъект.

2. По пользователям информации инвестиционную привлекательность можно классифицировать как инвестиционную привлекательность для государственных органов, инвесторов, контрагентов.

3. По срокам инвестиционная привлекательность классифицируется на: краткосрочную, среднесрочную, долгосрочную.

4. Инвестиционная привлекательность классифицируется по отраслевой принадлежности: промышленности, сельскому хозяйству, торговле, сфере бытовых услуг, транспорту и др.

5. По объектам инвестирования инвестиционная привлекательность классифицируется на инвестиционную привлекательность самого хозяйствующего субъекта и инвестиционную привлекательность холдинга.

6. По целям инвестирования инвестиционная привлекательность классифицируется как инвестиционная привлекательность проекта, ценных бумаг, венчурных объектов, организации – объекта слияния.

Для наиболее полного раскрытия понятия и сущности категории «инвестиционная привлекательность» (ИП) следует сравнивать ее с такими понятиями, как «инвестиционная емкость» (ИЕ), «потребность в инвестициях» (ПИ).

Инвестиционная емкость отражает способность хозяйствующего субъекта переработать привлеченные инвестиции, т. е. характеризует максимальный объем привлеченных инвестиций, который компания в силах переработать. Например, направить инвестиции на финансирование нового или модернизацию имеющегося производственного оборудования, активизацию процессов слияния (поглощения), запуск новых социальных программ.

Потребность в инвестициях отличается от инвестиционной емкости. Потребность отражает сумму инвестиций, которую экономическому субъекту необходимо получить в настоящий момент времени.

Таким образом, если инвестиционная емкость отражает объем финансовых ресурсов, необходимый для претворения в жизнь всех планов компании в долгосрочной перспективе, то говоря о потребности в инвестициях, подразумевается объем инвестиций, необходимый для реализации текущих инвестиционных проектов [1].

При этом уровень инвестиционной привлекательности должен обеспечивать необходимый приток инвестиций согласно инвестиционной емкости и потребности

в инвестиции. Таким образом, можно вывести неравенство, которое должно выполняться на каждом хозяйствующем субъекте, ориентирующемся на привлечение внешних инвестиций для финансирования своих инвестиционных проектов:

$$\text{ПИ} \leq \text{ИЕ} \leq \text{ИП.}$$

В этой связи необходимо более полно исследовать актуальные проблемы анализа инвестиционной привлекательности. Важно учесть, насколько полно и достоверно представлена вся существующая информация, необходимая инвесторам для проведения объективной оценки уровня инвестиционной привлекательности конкретного хозяйствующего субъекта.

Анализ инвестиционной привлекательности экономического субъекта можно представить как сложную систему, состоящую из определенной совокупности отдельных взаимосвязанных между собой элементов оценки, составляющих инвестиционную привлекательность. Все элементы оценки распределяются на пять ключевых компонентов.

1. *Анализ инвестиционной привлекательности инвестиционного проекта.* Целью анализа является оценка экономической эффективности и степень риска проекта. Субъектами анализа являются – инвесторы, занимающиеся финансированием проекта.

2. *Анализ инвестиционной привлекательности долгосрочных вложений в ценные бумаги.* Целью данного компонента анализа – оценка перспективного роста стоимости вложений в финансовые инструменты экономического субъекта. Субъектами анализа являются инвестор, преследующий стратегические цели.

3. *Анализ инвестиционной привлекательности краткосрочных вложений в ценные бумаги.* Цель такого анализа заключается в оценке эффективности проведения спекулятивных операций и риска. Субъект анализа – это инвестор, имеющий краткосрочные цели.

4. *Анализ инвестиционной привлекательности венчурного инвестирования.* Целью данного компонента анализа является оценка возможности роста стоимости компании. К субъектам анализа относятся венчурные фонды и инвесторы.

5. *Анализ инвестиционной привлекательности хозяйствующего субъекта для проведения операций слияния (поглощения).* Цель данного компонента – оценка целесообразности слияния (поглощения) для поглотителя и заинтересованной компании. Субъекты анализа – поглощающие компании.

При анализе инвестиционной привлекательности инвестиционного проекта оценивается экономическая эффективность (рентабельность), срок окупаемости инвестиций, анализируется инновационная программа и способность экономического субъекта к реализации проектов. Основными направлениями такого вида анализа являются оценка финансового состояния (определяются такие финансовые показатели, как деловая активность, платежеспособность, ликвидность, финансовая устойчивость), номенклатура выпускаемой продукции, расширение ассортимента выпускаемой продукции; определение риска и доходности вложений и их соотношений, изменение рыночной стоимости ценных бумаг, их уровень на бирже, эффективность системы управления; рассматривается тенденция развития отрасли функционирования экономических субъектов, применением инновационных технологий, оценивается стабильность генерирования денежных потоков и эффективность системы управления субъектом. Проводится анализ финансового состояния для того, чтобы понять, насколько экономический субъект близок к состоянию банкротства. При анализе большое внимание уделяется оценке положения экономического субъекта на рынке и доле рынка, которую занимает данный субъект [4].

Немаловажное значение при анализе и оценке инвестиционной привлекательности экономического субъекта должно быть уделено и документальному обеспечению

данной сферы деятельности. В этой связи основным источником информации не зависимо от вида инвестиционной привлекательности самого экономического субъекта выступает его финансовая отчетность.

Необходимо иметь в виду, что информационная база для анализа и оценки инвестиционной привлекательности должна формироваться исходя из требований доступности, релевантности, достоверности и актуальности.

Данными требованиями всецело обладает бухгалтерская финансовая отчетность экономического субъекта, т. е. является самым достоверным источником информации, поскольку проверка качества и достоверности отчетности проводится независимыми аудиторскими фирмами, и в установленные сроки отчетность передается государственным органам. К тому же финансовая отчетность – один из самых доступных источников, так как ее публикация обязательна по истечению отчетного периода и предоставляется по запросу любого заинтересованного пользователя. При этом наиболее полному и тщательному изучению и анализу подвергается «Бухгалтерский баланс» и «Отчет о финансовых результатах экономического субъекта». Извлекая информацию из данных формы отчетности, можно сделать определенные выводы о финансовом состоянии экономического субъекта, а также получить информацию для анализа и оценки инвестиционной привлекательности конкретного экономического субъекта.

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

Финансовая отчетность как источник информации необходима коммерческим банкам и иным кредитным организациям с целью проведения анализа кредитоспособности экономического субъекта при выдаче инвестиционного кредита. Так, для оценки инвестиционной привлекательности экономического субъекта с точки зрения целесообразности венчурного инвестирования в годовой бухгалтерской финансовой отчетности должна быть раскрыта информация о составе Совета директоров и Правления субъекта, с указанием опыта работы и достижений управления.

При рассмотрении привлекательности экономического субъекта с точки зрения долгосрочных вложений в его ценные бумаги инвестору необходимо, чтобы в бухгалтерской отчетности присутствовала информация для анализа дивидендной политики экономического субъекта. Данная информация должна быть раскрыта в финансовой отчетности в аналитической записке.

При анализе инвестиционной привлекательности краткосрочных вложений в ценные бумаги информация, полученная из финансовой отчетности экономического субъекта, позволяет определить текущую величину финансовых требований в отношении доходов субъекта (включая требования держателей облигаций и акций компании). Для этого прогнозируется доход экономического субъекта, а также возможное распределение дохода среди ее кредиторов с оценкой соответствующих вероятностей. Для составления прогноза используется широкий круг индикаторов, рассчитываемый по данным финансовой отчетности, характеризующих прибыль на акцию, доходность собственного капитала, доходность активов, эффективность деятельности.

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

После тщательного анализа инвестиционной привлекательности инвесторы могут переходить к ее оценке. На сегодняшний день у различных авторов разработаны

различные методы оценки инвестиционной привлекательности экономического субъекта, которые можно сгруппировать, основываясь на факторах, задействованных в этих методиках:

- на основе исключительно финансовых показателей;
- на основе финансово-экономического анализа;
- на основе отношения доходности и риска;
- на основе стоимостного подхода.

Опираясь на финансовые показатели, инвестиционную привлекательность оценивают через анализ финансового состояния экономического субъекта, используя финансовые показатели, которые могут дать нам понять, насколько устойчив данный субъект, его ликвидность, деловую активность и рентабельность. Информацию для такого анализа оценщик может взять из его бухгалтерской финансовой отчетности.

Если же к уже обозначенным показателям добавить еще ряд коэффициентов, а именно: обеспеченность ресурсами, численность промышленно-производственного персонала, наличие основных фондов, степень износа основных средств и другие, то можно говорить об оценке на основе финансово-экономического анализа.

При соотношении доходности и риска экономического субъекта определяют, к какой группе рисков оно относится. Чтобы определить принадлежность к той или иной группе, оценивают риски, которые могут возникнуть за период инвестирования, и их значимость. После этого можно отнести субъект к определенной группе и сделать выводы о его инвестиционной привлекательности.

Среди существующих рисков наиболее часто употребляются следующие: риски усиления конкуренции, риски невостребованных производственных мощностей предприятия, риски снижения дохода, риски изменения политики ценообразования у поставщиков, риски на рынке изменения конъюнктуры на рынке материалов, риск потери ликвидности, риск уровня финансового управления, риск неисполнения договорных обязательств и др. [3].

При стоимостном подходе анализируют рыночную стоимость экономического субъекта с помощью коэффициента его неоцененности/переоцененности на рынке. Данный коэффициент определяется как отношение реальной стоимости субъекта к рыночной. При этом реальная стоимость состоит из стоимости основных фондов и дисконтированного дохода, за минусом кредиторской задолженности.

Все рассмотренные методы оценки инвестиционной привлекательности используются инвесторами, которые хотят вкладывать свои средства в экономические субъекты для увеличения стоимости таких субъектов и осуществления своих целей.

Сравнительная характеристика методик оценки инвестиционной привлекательности представлена в [5].

В каждой из сравниваемых методик авторы применяют оценку финансового состояния экономического субъекта через такие финансовые показатели, как коэффициенты ликвидности, рентабельности, платежеспособности. Это является положительным моментом в оценке инвестиционной привлекательности, поскольку данный анализ даст нам представление о финансовой устойчивости исследуемого субъекта. По результатам такого анализа можно судить о степени зависимости субъекта от краткосрочных обязательств, интенсивности использования заемных средств и об уровне его долговременной устойчивости.

Не во всех рассмотренных методиках присутствует оценка рыночного окружения экономического субъекта, такое решение остается непонятным, так как для того, чтобы определить насколько целесообразным является инвестирование проектов, например, сельского хозяйства в северных районах, а также конкурентоспособность инвестируемого субъекта на рынке, если же он занимает не самую лучшую позицию, может

потребовать дополнительных вложений в поднятие статуса и больше времени, что уже изменяет инвестиционную привлекательность исследуемого экономического субъекта.

При оценке инвестиционного потенциала следует также обратить внимание на кадровую составляющую инвестируемого субъекта – от того, как квалифицированные работники будут вести проект, зависит его окупаемость, а, следовательно, и получение дохода инвестора. Данный показатель недооценивается многими авторами.

Большая часть рассматриваемых методик не содержат интегральные (обобщенные, сводные, синтетические) показатели, что является отрицательным моментом, поскольку подобные данные помогают наглядно оценить положение экономического субъекта на рынке. Отсутствие в некоторых сравниваемых методиках оценки качественных показателей также говорит об их недостатках. Среди достоинств можно выделить доступность информации для оценки инвестиционной привлекательности, которую инвесторы могут получить из бухгалтерской финансовой отчетности экономического субъекта.

Следовательно, на основе проведенного анализа методик оценки инвестиционной привлекательности необходимо разработать рекомендации по созданию универсальной методики, базирующейся на финансовых и нефинансовых показателях. Необходима такая методика, которая могла бы проводиться для любого вида инвестирования при определении инвестиционной привлекательности экономического субъекта. В методике должен быть сформирован эффективный способ свода аналитических (частных) показателей в интегральную оценку инвестиционной привлекательности экономического субъекта, что позволило бы точнее отражать сущность данной сферы деятельности. Инвестиционная привлекательность в этом случае выступила бы не как набор отдельных качеств объекта инвестирования, а как система объективных признаков, средств и возможностей по отношению к объекту инвестирования.

Таким образом, все перечисленные действия позволят комплексно подходить к анализу и оценке инвестиционной привлекательностью экономического субъекта, поскольку отражают бы все стороны инвестиционного процесса, затрагивая внутренние и внешние факторы функционирования экономического субъекта как объекта инвестирования.

Библиографические ссылки

1. Бабушкин В. А. Характеристика инвестиционной привлекательности компании с различной организационно-правовой формой на различных этапах жизненного цикла // *Экономический анализ теория и практика*. 2012. № 45 (1172). С. 45–53.
2. Басаганов Ю. М. Методические основы оценки инвестиционной привлекательности // *Экономический анализ теория и практика*. 2009. № 35 (164). С. 56–60.
3. Донцов С. С. Оценка инвестиционной привлекательности предприятий посредством анализа надежности его ценных бумаг // *Финансовый менеджмент*. 2010. № 3.
4. Анализ финансового состояния и инвестиционной привлекательности предприятия : учеб. пособие для студентов вузов / Крылов Э. И. [и др.]. М. : Финансы и статистика, 2010. 191 с.
5. Хухорова Г. А. Сравнительный анализ методик оценки инвестиционной привлекательности организации // *Журнал научных публикаций аспирантов и докторов*. 2013. № 6.

© Бахмарева Н. В., Быкова Д. Д., 2014

Н. А. Безъязыкова
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

ПРЕДОСТАВЛЕНИЕ ОТЧЕТНОСТИ В НАЛОГОВЫЕ ОРГАНЫ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ ТЕЛЕКОММУНИКАЦИОННЫХ КАНАЛОВ СВЯЗИ

Описывается применение телекоммуникационных каналов связи в налоговой системе Российской Федерации. Рассмотрены положительные и отрицательные черты применения.

Ключевые слова: налоговая система, отчетность в электронной форме, телекоммуникационные каналы связи.

Главным документом, регламентирующим процесс сдачи отчетности в налоговые органы, является Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ). Согласно ему, налоговая декларация – это заявление налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты [1].

В настоящее время существует два способа представления налоговой и бухгалтерской отчетности:

1. На бумажном носителе;
2. В электронной форме с использованием телекоммуникационных каналов связи (ТКС).

Сдача отчетности по ТКС добровольна для некоторых налогоплательщиков, но существуют случаи (ст. 80 НК РФ), при которых налогоплательщики обязаны представлять налоговую декларацию в электронной форме:

- если среднесписочная численность работников за предшествующий календарный год превышает 100 человек;
 - если организация создана (в том числе реорганизована) с численностью работников, превышающей 100 человек;
 - если такая обязанность предусмотрена применительно к конкретному налогу.
- С 01.01.2014 г. данная норма действует в отношении налога на добавленную стоимость [2].

Представление отчетности в электронной форме осуществляется по ТКС с применением усиленной квалифицированной электронной подписи через операторов электронного документооборота [1]. Телекоммуникационным каналом связи можно назвать средство передачи данных на большие расстояния. Система поступления налоговой и бухгалтерской отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи подразумевает передачу данных через Интернет.

Форматы представления налоговых деклараций (расчетов) в электронном виде утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов [1].

В настоящее время осуществляется передача документов в формате XML. XML – это расширяемый язык разметки (Extensible MarkupLanguage), фактически представляющий собой свод общих синтаксических правил. XML – текстовый формат, предназначенный для хранения структурированных данных (взамен существующих файлов баз данных), для обмена информацией между программами [3; 4].

Существует ряд специализированных программ, предназначенных для сдачи налоговой и бухгалтерской отчетности по ТКС. Программы должны осуществлять:

– формирование данных налоговой декларации в соответствии со стандартами, форматами и процедурами, утвержденными Министерством Российской Федерации по налогам и сборам, для их последующей передачи в виде электронных документов по телекоммуникационным каналам связи;

– формирование запросов на получение от налогового органа по месту учета информационной выписки об исполнении налоговых обязательств перед бюджетами различного уровня;

– шифрование при отправке и расшифровывание при получении информации с использованием средств криптографической защиты информации (СКЗИ);

– формирование подписи при передаче информации и ее проверка при получении с использованием средств электронной цифровой подписи (ЭЦП) [5].

К таким программам относятся: «Контур-Экстерн» (разработчик – ЗАО «ПФ „СКБ Контур“»), ПК «Спринтер» (разработчик – ООО «Такском») и «СБиС++» (разработчик – ГК «Тензор») и другие системы [6–8].

Сдача отчетности по ТКС имеет свои положительные и отрицательные отличительные черты. Можно выделить ряд существенных преимуществ.

1. Экономия рабочего времени, поскольку отпадает необходимость посещения налоговых инспекций, а отчетность может быть отправлена в любое время суток из офиса налогоплательщика.

2. Отсутствие дублирования электронной отчетности на бумажных носителях.

3. Возможность избежать ошибки путем формирования информации для отчетов в специализированных программах с использованием средств выходного контроля.

4. Конфиденциальность.

5. Гарантия оперативного обновления форматов представления информации в электронном виде.

6. Возможность получения информационной выписки и подтверждение доставки отчетности.

7. Повышение оперативности обработки информации, исключение технических ошибок [9].

К недостаткам относятся следующие характеристики:

1) отчетность нельзя сдать «обычным способом», например, как приложение файлов с декларациями к письму, отправляемому по электронной почте. При представлении электронной отчетности нельзя связываться с налоговой инспекцией напрямую: по закону это можно сделать только через «посредника» – специализированного оператора связи. Специализированные операторы связи – это коммерческие организации, оказывающие на договорной основе платные услуги по передаче данных налогоплательщиками в налоговые органы [9];

2) в конце декларационной компании специализированного оператора связи могут не справляться с требуемыми объемами работы, что создает риск не сдачи отчетности в срок, а значит и риск налоговых санкций.

Возможность, а в некоторых случаях необходимость сдачи отчетности в налоговые органы в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи можно считать желательным шагом в условиях повсеместной информатизации и автоматизации.

Библиографические ссылки

1. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. Официальный сайт Федеральной налоговой службы [Электронный ресурс]. URL: <http://www.nalog.ru/>.
3. Форматы представления налоговой и бухгалтерской отчетности в электронном виде : справ. информация, подготовленная специалистами «КонсультантПлюс» [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_54081/ (дата обращения: 2.04.2014).
4. Интернет-портал «TAdviser» [Электронный ресурс]. URL: <http://www.tadviser.ru/index.php/Статьи:XML> (дата обращения: 2.04.2014).
5. Об утверждении Порядка представления налоговой декларации в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи : Приказ МНС РФ от 02.04.2002 № БГ-3-32/169. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Официальный сайт СКБ «Контур» [Электронный ресурс]. URL: <http://www.kontur-extern.ru/> (дата обращения: 2.04.2014).
7. Официальный сайт ООО «Такском» [Электронный ресурс]. URL: <http://taxcom.ru/products/sprinter/pk-sprinter/> (дата обращения: 2.04.2014).
8. Официальный сайт СБИС++ [Электронный ресурс]. URL: <http://ereport.sbis.ru/> (дата обращения: 2.04.2014).
9. Мельников М. М. Основы бизнеса, налогообложения и учета : пособие для начинающих предпринимателей // Центр содействия бизнесу «Петроград» [Электронный ресурс]. URL: http://www.petrograd.biz/business_manual/index.php (дата обращения: 25.11.2012).

© Безъязыкова Н. А., 2014

Д. А. Вольф
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

СРАВНЕНИЕ КОНФИГУРАЦИЙ 1С: БУХГАЛТЕРИИ ВЕРСИЙ 2.0 И 3.0

Рассматриваются версии конфигурации бухгалтерских программ «1С: Бухгалтерия» 2.0 и 3.0 и выделяются основные преимущества и недостатки конфигураций.

Ключевые слова: 1С: Бухгалтерия, пользователь, ведение учета.

Как известно, 1С: Бухгалтерия – это универсальная бухгалтерская программа, которая получила широкое распространение среди бухгалтеров в России. Она успешно используется на малых предприятиях, в торговых и бюджетных организациях, в предприятиях среднего и крупного бизнеса. Программа используется при ведении как простого, так сложного учета. Программа применяется при вводе проводок, получении регистров учета: оборотов по счетам, карточек счетов, главной книги, печати платежных документов, получении бухгалтерской отчетности и деклараций для налоговых органов. Широкие возможности программы проявляются в ведении аналитического учета. В коммерческих торговых формах в основном учитывают наличие и движение товаров, расчетов с покупателями и поставщиками, в производственных осуществляют учет материалов, основных средств, готовой продукции. На малых предприятиях (до 10–15 человек) с помощью этой конфигурации может рассчитывать заработную плату.

Конфигурация версии «Бухгалтерия предприятия» предназначена для автоматизации бухгалтерского и налогового учета, включая подготовку обязательной (регламентированной) отчетности в организации. Бухгалтерский и налоговый учёт ведется в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации [1].

В состав конфигурации включен план счетов бухгалтерского учета, соответствующий Приказу Минфина РФ «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению» от 31 октября 2000 г. № 94н. Состав счетов, организация аналитического, валютного, количественного учета на счетах соответствуют требованиям законодательства по ведению бухгалтерского учета и отражению данных в отчетности. При необходимости пользователи могут самостоятельно создавать дополнительные субсчета и статьи учета [2].

В настоящее время более 90 % рынка занимают программные продукты фирмы «1С». Сейчас большинство работников, ведущих бухгалтерский учет, применяют версию платформы «1С: Бухгалтерия 8.2», которая использует конфигурацию 2.0. При этом в продаже появилась и активно внедряется платформа «1С: Бухгалтерия 8.3», которая поддерживает новую конфигурацию 3.0, а также и старую конфигурацию 2.0 (табл. 1, 2).

Редакция 3.0 разработана на основе редакции 2.0 конфигурации «Бухгалтерия предприятия» и использует, в частности, следующие возможности платформы «1С: Предприятие 8»:

- поддержка работы в режиме тонкого клиента и веб-клиента;
- новые возможности управления интерфейсом программы и отдельных форм;
- перенос основной «вычислительной» нагрузки на сервер и экономное использование ресурсов клиента [6].

Поддержка отдельных функций конфигурациями версий 2.0 и 3.0

Показатель	Конфигурация 2.0	Конфигурация 3.0
Электронная подпись электронных документов	–	+
Отчет по продажам	–	–
Журнал по возвратам	–	–
История созданных и отредактированных документов	–	+
Редактирование в самой форме документа	–	+

Согласно табл. 1, функционал конфигурации версии 3.0 значительно расширен по сравнению с версией 2.0.

Поддержка отдельных документов конфигурациями версий 2.0 и 3.0

Показатель	Конфигурация 2.0	Конфигурация 3.0
Бухгалтерская отчетность	+	+
Налоговые декларации	+	+
Отчеты в фонды	+	+
Регистры учета, в том числе.		
– регистр сведений;	+/-	+
– регистр накопления;	+/-	+
– регистр бухгалтерии;	+/-	+
– регистр расчета	+/-	+

Специалисты отмечают повышение удобства в работе в конфигурации 3.0. Переход между разделами учета происходит с помощью закладок с названиями разделов и пиктограммами, что упрощает работу пользователя. Каждый раздел имеет наглядную панель навигации, с помощью которой открывается журнал документов и нужные справочники. Пользователь может самостоятельно настроить состав объектов на панели навигации согласно своим предпочтениям [3].

Работа с конфигурацией 3.0 начинается с раздела «Рабочий стол», на который удобно вывести журналы и справочники, используемые в повседневной работе. Внешний вид формы практически любого документа или справочника легко изменить в соответствии с определенной деятельностью организации. Например, можно изменить порядок расположения полей или скрыть неиспользуемые закладки. Сделанные изменения можно передать другим пользователям [7].

При заполнении документа программа выделяет тот реквизит, в котором была допущена ошибка, и сообщает об этом, а также в чем именно эта ошибка заключается [3].

В конфигурации 8.2 данная функция выглядит сложнее: она указывает на ошибку только после заполнения всего документа, и выносится в нижнюю часть программы – пользователь должен был сам найти, в чем произошла ошибка.

В редакции 3.0 все данные сотрудника, в том числе должность, могут вводиться и редактироваться напрямую в карточке сотрудника, а не в отдельных формах документов как было в предыдущей редакции. Кадровые приказы могут печататься из карточки сотрудника [6].

Начисление заработной платы, НДС/Л и страховых взносов отражается одним общим документом. Также поддерживается вывод печатных документов в формате офисных приложений (Microsoft Word, OpenOffice Writer), что нельзя было осуществить в предыдущей редакции [6].

В конфигурации под редакцией 3.0 есть возможность сдачи отчетности через Интернет при помощи авторизованного фирмой «1С» спецоператора связи. Принцип

сдачи отчетности через электронные каналы связи заключается в подготовке необходимых форм регламентированной отчетности в конфигурации «Бухгалтерия предприятия», их подписании электронной цифровой подписью (ЭЦП) абонента, шифровании и последующей отправке в контролирующие органы [7; 8]

Версия конфигурации 2.0 имеет по сравнению с версией 3.0 ряд ограничений:

- не поддерживается ведение учета по нескольким фирмам в одной информационной базе, но имеется возможность ведения учета нескольких организаций в отдельных информационных базах на одном компьютере;
- одновременно с одной информационной базой может работать только один пользователь;
- не поддерживается изменение конфигурации пользователем, можно применять только типовую конфигурацию и устанавливать ее обновления;
- не поддерживается работа в варианте клиент-сервер;
- не поддерживается работа в режиме веб-клиента работа в режиме тонкого клиента возможна только с файловой информационной базой.

Вместе с тем в текущей версии редакции 3.0 конфигурации «Бухгалтерия предприятия» не поддерживается учет доходов и расходов индивидуальных предпринимателей – плательщиков НДС, а также отсутствуют некоторые отчеты и сервисные механизмы, Реализация данного предмета планируется в следующих версиях конфигурации. Другими словами, при переходе на новую редакцию данные по учету доходов и расходов индивидуальных предпринимателей – плательщиков НДС – в текущей версии 3.0. конфигурации не останутся сохраненными [4].

В следующих версиях редакции 3.0 конфигурации «Бухгалтерия предприятия» планируется реализовать:

- учет доходов и расходов индивидуальных предпринимателей – плательщиков НДС;
- отчеты, в том числе: справки-расчеты; регистры налогового учета; анализ налогового учета по налогу на прибыль; анализ налогового учета по УСН; анализ налогового учета по НДС; анализ бухгалтерского учета; анализ начисленных налогов и сборов;
- сервисные механизмы, в том числе: монитор бухгалтера; отчеты для руководителя; помощник учета НДС; справочник корреспонденций; календарь бухгалтера; интернет-поддержка пользователей; дата запрета редактирования; ввод хозяйственных операций с помощью справочника «Типовые операции» [5].

Таким образом, в конфигурации 3.0 введен ряд новшеств, обеспечивающих более полную поддержку действующего законодательства, а также удобство работы пользователя. Несмотря на некоторые недостатки, можно рекомендовать переходить на работу с конфигурацией 3.0.

Библиографические ссылки

1. Что такое «1С: Бухгалтерия предприятия» [Электронный ресурс]. URL: <http://v8.1c.ru/buhv8/> (дата обращения: 2.04.2014).

2. О внесении изменений в приказы Министерства финансов Российской Федерации по бухгалтерскому учету : Приказ Минфина РФ от 08.11.2010 № 142н [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

3. Обзор новой редакции 3.0 программы «1С: Бухгалтерия предприятия» [Электронный ресурс]. URL: <http://net-consult.ru/accountant/obzorbux3.php> (дата обращения: 2.04.2014).

4. Сравнение конфигурации «Бухгалтерия предприятия» редакции 3.0 с редакцией 2.0. Достоинства и новые возможности [Электронный ресурс]. URL: <http://>

itsconsultant.ru/1s_stati_i_rekomendacii/article_post/sravnenie-konfiguracii-buhgalteriya-predpriyatiya-redakcii-3 (дата обращения: 2.04.2014).

5. О сроках поддержки редакции 2.0 конфигурации «Бухгалтерия предприятия» и рекомендации по переходу на версию 3.0 [Электронный ресурс]. URL: <http://1c.ru/news/info.jsp?id=17400> (дата обращения: 2.04.2014).

6. Информация для пользователей и партнеров № 16529 от 09.04.2013 [Электронный ресурс]. URL: <http://www.1c.ru/news/info.jsp?id=16529> (дата обращения: 2.04.2014).

7. 1С: Бухгалтерия 8 – новые возможности для работы через Интернет [Электронный ресурс]. URL: <http://www.buh.ru/document.jsp?ID=2026&print=Y> (дата обращения: 2.04.2014).

8. 1С: Бухгалтерия сельскохозяйственного предприятия [Электронный ресурс]. URL: <http://solutions.1c.ru/catalog/agr-buh/features> (дата обращения: 2.04.2014).

© Вольф Д. А., 2014

Е. А. Галкина
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

ОСОБЕННОСТИ ВЕДЕНИЯ УЧЕТА НА ВНОВЬ СОЗДАННОМ ПРЕДПРИЯТИИ

Рассмотрены аспекты бухгалтерского учета: формы организации бухгалтерского учета, структуры и функциональная обязательность бухгалтерского аппарата, а также взаимосвязь различных видов учета.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, план счетов, учетная политика, система налогообложения.

Актуальностью данной статьи является соответствие организации бухгалтерского учета современным требованиям.

Закон требует ведения бухгалтерского учета непрерывно с момента регистрации в качестве юридического лица. Ведение бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета организуются руководителем организации [1].

Законом предусматриваются следующие формы организации бухгалтерского учета:

- ведение бухгалтерского учета лично руководителем;
- введение в штат должности бухгалтера;
- ведение бухгалтерского учета главным бухгалтером или иным должностным лицом;
- заключение договора об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета [1].

Формируется учетная система на вновь создаваемом предприятии согласно схеме, представленной на рис. 1.



Рис. 1. Схема формирования учетной системы

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету 1/2008, учетная политика организации – это совокупность способов ведения бухгалтерского учета, которая формируется главным бухгалтером и утверждается руководителем организации [2].

При формировании учетной политики утверждаются (п. 4 ПБУ 1/2008):

- рабочий план счетов бухгалтерского учета;
- формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- способы оценки активов и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Учетная политика организации должна обеспечивать полноту и своевременность отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности (п. 6 ПБУ 1/2008).

Если организация, применяющая УСН, является субъектом малого предпринимательства, то для нее предусмотрена возможность упрощения способов ведения бухгалтерского учета (п. 3 ст. 20 Закона № 402-ФЗ).

При упрощении ведения бухгалтерского учета организация должна отразить данную информацию в учетной политике (п. 4 ПБУ 1/2008).

Системы налогообложения, применяемые предприятиями представлены на рис. 2.

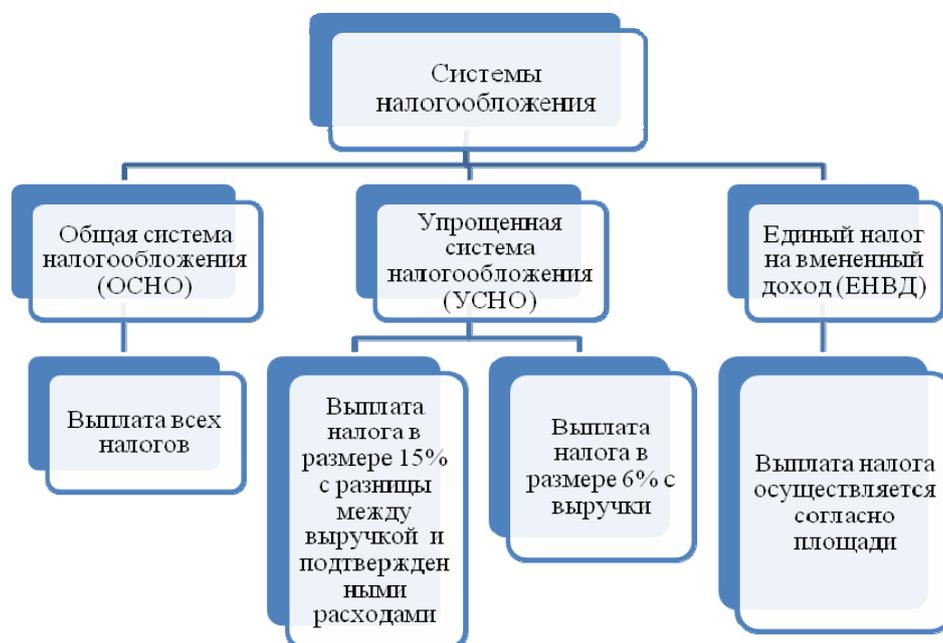


Рис. 2. Системы налогообложения

Можно воспользоваться следующими рекомендациями по выбору системы налогообложения:

- 1) УСНО 6 % преимущественно используют организации, которые оказывают различные услуги;
- 2) УСНО 15 % используют небольшими производственными или торговыми предприятиями;
- 3) ЕНВД применяется при очень ограниченных видах деятельности;
- 4) при ОСНО организация имеет неограниченные возможности развития серьезного и стабильного бизнеса.

В таблице сравниваются методическое и документационное обеспечение бухгалтерской службы на действующем и вновь созданном предприятии.

Содержание методического и документационного обеспечения бухгалтерской службы

Показатель	Действующее предприятие	Вновь созданное предприятие
Наличие структуры бухгалтерского аппарата	Присутствует, требует анализа	Отсутствует, требует создания
Наличие положений о бухгалтерском учете	Присутствует, требует анализа и доработки	Отсутствует, требует разработки
Наличие учетной политики	Присутствует	Отсутствует, необходимо формирование
Наличие должностных инструкций	Присутствует, требует доработки	Отсутствует, требуется разработка в зависимости от п. 1, 2
Наличие утвержденных форм первичной документации	Присутствует	Отсутствует, требует разработки

Согласно таблице, на вновь созданном предприятии требуется разработать основные элементы методического и документационного обеспечения бухгалтерской службы, в то время как на действующем – проанализировать, и, при необходимости, внести в них изменения и дополнения.

Библиографические ссылки

1. О бухгалтерском учете : федер. закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ [Электронный ресурс] : в ред. от 28.12.2013. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Учетная политика организации [Электронный ресурс] : Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 1/2008. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Какую систему налогообложения выбрать? [Электронный ресурс]. URL: http://advocatshmelev.narod.ru/how_pay_tax.html (дата обращения: 2.02.2014).

© Галкина Е. А., 2014

Я. Н. Голованенко, М. А. Лончакова
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

ПРОБЛЕМЫ ДОКУМЕНТООБОРОТА В УСЛОВИЯХ ПЕРЕХОДА ОТ ПЕЧАТНЫХ К ЭЛЕКТРОННЫМ ДОКУМЕНТАМ

Рассматриваются проблемы перехода от использования печатных к электронным документам в бухгалтерском учете.

Ключевые слова: документооборот, электронно-цифровая подпись.

О переходе от традиционного документооборота к электронному говорилось уже давно. Эти вопросы были поставлены еще в Федеральной целевой программе «Электронная Россия» [5] в начале 2002 г. В этом же году был принят Федеральный закон № 1-ФЗ от 10.01.2002 «Об электронной цифровой подписи» [1], после чего начала формироваться инфраструктура для отправки отчетности и других документов в электронном виде непосредственно с рабочего места бухгалтера.

Основная цель данной работы – исследование проблем документооборота в условиях перехода от печатных к электронным документам.

Документооборот – это движение документов в организации с момента их создания или получения до завершения исполнения или отправления и передачи на архивирование [10].

Обработка бухгалтерских документов в печатном виде требует существенных расходов. В связи с увеличением объемов документации требовались большие площади для их хранения. Поиск нужной формы занимал длительное время, так как отсутствовала электронная база, поэтому данную функцию приходилось выполнять вручную. При этом возникала проблема в установлении и отслеживании сроков хранения печатных документов. Также невозможно контролировать подлинность подписи на бумажных документах.

Новый закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» уравнил бумажные и электронные документы. Стоит отметить, что прежний закон о бухгалтерском учете обязывал организации по требованию любого контролирующего органа или другого участника хозяйственной операции составить бумажную копию за свой счет, что требовало определенных затрат [2].

Для того чтобы сократить данные расходы, большинство предприятий стали переходить на электронный документооборот.

Электронный документооборот представляет собой систему ведения документации с помощью современных информационно-коммуникационных технологий, объединенных в сетевую структуру, которая предусматривает возможность формирования и ведения общей базы данных [7].

При сравнении бумажных и электронных вариантов документов были выявлены их достоинства.

Электронный документ имеет ряд достоинств:

- высокую скорость обработки данных;
- высокую степень защиты информации;
- обеспеченность организации работы с удаленными пользователями;
- использование базы несколькими пользователями одновременно в онлайн-режиме;

- снижение объемов бумажного документооборота;
- сокращение времени на поиск, обработку и передачу документов;
- обеспечение процесса работы с взаимосвязанными документами;
- обеспечение управления документом на протяжении жизненного цикла;
- сортировка документов по любым критериям;
- архивное хранение электронной документации;
- регламентация прав доступа пользователей;
- увеличение производительности труда.

Еще одним большим преимуществом электронной отчетности является ее автоматизация. Всю электронную документацию можно отправлять через Интернет в различные инстанции, применяя, например, программу «СБиС++ Электронная отчетность», которая очень проста и удобна в своем использовании. Это представляет возможность организовать полностью безбумажный, защищенный и юридически значимый документооборот между юридическими и физическими лицами, с одной стороны, и государственными контролирующими органами – с другой [4].

Но несмотря на такое большое количество достоинств в электронном документообороте все же присутствуют и недостатки. Одной из главных проблем является применение нелегального программного обеспечения, которое может содержать угрозы безопасности информации, повышать вероятность утечки данных. Для предотвращения этого необходимы дополнительные расходы на установку лицензированного программного обеспечения и специализированных защитных программ, которое могли бы обеспечить безопасный доступ и хранение документации.

В табл. 1 представлены расходы, которые понесет организация на приобретение вышеперечисленной программы «СБиС++ Электронная отчетность».

Таблица 1

Расходы на приобретение программы «СБиС++ Электронная отчетность»

Содержание расходов	ИП	Юридические лица		
		УСНО ЕНВД	ОСНО	БЮДЖЕТ
Подключение к системе		300		
Лицензия LITE	1 700	3 000	4 200	3 500
Базовая лицензия	3 500	3 900	6 100	4 900

Электронная цифровая подпись (ЭЦП) – это полученный в результате криптографического (шифровального) преобразования информации с использованием закрытого ключа подписи реквизит электронного документа, предназначенный для защиты этого документа от подделки, а также от внесения несанкционированных изменений [8].

Простые ЭЦП создаются с помощью кодов, паролей и других инструментов, которые позволяют идентифицировать автора документа, но не позволяют проверить его на предмет наличия изменений с момента подписания.

Неквалифицированная подпись создана с использованием криптографических средств и позволяет определить не только автора документа, но проверить его на наличие изменений. Для создания таких подписей может использоваться сертификат неаккредитованного удостоверяющего центра (УЦ), можно также вообще обойтись без сертификата, если технические средства позволяют выполнить требования закона [6].

Квалифицированная ЭЦП признается равнозначной собственноручной подписи, не требующей соглашения сторон. И любой электронный документ, подписанный квалифицированной подписью, имеет юридическую силу [5].

Для сдачи внешней отчетности в бухгалтерские, налоговые органы, во внебюджетные фонды требуется заверить документацию квалифицированной электронной подписью.

Для приобретения электронно-цифровой подписи организации необходимо подать:

- заявку на получение ЭЦП;
- нотариально заверенную копию паспорта заявителя;
- заверенную организацией копию устава организации;
- копию свидетельства о постановке на налоговый учет (заверенную нотариально);
- заверенную организацией копию приказа (протокола) о назначении руководителя организации;
- платежное поручение, свидетельствующее об оплате (реквизиты для оплаты) либо оплатить наличными средствами [9].

Для работы электронного документооборота с квалифицированной электронной подписью необходимо использовать специализированные программы (Crypto-Pro, Crypto-Arm), которые обеспечивают конфиденциальность, целостность, достоверность и юридическую значимость передаваемых через систему электронных документов. Уровень применяемых средств защиты информации и организационных мероприятий в системе позволяет обмениваться электронными документами, содержащими конфиденциальную информацию (персональные данные, служебная, банковская, коммерческая тайна и т. п.), но которые при этом тоже будут являться для организации затратами [9].

Расчет затрат на внедрение электронного документооборота, которые понесет малое предприятие, имеющее в административном управлении директора и одного бухгалтера в первый год перехода, приведен в табл. 2.

Таблица 2

Расчет затрат

Вид ПО	Кол-во	Цена, руб.	Стоимость, руб.
СБиС++ (ОСНО на год)	1	4200	4200
Crypto Pro 3.6 (бессрочная лицензия)	2	1800	3600
Crypto Arm стандарт (бессрочная лицензия)	2	1200	2400
Получение сертификата ЭЦП (на год)	2	250	500
Итого	5	X	10700

Таким образом, затраты на приобретение дополнительного ПО составляют 10 200 руб. (без возможных затрат на приобретение другого лицензионного ПО, например, новой версии бухгалтерской программы). На чем в случае перехода на электронный документооборот экономит малое предприятие? Очевидно, что на расходах на печать и хранение документов. И если расходы на хранение можно проигнорировать (за исключением хранения на основе договора с архивной организацией), то расходы на печать документов могут быть значительны.

Рассчитаны затраты на распечатку документов рассматриваемого малого предприятия (табл. 3).

Таблица 3

Затраты на печать при бумажном документообороте за год

Вид расходов	Количество листов документов	Цена одного листа при стоимости 150 руб. за упаковку (500 листов)	Цена печати одного листа, руб.	Стоимость, руб.
Внутренние документы	2 000	0,3	0,58	1 760
Внешние документы	400	0,3	0,58	352
Итого:	X	X	X	2 112

Как видно из табл. 3, расчетная стоимость затрат составила 2 112 руб., что значительно ниже, чем затраты на внедрение электронного документооборота (10 700 руб.) или даже его последующее сопровождение (4 700 руб.).

Можно рассчитать такое количество документов, при котором затраты на ведение документооборота будут равны:

для первого года эта величина составит $10\,700 \text{ руб.} : 0,88 \text{ руб.} = 12\,159$ страниц,

для второго и последующего – $4\,700 \text{ руб.} : 0,88 \text{ руб.} = 5\,341$ страниц.

Тем не менее, с 2014 г. все организации – плательщики НДС – обязаны представлять налоговые декларации исключительно в электронном виде с использованием телекоммуникационных каналов связи, поэтому для них переход на электронный формат сдачи отчетности обязателен.

Рассмотрев проблемы документооборота в условиях перехода от печатных к электронным документам, можно сделать вывод, что в современных условиях наиболее эффективно и целесообразно использовать электронный документооборот, несмотря на то, что он влечет за собой более высокие затраты, чем традиционный печатный вариант ведения бухгалтерской документации и отчетности.

Библиографические ссылки

1. Об электронной цифровой подписи : федер. закон от 10.01.2002 № 1-ФЗ [Электронный ресурс] : в ред. от 08.11.2007 № 258-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. О бухгалтерском учете : федер. закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ [Электронный ресурс] : в ред. от 28.12.2013. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

3. О федеральной целевой программе «Электронная Россия (2002–2010 годы)» [Электронный ресурс] : Постановление Правительства РФ от 28 января 2002 г. № 65; в ред. постановления Правительства Российской Федерации от 9 июня 2010 г. № 403. URL: http://base.garant.ru/184120/#block_1000 (дата обращения: 8.04.2014).

4. Бизнес-профи [Электронный ресурс]. URL: <http://www.pro-busines.ru/services/eo/> (дата обращения: 8.04.2014).

5. Гарант [Электронный ресурс]. URL: <http://www.garant.ru/article/482897/> (дата обращения: 8.04.2014).

6. ГосБук [Электронный ресурс]. URL: <http://www.gosbook.ru/node/58822> (дата обращения: 8.04.2014).

7. Кадровик. Кадровое делопроизводство. Переход от бумажного к смешанному документообороту [Электронный ресурс]. URL: <http://hr-portal.ru/article/perehod-ot-bumazhnogo-k-smeshannomu-dokumentuoborotu> (дата обращения: 8.04.2014).

8. Трендер-ру [Электронный ресурс]. URL: <http://911tender.ru/index/> (дата обращения: 8.04.2014).

9. Удостоверяющий центр [Электронный ресурс]. URL: http://www.ekey.ru/info_def (дата обращения: 8.04.2014).

10. Энциклопедия делопроизводства [Электронный ресурс]. URL: http://www.edou.ru/enc/razdel31/?COURSE_ID=5&LESSON_ID=107 (дата обращения: 8.04.2014).

© Голованенко Я. Н., Лончакова М. А., 2014

Л. В. Данилова, В. Э. Кауп
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

ПРИНЯТИЕ ЗАТРАТ НА ИЗДАНИЕ КОРПОРАТИВНЫХ СРЕДСТВ МАССОВОЙ ИНФОРМАЦИИ

Рассматриваются особенности принятия к бухгалтерскому и налоговому учету затрат организаций на издание газет и журналов. Выявляются проблемы, возникающие в процессе учета понесенных затрат.

Ключевые слова: корпоративное средств массовой информации (СМИ), затраты, расходы.

На сегодняшний день все большую популярность приобретает в компаниях, особенно в крупных, издание корпоративных СМИ. Согласно Закону РФ от 27.12.1991 № 2124-1 «О средствах массовой информации» под средством массовой информации понимается периодическое печатное издание, радио-, теле-, видеопрограмма, иная форма периодического распространения массовой информации. Под периодическим печатным изданием понимается газета, журнал, альманах, бюллетень, иное издание, имеющее постоянное название, текущий номер и выходящее в свет не реже одного раза в год [2].

Выпуск корпоративных СМИ может быть ориентирован как на внутреннюю аудиторию (сотрудников организации), так и на внешнюю (реальных и потенциальных клиентов). Соответственно бухгалтерский и налоговый учет расходов на корпоративные СМИ будет зависеть от целей, на достижение которых направлен выпуск.

Для начала рассмотрим порядок отражения в учете операций, связанных с распространением СМИ среди сотрудников организации. Очевидно, что это может происходить бесплатно. Обычно такая газета информирует служащих о деятельности компании, ее успехах и проблемах, укрепляет доверие к руководству, разъясняет политику фирмы, публикует внутренние нормативные акты. Таким образом, корпоративные СМИ могут являться эффективным инструментом, способствующим осуществлению коммуникаций в компании и предназначенным для доведения информации о деятельности организации до подразделений, филиалов, сотрудников. В этом случае расходы по изданию газеты являются частью расходов по управлению предприятием и относятся к расходам по обычным видам деятельности (п. 5, п. 9, п. 18 ПБУ 10/99, утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н) [3]. В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов (утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н) расходы для нужд управления, не связанные непосредственно с производственным процессом, отражаются по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы», в данном случае корреспондируют с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» [4].

Минфин России в отношении учета расходов на корпоративные газеты (письмо Минфина России от 15.08.2013 № 03-03-06/1/33241) указал, что при условии соответствия критериям, установленным ст. 252 НК РФ, расходы, связанные с выпуском или приобретением тиража корпоративной газеты, могут учитываться в целях исчисления налога на прибыль в соответствующих группах расходов [5]. Однако в случае, если такие газеты распространяются на безвозмездной основе, расходы в виде стоимости такой продукции не учитываются для целей налогообложения прибыли (п. 16 ст. 270 НК РФ) [1].

Но все же велика вероятность того, что налогоплательщик сумеет отстоять возможность отнесения затрат на расходы в налоговом учете в суде. Так, Федеральный

арбитражный суд центрального федерального округа признал, что расходы на печать газеты как корпоративного издания, целью которой является распространение среди работников информации о кадровой, социальной и экономической политике организации, публикация внутренних нормативных актов, иной производственной информации, могут быть признаны затратами на управление предприятием (постановление ФАС ЦО от 22.06.2009 № Ф10-2263/09). Учитывая, что затраты на управление предприятием обусловлены целями получения дохода и документально подтверждены, суд обоснованно пришел к выводу, что организация вправе учесть данные расходы в целях налогообложения прибыли согласно пп. 18 п. 1 ст. 264 НК РФ [1].

Проблемная ситуация складывается и при рассмотрении вопроса о необходимости начисления НДС с издания корпоративных СМИ. С одной стороны, безвозмездная передача товаров является объектом налогообложения согласно п. 1 ст. 146 НК РФ [1]. Следовательно, при распространении корпоративных СМИ среди сотрудников на безвозмездной основе налоговая база по НДС должна рассчитываться как стоимость товаров, исчисленная исходя из рыночных цен передаваемых товаров (п. 2 ст. 154 НК РФ). Рыночной ценой можно считать стоимость приобретения газет и журналов, установленную типографией, с которой заключен договор об изготовлении данных газет и журналов. При этом по общему правилу суммы НДС, предъявленные организации, принимаются к вычету в установленном порядке в соответствии с пп. 1 п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ [1].

Однако с другой стороны, суд указал, что распространение газет нельзя признать реализацией, так как цель распространения заключается не в передаче газеты в собственность работнику, а в том, чтобы работник ознакомился с ее содержанием. Этот факт подтверждается тем, что газета не передается конкретным работникам, а размещается большими партиями в местах, доступных для большого количества работников. Из этого следует, что распространение корпоративной газеты внутри компании не является объектом обложения НДС, признаваемым таковым при переходе права собственности на безвозмездной основе [5].

Для верного принятия затрат на издание СМИ в налоговом и бухгалтерском учете организация должна иметь следующие подтверждающие документы:

- 1) приказ о выпуске корпоративного журнала;
- 2) приказ о месте распространения журнала;
- 3) свидетельство о регистрации журнала. В соответствии со ст. 8 и 12 Закона РФ от 27.12.1991 № 2124-1 «О средствах массовой информации», если издание выпускается тиражом свыше 1 000 экземпляров, то выпуск СМИ возможен после регистрации в надзорных службах. Средство массовой информации считается зарегистрированным со дня выдачи свидетельства о регистрации [2].
- 4) договор с организацией, оказывающей полиграфические услуги;
- 5) акты выполненных работ, накладные на отгрузку продукции, счета-фактуры и иные документы от имени типографии, предусмотренные договором;
- 6) акты на списание журналов [6].

Теперь рассмотрим ситуацию, когда корпоративные журналы распространяются среди реальных и потенциальных клиентов. Если издание будет также распространяться бесплатно, то в этом случае распространение корпоративных СМИ является рекламой, поскольку основная цель, которую преследует организация, – привлечение внимания как потенциальных, так и реальных клиентов к услугам организации, формирование внешнего имиджа компании у клиентов. В соответствии со ст. 3 Федерального закона от 13.03.2006 № 38-ФЗ «О рекламе» реклама – это информация, распространенная любым способом, в любой форме и с использованием любых средств, адресованная неопределенному кругу лиц и направленная на привлечение внимания к объекту рекламирования, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке.

В бухгалтерском учете, когда корпоративные журналы распространяются среди клиентов, изданный тираж журнала, содержащего рекламу реализуемых товаров (выполняемых работ, оказываемых услуг), учитывается в составе материально-производственных запасов (МПЗ) с отражением на счете 10 «Материалы» согласно Инструкции по применению Плана счетов, утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н [4]. Согласно п. 5 ПБУ 5/01, МПЗ учитываются по фактической себестоимости.

Себестоимость тиража будет отражаться по дебету счета 44 «Расходы на продажу» в корреспонденции со счетом 10 по мере распространения. Указанные расходы будут относиться на себестоимость оказываемых услуг посредством списания со счета 44 в Дебет 90 «Продажи», субсчет 90-2 «Себестоимость продаж».

В налоговом учете все расходы должны быть обоснованы и документально подтверждены согласно статье 252 НК РФ [1]. Для целей налогообложения прибыли рекламные расходы включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией согласно пп. 28 п. 1 ст. 264 НК РФ. В соответствии с п. 4 ст. 264 НК РФ расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации (в том числе объявления в печати, передача по радио и телевидению) и телекоммуникационные сети являются ненормированными и признаются в полном размере для целей исчисления налога на прибыль [1].

Реализация товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе признается объектом обложения НДС согласно пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ). По мнению Министерства Финансов РФ, положения указанного пункта непосредственно применяются в отношении распространения бесплатной печатной продукции (письмо Минфина России от 22.08.2008 № 03-07-11/279). Однако необходимо учитывать, что не подлежит налогообложению передача в рекламных целях товаров, расходы на приобретение (создание) единицы которых не превышают 100 руб. в соответствии с пп. 25 п. 3 ст. 149 НК РФ [1].

Таким образом, планируя выпуск корпоративных СМИ, организации необходимо определиться с целями, на достижение которых направлен выпуск. В зависимости от того, распространяется корпоративное СМИ среди сотрудников или среди клиентов, а также их стоимости, расходы на данный выпуск будут квалифицироваться по-разному. Соответственно будет различаться и порядок отражения операций в бухгалтерском и налоговом учете.

Библиографические ссылки

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая (принят Гос. Думой 19 июля 2000 года, одобрен Советом Федерации 26 июля 2000 года). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. О средствах массовой информации : федер. закон от 27.12.1991 № 2124-1 (действ. ред. от 01.09.2013). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

3. Расходы организации : Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99. Утв. Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

4. Инструкция по применению Плана счетов (утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

5. Платить или не платить? [Электронный ресурс] // Многотиражка.ру – создание корпоративных газет «под ключ». URL: <http://mnogotirazhka.ru/page3.html> (дата обращения: 8.04.2014).

6. Расходы на корпоративные СМИ [Электронный ресурс] // Бухгалтерский учет, налогообложение, аудит в РФ. URL: <http://www.audit-it.ru/articles/account/expenditure/a27/699544.html> (дата обращения: 8.04.2014).

К. В. Девяева, Д. М. Пантелеева
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

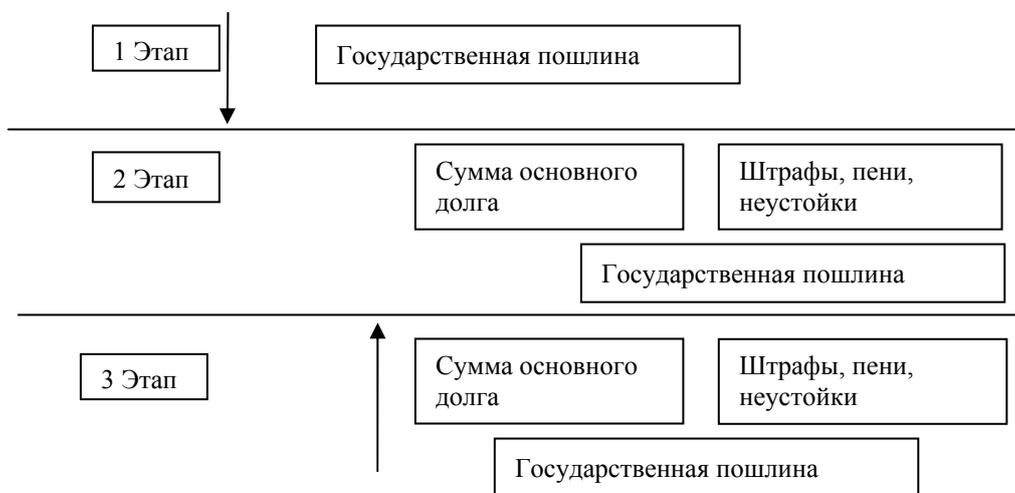
ОТРАЖЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ ПОСТУПЛЕНИЯ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ НА ОСНОВАНИИ СУДЕБНЫХ РЕШЕНИЙ

Рассматриваются приемы отражения в бухгалтерском и налоговом учете денежных средств, полученных на основании решений судебных органов.

Ключевые слова: учет доходов и расходов.

В бухгалтерском учете организации часто встречаются случаи, когда организация, согласно договору выполнила работы (услуги), но заказчик не перечислил денежные средства в оговоренный срок, либо когда организация перечислила денежные средства поставщику, но отгрузка товара не произошла. Такие споры разрешаются в судебном порядке. При получении судебных решений возникают вопросы, связанные с их отражением.

Рассмотрим ситуацию, когда мы обращаемся в орган судебной власти, для взыскания суммы долга с контрагента, и судебный орган выносит решение в пользу нашей организации. Вся процедура состоит из 3-х этапов, представленных на рисунке.



Основные этапы взыскания долга с контрагента через суд

Рассмотрим более подробно каждый этап. Этап 1 – оплата государственной пошлины при обращении в органы судебной власти.

При обращении в органы судебной власти, необходимо оплатить сумму государственной пошлины (стрелка вниз обозначает отток денежных средств, вверх – поступление), и затем подать иск в орган судебной власти. Данные суммы в бухгалтерском учете отражаются на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам» и согласно Налоговому Кодексу РФ включаются в состав расходов. Начисленная сумма государственной пошлины согласно п. 11 ПБУ 10/99 «Расходы организации включается в прочие расходы, а ее начисление сопровождается следующими проводками (табл. 1).

Этап 2 наступает после решения суда, когда выносится решение о взыскании с контрагента суммы долга в пользу нашей организации, на расчетный счет должны поступить:

- сумма основного долга,
 - сумма штрафов, пеней и неустоек,
 - вернуться ранее уплаченная сумма государственной пошлины.
- Эти операции отражаются бухгалтерскими записями, представленными в табл. 2.

Таблица 1

Корреспонденция счетов при начислении и уплате государственной пошлины

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит
Отражена государственная пошлина, не относящаяся к основной деятельности	91.2	68. Гос. пошлина
Отражена государственная пошлина за регистрацию договоров и заверение копий	Счета затрат	68. Гос. пошлина
Оплачена государственная пошлина с расчетного счета	68. Гос. пошлина	51

Таблица 2

Отражение сумм, подлежащих перечислению, по решению суда

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит
Отражена сумма государственной пошлины, подлежащая возврату по решению суда	76	91.1
Отражены суммы пени, штрафов и неустоек, взысканных по решению суда	62. Пени, штрафы, неустойки	91.1

Этап 3 – происходит непосредственно перечисление всех денежных средств. Данные операции отражаются бухгалтерскими записями (табл. 3).

Таблица 3

Отражение сумм перечисленных по решению суда

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит
Сумма государственной пошлины, подлежащая возврату по решению суда перечислена на расчетный счет	51	76
Суммы пени, штрафов и неустоек, взысканные по решению суда перечислены на расчетный счет	51	62. Пени, штрафы, неустойки
Сумма взысканного по решению суда основного долга перечислена на расчетный счет	51	62

Сумма основного долга отражается в составе доходов организации, только в том случае, если выручка не была отражена в учете в момент передачи товара или оказания услуг. В связи с использованием метода начисления, повторно учитывать доход в виде присужденных сумм не следует [1; 3].

В соответствии с п. 3 ст. 250 Налогового Кодекса РФ суммы штрафов, пеней, процентов за просрочку и неустойки необходимо отразить в налоговом учете в составе доходов организации. В бухгалтерском учете эти суммы отражаются в составе прочих доходов.

По решению суда организации также возвращается сумма уплаченной государственной пошлины, которая, в свою очередь, увеличивает налоговую базу по налогу на прибыль организации, однако, когда организация подала иск в судебный орган, сумма такого платежа была включена в состав расходов организации [2].

Что же касается вопроса: следует ли начислять НДС на сумму взысканного основного долга и полученных штрафных санкций, – то этот вопрос является весьма спорным.

В отношении пеней, неустоек и штрафных санкций все придерживаются точки зрения, что на них НДС не начисляется [6; 7].

О сумме основного долга мнения расходятся. Однако согласно разъяснениям Минфина РФ, если неустойка и пени были получены поставщиком или подрядчиком, то подобные суммы связаны с оплатой реализованных товаров (работ, услуг). Следовательно, на основании пп. 2 п. 1 ст. 162 Налогового Кодекса РФ эти поступления увеличивают базу по НДС [5].

Следует принять во внимание, что в арбитражной практике представлена другая точка зрения: поставщик не должен начислять НДС с полученной неустойки.

Следовательно, если сумма санкции довольно велика, можно рекомендовать действовать в рамках арбитражной практики.

Библиографические ссылки

1. Березин А. Н. Отражение денежных средств, отсуженных от контрагентов // ГлавБух. 2013. № 7.

2. Вагапова А. А. Неустойка: нюансы учета и налогообложения [Электронный ресурс]. URL: http://saldo.ru/article.ru.html?pub_id=8965 (дата обращения: 8.04.2014).

3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая, вторая: по состоянию на 15 января 2013 года : М. : Рид Групп, 2013.

4. Российская Федерация. Законы. Постановление Министерства финансов РФ от 5 февраля 2008 года №11144/07. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант-Плюс».

5. Российская Федерация. Законы. Письмо Министерства финансов РФ от 23 июля 2012 года. № 03-07-08/204. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

6. Российская Федерация. Законы. Письмо Министерства финансов РФ от 9 августа 2011 года. № 03-07-11/214. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант-Плюс».

7. Российская Федерация. Законы. Письмо ФНС России от 9 августа 2011 г. № АС-4-3/12914. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

© Девяева К. В., Пантелеева Д. М., 2014

Г. В. Денисенко, Т. В. Худяева
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ЭКОЛОГИЧЕСКИХ АСПЕКТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В СТРОИТЕЛЬСТВЕ

Рассмотрены основные направления учета и контроля объектов природопользования и экологического влияния технологических процессов в строительстве на окружающую среду.

Ключевые слова: жизненный цикл строительного объекта, технологические процессы, экологическая безопасность, бухгалтерский учет экологического влияния.

Основной целью экологической политики любого экономического субъекта, оказывающего прямое или косвенное влияние на окружающую среду, является обеспечение экологической безопасности.

Реализация экологической политики строительных организаций в процессе строительства осуществляется на каждом этапе жизненного цикла возведения строительного объекта в части контроля физических параметров воздействия на окружающую среду с целью его снижения или даже предотвращения, выполнения запланированных мероприятий по частичной или полной рекультивации земель, благоустройству территории, ликвидации загрязнений и экологическому оздоровлению.

Контроль соблюдения рабочих параметров, технических нормативов по воздействию на окружающую среду, результатов технического обслуживания природоохранных объектов, управления и производства следует осуществлять на каждом этапе строительства.

Для практической реализации строительного проекта необходимо провести экологический анализ с использованием нормативных требований и оценку экологического влияния на окружающую среду на всем протяжении жизненного цикла строительного объекта с целью минимизации или полной ликвидации отрицательных воздействий, образующихся за весь период существования строительного объекта.

Жизненный цикл строительного объекта осуществляется в несколько крупных этапов: организационный (в том числе изыскательские работы), проектирование, экспертиза, строительные-монтажные и пусконаладочные работы, связанные с созданием объекта, эксплуатация, изменение или утилизация (снос объекта), а также взаимодействие с компетентными органами по поводу производства таких работ.

Каждый этап связан либо с непосредственным осуществлением технологических процессов по строительству объекта, которые могут оказать неблагоприятное воздействие на окружающую среду, либо с поставляемыми строительными материалами и комплектующими, либо с выполнением природоохранных мероприятий и т. п.

Например, организационный этап включает в себя выбор участка под строительство, что предполагает обязательную предварительную оценку воздействия намечаемой хозяйственной деятельности на окружающую среду; проведение изыскательских работ осуществляется с целью получения объективной и актуальной информации о характеристиках окружающей среды, природных и антропогенных условиях в районе намеченной деятельности, оценки предполагаемых воздействий на окружающую среду будущего объекта как во время строительства, так и в процессе его эксплуатации и т. п.

На стадии проектирования осуществляется контроль соблюдения экологических требований, норм и нормативов природоохранных законодательных и нормативных документов, ГОСТов; технологических регламентов при ведении производственных процессов, соблюдение нормативов по содержанию загрязняющих веществ, установленных для сбросов в сточные воды, воздушных выбросов в атмосферу, размещения твёрдых отходов; оценка воздействия на окружающую среду строительного объекта.

Экологическая экспертиза проводится в рамках общей экспертизы проекта и предполагает оценку соответствия проектной документации экологическим требованиям. На данном этапе проверяется наличие предусмотренных проектом мероприятий по охране окружающей среды: воды (в том числе, подземных вод), воздуха, растительного и животного мира и т. д. с целью предотвращения вредного воздействия на окружающую среду, выполнения требований по охране и рациональному использованию земель, обустройству строительных объектов и т. п.

На этапе строительства и эксплуатации объекта осуществляется постоянный экологический мониторинг за соблюдением базового уровня эксплуатационных требований по использованию природных ресурсов, объема и эффективности природоохранных затрат, величины предотвращаемого ущерба и др.

Эксплуатация объекта практически всегда сопровождается с определенным воздействием продуктов жизнедеятельности на окружающую среду. Задача застройщика – предусмотреть этот факт и снизить возможное влияние до приемлемо низкого уровня.

Утилизация (снос объекта) является завершающим этапом жизненного цикла любого объекта. С точки зрения охраны окружающей среды учету и контролю подлежат два обстоятельства: утилизация отходов, образовавшихся при ликвидации объекта, и рекультивация земель территории (улучшение условий окружающей среды, восстановление продуктивности нарушенных земель и водоёмов и т. п.).

Контроль и учет окружающей среды осуществляется в несколько этапов (см. таблицу).

**Характеристика экологического влияния на окружающую среду
технологических процессов в строительстве по стадиям жизненного цикла
возводимого объекта**

Наименование этапа	Основные направления экологического влияния	Основные действия экологической направленности
Организационный этап	Вероятность неблагоприятного воздействия на окружающую среду будущего объекта как во время строительства, так и в процессе его эксплуатации; несовместимость природных и антропогенных условий с деятельностью будущего объекта	Получение объективной и актуальной информации о характеристиках окружающей среды, природных и антропогенных условиях в районе намеченной деятельности, оценка предполагаемых воздействий на окружающую среду будущего объекта как во время строительства, так и в процессе его эксплуатации
Проектирование	Вероятность неблагоприятного воздействия на окружающую среду будущего объекта как во время строительства, так и в процессе его эксплуатации; несовместимость природных и антропогенных условий с деятельностью будущего объекта, нарушение экологического баланса	Соблюдения экологических требований, норм и нормативов природоохранных законодательных и нормативных документов, ГОСТов, технологических регламентов при ведении производственных процессов; соблюдение нормативов по содержанию загрязняющих веществ, установленных для сбросов в сточные воды, воздушных выбросов в атмосферу, размещения твёрдых отходов; оценка воздействия на окружающую среду строительного объекта, определение размера санитарно-защитной зоны

Наименование этапа	Основные направления экологического влияния	Основные действия экологической направленности
Экспертиза (в том числе, экологическая)	Вероятность неблагоприятного воздействия на окружающую среду будущего объекта как во время строительства, так и в процессе его эксплуатации; несовместимость природных и антропогенных условий с деятельностью будущего объекта как во время строительства, нарушение экологического баланса	Проверяется наличие предусмотренных проектом мероприятий по охране окружающей среды: воды (в том числе, подземных вод), воздуха, растительного и животного мира и т. д. с целью предотвращения вредного воздействия на окружающую среду, выполнения требований по охране и рациональному использованию земель, обустройству строительных объектов
Строительно-монтажные и пусконаладочные работы	Неблагоприятное воздействие на окружающую среду объекта строительства, нарушение экологического баланса, вероятность неблагоприятного воздействия на окружающую среду в процессе его будущей эксплуатации	Экологический мониторинг за соблюдением базового уровня эксплуатационных требований по использованию природных ресурсов, объема и эффективности природоохранных затрат, величины предотвращаемого ущерба; оценка соответствия вводимых объектов проектной документации, выявление отклонения и оценка их воздействия на окружающую среду
Эксплуатация	Воздействие продуктов жизнедеятельности на окружающую среду	Использование природоохранных объектов, мероприятий по охране окружающей среды с целью снижения возможного влияния на окружающую среду до приемлемо низкого уровня
Утилизация (снос объекта)	Нарушение экологического баланса	Утилизация отходов, образовавшихся при ликвидации объекта, и рекультивация земель территории (улучшение условий окружающей среды, восстановление продуктивности нарушенных земель и водоёмов и т. п.)

Приведенные в таблице параметры характеризуют общее направление экологического воздействия, которое может быть конкретизировано по каждому этапу строительства.

Строительная организация обязана обеспечить учет и контроль стоимостных данных об имеющихся природных ресурсах и возникающих в связи с этим обязательствах по платежам в бюджет; об оценке и распределению экологических затрат при осуществлении природоохранных мероприятий в процессе хозяйственной деятельности и экологических финансовых обязательств по восстановлению окружающей среды; о стоимостной оценке возможного экологического ущерба, причиненного окружающей среде, и связанных с этими обстоятельствами штрафными санкциями и т. п.

В то же время законом о бухгалтерском учете, принятыми Положениями по бухгалтерскому учету, планом счетов не предусмотрены специальные счета, правила, методы, приемы для учета фактов хозяйственной деятельности, связанные с экологией. Например, платежи за негативное воздействие на окружающую среду точно также учитываются на счете 68 с выделением отдельного субсчета, как и НДС, налог на имущество и другие налоги и сборы. Существующие формы отчетности в области охраны окружающей среды (отчетность по воде, воздуху, отходам (2-ТП (водхоз), 2-ТП (воздух), 2-ТП (отходы)), технические отчеты о неизменности производственного процесса, используемого сырья и об образующихся отходах, отчеты об образовании, использовании, обезвреживании и размещении отходов субъектов малого и среднего

предпринимательства, по установлению и взиманию платы за негативное воздействие на окружающую среду, перечень объектов, подлежащих государственному федеральному экологическому контролю, формы расчета платы за негативное воздействие, расчеты платы за сжигание ПНГ на факелах и др.) достаточно полно описывают состояние экологических параметров, но не достаточно характеризуют затраты организаций по расходам на охрану окружающей среды.

В экономической литературе описаны модели бухгалтерского учета экологической направленности. Например, Е. В. Ильичёва [1] в модели экологического бухгалтерского учета к экологическим расходам относит: текущие затраты на экологию; затраты на капитальный ремонт основных фондов экологического назначения; капитальные вложения на экологические мероприятия; затраты на содержание особо опасных территорий; экологические платежи и плату за землю и водные ресурсы; затраты на научные исследования в области экологии и др. Всего, по ее мнению, должно быть три направления учета: учет экологических расходов; учет экологических финансовых обязательств по восстановлению окружающей среды; подготовка отчетности об экологической деятельности. Обязательным она считает также проведение аудита информации об экологической деятельности. Такой подход несколько снижает возможности полноценного контроля, так как отдельные направления учета (например, в части экологических платежей разного уровня) учитываются только в составе других расходов.

В процессе проведенного исследования был сделан вывод, что бухгалтерский учет, ориентированный на контроль экологических параметров, должен осуществляться по следующим направлениям:

1) учет и контроль наличия и движения объектов природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы), а также земельных участков, капитальных вложений на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы) и т. п.;

2) учет финансовых обязательств перед бюджетом по экологическим платежам (сбор за пользование объектами водных биологических ресурсов, плата за негативное воздействие на окружающую среду) и налогам (например, по водному налогу для налогоплательщиков, осуществляющих специальное и (или) особое водопользование (забор воды из водных объектов; использование акватории водных объектов и т. п.), по налогу на добычу полезных ископаемых для налогоплательщиков, признаваемых пользователями недр, по земельному налогу для владельцев земельных участков и т. п.);

3) учет экологических финансовых обязательств по восстановлению окружающей среды, в том числе затраты на локализацию, смягчение и ликвидацию экологически опасных последствий аварийных ситуаций, штрафов за нарушение законодательства, стандартов, норм и нормативов в области охраны окружающей среды;

4) учет экологических расходов, в том числе на осуществление природоохранных мероприятий;

5) формирование отчетности об экологической деятельности и др.

Особое внимание при организации подобного учета следует уделить аспектам, оказывающим наиболее неблагоприятное воздействие на окружающую среду. Это могут быть отдельные технологические процессы, элементы производимой продукции, отходы, сырье, комплектующие и т. д. (деятельность строительных организаций в наибольшей степени подвержена таким проблемам). Должны быть определены показатели (индикаторы), характеризующие уровень возникновения того или иного негативного влияния на окружающую среду, на отдельных этапах жизненного цикла строительного объекта. Учет и контроль выбранных параметров должен осуществляться постоянно.

Строительная организация должна выделить и тщательно контролировать те операции и виды деятельности, которые финансово связаны с реализацией экологических

мероприятий, согласующихся с ее политикой, целевыми и плановыми экологическими показателями. Она должна планировать и контролировать мероприятия по данным видам деятельности, включая техническое обслуживание, таким образом, чтобы гарантировать их выполнение всех экологических параметров в заданных условиях.

Специализированный экологический учет был бы полезен при данных обстоятельствах. Введение же в практику обязательного независимого экологического аудита повысило бы значение экологического контроля на всех этапах строительства. Создание зоны экологической безопасности вокруг строительных объектов в соответствии со стандартами серии ИСО 14000 является приоритетным ориентиром как для разработчиков новых строительных объектов, так и для строительных организаций.

Библиографическая ссылка

1. Ильичёва Е. В. Теоретические и методологические аспекты формирования экологоориентированного бухгалтерского учета : монография. Старый Оскол : ТНТ, 2008. 160 с.

© Денисенко Г. В., Худяева Т. В., 2014

Г. В. Денисенко, Т. В. Худяева
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

ЭКОЛОГИЧЕСКИЙ АУДИТ КАК ЭЛЕМЕНТ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ СТРОИТЕЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Рассмотрены основные направления аудита деятельности строительных организаций, направленного на организацию проверки экологической составляющей влияния технологических процессов в строительстве на окружающую среду.

Ключевые слова: экологический аудит, экологическая безопасность, бухгалтерский учет экологического влияния.

Экологический аудит – предпринимательская деятельность экологических аудиторов (экоаудитор) или экологических аудиторских организаций по осуществлению независимых вневедомственных проверок хозяйственной деятельности, оказывающей влияние на окружающую среду, и выработке рекомендаций по снижению негативного воздействия на окружающую среду и здоровье населения [1].

Государство не обязывает строительные организации проводить у себя регулярный экологический аудит, а при обязательном финансовом аудите, который осуществляется только в отношении достоверности показателей их финансовой отчетности, причем у ограниченного количества организаций (осуществляющих жилищное строительство, имеющих установленные финансовые показатели, имеющие организационно-правовую форму в виде открытого акционерного общества), экологическая составляющая проверяется только в расходной части. При этом строительные организации обязаны проводить определенные экологические экспертизы, контроль выполнения установленных нормативов и т. п.

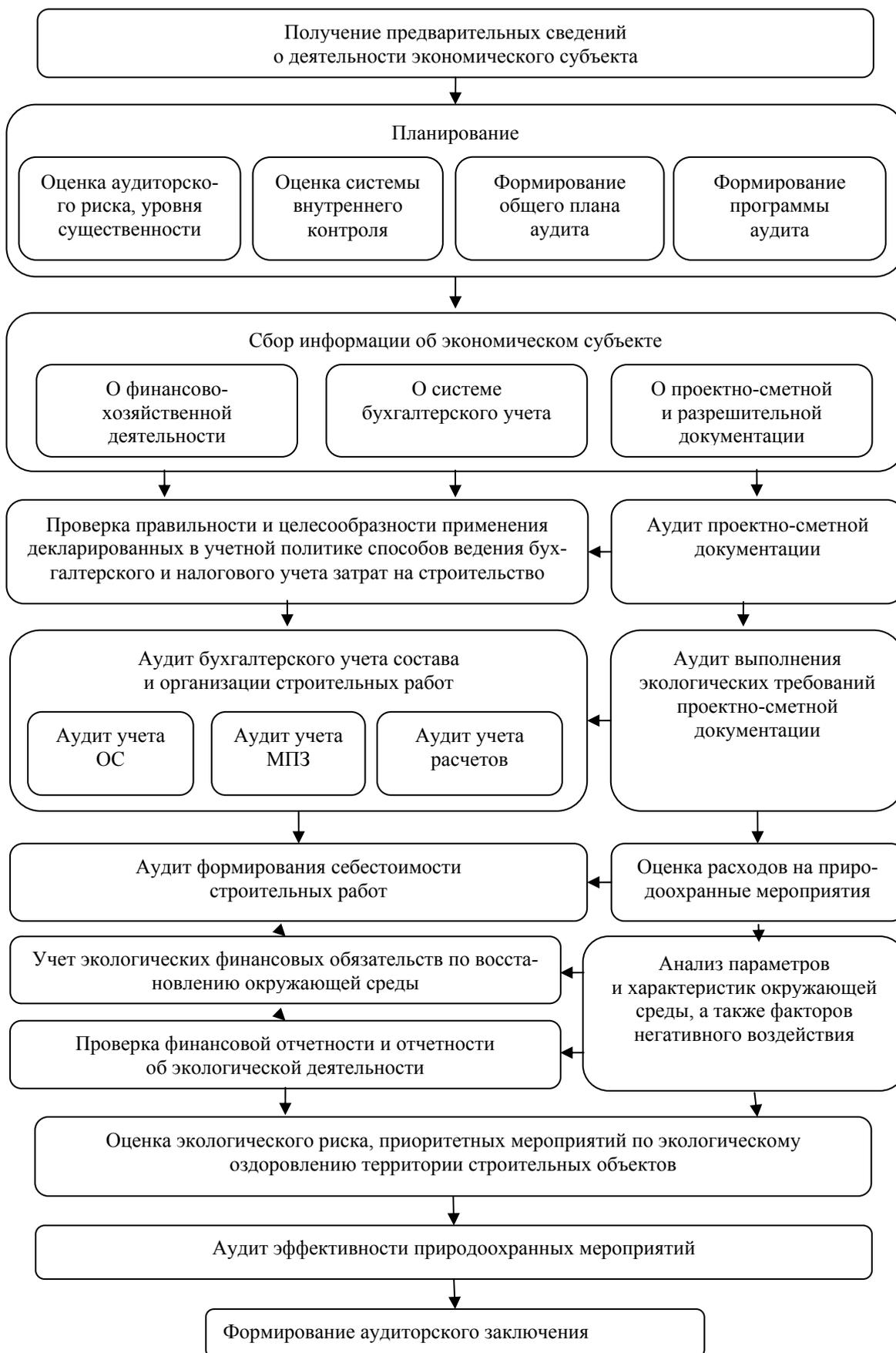
Существующие методики экологического аудита ориентированы в основном на оценку выполнения экономическими субъектами экологических нормативов, в то время как для строительных организаций существует необходимость осуществления обязательной параллельной проверки финансовых затрат на природоохранные мероприятия, экологические финансовые обязательства по восстановлению окружающей среды, достоверность показателей финансовой отчетности и отчетности об экологической деятельности.

Причем введение обязательной аудиторской проверки строительной деятельности, проводимой в двух аспектах – финансовом и экологическом – позволило бы контролировать выполнение обязательств строительной организации в части охраны окружающей среды, осуществления природоохранных мероприятий.

Предлагаемая авторская методика экологического аудита строительных организаций сочетает в себе элементы финансового и экологического аудита.

Алгоритм предлагаемой методики, представлен на рисунке.

Основной целью такого экологически ориентированного аудита является оценка достоверности данных финансовой и иной отчетности для получения объективной и актуальной информации о выполнении проверяемым экономическим субъектом в процессе строительной деятельности установленных параметров охраны окружающей среды, оценки предполагаемых воздействий на окружающую среду будущего объекта как во время строительства, так и в процессе его эксплуатации.



Алгоритм экологического аудита деятельности строительной организации

На предварительном этапе рекомендуется получить предварительные сведения о деятельности экономического субъекта. Одновременно рекомендуется провести экспресс-оценку деятельности организации, позволяющей сформировать представление о ее экономическом потенциале, составить перечень строящихся объектов, определить участников строительного процесса (инвесторы, заказчики, застройщики, подрядные строительные организации), получить представление об уровне использования производственных мощностей, состоянии строительного задела, провести экспресс-оценку деятельности организации в части охраны окружающей среды и природопользования.

Далее следует спланировать будущую проверку. Планирование является обязательным элементом любого финансового аудита и включает в себя ряд мероприятий: оценку аудиторского риска и уровня существенности; оценку системы внутреннего контроля; формирование общего плана и программы аудита.

На следующем этапе следует собрать информацию об экономическом субъекте. Для этой цели рекомендуется использовать систему тестирования; визуальный осмотр; проверку документов и другие приемы.

Сбор информации следует проводить по трем направлениям:

- 1) о финансово-хозяйственной деятельности проверяемого экономического субъекта;
- 2) системе бухгалтерского учета;
- 3) имеющихся разрешениях на строительство; проектно-сметной и архитектурно-строительной документации.

При сборе сведений о существующей системе бухгалтерского учета рекомендуется обратить внимание на следующие моменты: количество и загруженность работников бухгалтерии, наличие должностных инструкций на каждого работника бухгалтерии и степень ознакомления с ними сотрудников; систему подчиненности персонала бухгалтерии при выполнении должностных обязанностей; наличие графика документооборота и степень его выполнения, в том числе графика представления в бухгалтерию от других подразделений и лиц первичных документов, необходимых для ведения бухгалтерского учета с указанием сроков и лиц, ответственных за их выполнение.

Получив информацию о наличии и состоянии проектно-сметной и разрешительной документации экономического субъекта, аудитору следует провести аудит проектно-сметной документации.

Параллельно проверяется правильность и целесообразность применения декларированных в учетной политике способов ведения бухгалтерского и налогового учета затрат на строительство. При этом следует сопоставить требования по проведению экологических мероприятий с описанными в учетной политике способами отражения их в учете; проверить наличие возможности раздельного учета расходов на осуществление строительных работ и природоохранных мероприятий; проверить целесообразность использования применяемых форм первичной документации и наличие специализированных форм по отражению расходов на предотвращение, локализацию, смягчение и ликвидацию экологически опасных последствий аварийных ситуаций.

На следующем этапе рекомендуется провести аудит бухгалтерского учета состава и организации строительных работ. Проверки здесь следует организовать по следующим направлениям:

- 1) учет основных средств;
- 2) учет материально-производственных запасов;
- 3) учет расчетов.

В процессе проверки следует использовать наряду с классическими подходами по изучению порядка учета поступления, хранения, использования и списания данных активов процедуры проверки выполнения экологических требований проектно-сметной

документации по качеству и экологической чистоте используемых материалов, применяемой в процессе работы техники и т. п.

На следующем этапе также рекомендуется сочетать элементы финансового и экологического аудита: провести аудит формирования себестоимости строительных работ и параллельно дать оценку расходов организации на природоохранные мероприятия.

На следующем этапе рекомендуется изучить учет экологических финансовых обязательств по восстановлению окружающей среды. Для этой цели рекомендуется параллельно провести анализ параметров и характеристик окружающей среды, а также факторов негативного воздействия (используемых механизмов, транспортных средств, строительных материалов, и результатов деятельности строительной организации и т. п.) на окружающую среду. Данные виды проверки включают в себя следующие направления:

1. Расходы на экологическое обеспечение текущей деятельности и соблюдение требований проектно-сметной документации по проведению запланированных очистных мероприятий, деятельности по рекультивации земель или благоустройству территории, вывозу строительного мусора и т. п.

2. Расходы на предупреждение возможных негативных влияний на окружающую среду, либо на локализацию, смягчение и ликвидацию экологически опасных последствий аварийных ситуаций.

3. Расчет и перечисление обязательных платежей в экофонды. Проверка их целесообразности.

4. Расходы на участие в программах экологического оздоровления территорий; сокращение вредных выбросов в атмосферу, стоков загрязненных вод и т. п.

6. Расходы на ведение судебных дел и удовлетворение исков экологического характера.

7. Расходы на формирование благоприятного экологического имиджа и др.

Одновременно рекомендуется проверить достоверность показателей финансовой отчетности и отчетности об экологической деятельности.

Затем следует провести оценку экологического риска, выполнение приоритетных мероприятий по экологическому оздоровлению территории строительных объектов, провести аудит эффективности природоохранных мероприятий.

На заключительном этапе необходимо проанализировать обнаруженные ошибки и нарушения в соответствии с требованиями, установленными федеральным стандартом № 4 «Существенность в аудите». Существенность ошибок оценивается количественно и качественно. Для количественной оценки необходимо сравнить обнаруженные ошибки с уровнем существенности, установленным на стадии планирования. При качественной оценке следует руководствоваться собственным практическим опытом и знаниями.

При анализе ошибок, выявленных в ходе аудита, необходимо определить степень их влияния на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности. По окончании аудита формируется аудиторское заключение.

Библиографические ссылки

1. Об экологическом аудировании в системе Госкомэкологии России : Приказ Госкомэкологии РФ от 30.03.1998 № 181 [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 15.04.2014).

2. Ильичёва Е. В. Теоретические и методологические аспекты формирования экологоориентированного бухгалтерского учета : монография. Старый Оскол : ТНТ, 2008. 160 с.

© Денисенко Г. В., Худяева Т. В., 2014

П. А. Желткевич
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

ОСОБЕННОСТИ ИННОВАЦИЙ КАК ОБЪЕКТОВ УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ

Представлены теоретические аспекты учета инноваций. Рассмотрены особенности учета на инновационных предприятиях с точки зрения бухгалтерского и управленческого учета. Рассмотрена информация, предоставляемая управленческим учетом инноваций.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, управленческий учет, инновации.

Одним из основных факторов роста экономики и уровня жизни является научно-технический прогресс, который напрямую связан с внедрением новых технологий в производство в виде инновационных продуктов. В целях перехода на качественно иной уровень развития экономики в настоящее время для России особенно актуально активное внедрение инноваций. В связи с этим неизбежно возникает проблема учета инноваций на предприятии.

На настоящий момент категории «инновация» дается множество различных определений, но все они относят инновацию к новому товару, полученному в результате научного труда и качественно отличающегося от предыдущего либо совершенно нового.

Одно из наиболее кратких определений инновации было дано Г. Я. Гольдшейном, который утверждает, что инновация – это результат взаимодействия сфер НИОКР, маркетинга, производства и управления [1, с. 9].

Однако в настоящее время существует международный стандарт понятия «инновация» как вполне определенной управленческой категории. Он содержится в документах, известных под названиями «Руководство Фраскати» и «Руководство Осло». Именно оно взято за основу и при выработке нормативно-правовой базы по инновациям в России, при разработке концепций, программ, других стратегических документов по инновационной деятельности. Согласно международному стандарту, инновация (нововведение) – это конечный результат творческой деятельности, получивший воплощение в виде новой или усовершенствованной продукции, реализуемой на рынке, либо нового или усовершенствованного технологического процесса, используемого в практической деятельности [1, с. 11].

Инновации, как объект учета на предприятии, находят наиболее широкое отражение в бухгалтерском и управленческом учете. В бухгалтерском учете инновации отражаются в качестве объектов нематериальных активов в части некоторых результатов интеллектуальной деятельности. Исходя из определения категории «инновация», к таковой не могут относиться базы данных, фонограммы, сообщения в эфир радио- и телепередач, произведения литературы и искусства, селекционные достижения, а также средства индивидуализации. Также в качестве инновации не могут рассматриваться не используемые и не планируемые к использованию изобретения, образцы, секреты производства и др. Поэтому инновации в учете могут иметь место только на производственных предприятиях, осуществляющих научно-технические изыскания в целях разработки новой продукции или получения нематериального актива, позволяющего качественно улучшить производственный процесс.

Для осмысления особенностей учета инноваций целесообразно рассмотреть особенности предприятий на примере малых наукоемких производств:

- комплексный характер деятельности предприятий, начиная от научных исследований и опытно-конструкторских работ и заканчивая серийным производством и эксплуатацией;
- сочетание целевой направленности исследований (фундаментальные исследования и практические разработки);
- высокий научно-технический уровень выпускаемой продукции;
- значительная доля затрат на НИОКР;
- доминирование процесса усовершенствования технологий над стационарным производством, обуславливающее регулярное обновление основных производственных фондов;
- политемность исследований и разработок, диверсифицированность и многоменклатурность производства;
- динамичность развития производства;
- разветвленная внутри- и межотраслевая кооперация;
- высокий уровень неопределенности и риска в управлении инновационными разработками;
- интенсивный инвестиционный процесс;
- наличие уникальных коллективов с большой долей ученых, высококвалифицированных работников [4].

Исходя из рассмотренных особенностей, можно утверждать, что на начальных этапах разработки и внедрения инноваций их учет неразрывно связан с учетом НИОКР и подготовкой и освоением производства. Далее инновацию можно рассматривать в качестве объекта учета до начала процесса морального износа инновационного актива либо товара.

Второй учетный аспект инноваций – управленческий учет. Е. А. Лубошниковой под управленческим учетом инноваций подразумевается подчиненная внутреннему регламенту система наблюдения, сбора, регистрации, обработки, систематизации информации об инновационном окружении и инновационном потенциале предприятия, а также передачи этой информации менеджерам, осуществляющим управление инновациями [5].

Информационное обеспечение системы менеджмента – одна из важнейших обеспечивающих функций, качество которой является определяющим фактором обоснованности принимаемого решения и эффективности функционирования системы [2, с. 231].

Система управленческого учета выстраивается исходя из воздействия различных факторов на менеджмент предприятия. Л. К. Шамина среди внутренних факторов, влияющих на инновационное развитие предприятия, выделяет следующие:

- позиция предприятия;
- принципы деятельности;
- ресурсы и их использование;
- маркетинговые стратегии и политика;
- уровень менеджмента;
- уровень трансакционных издержек [6].

Информация об инновационном окружении предприятия включает в себя сведения об инновационной деятельности конкурентов, об изменяющихся потребностях заказчиков в инновационной продукции, о национальной инновационной системе и др. [5].

Учитывая влияние этих факторов, в основу формирования управленческого учета инноваций предприятия должны быть положены принципы, определяющие направления его развития:

- рассмотрение инноваций как объекта управленческого учета;
- выделение экономических результатов инновационной деятельности, внутренних процессов, связанных с инновационной деятельностью, персонала, занимающегося инновациями, а также взаимоотношений с заказчиками инновационной продукции в качестве объектов управленческого учета инноваций;
- формирование в системе управленческого учета инноваций затрат на производство инновационной продукции по местам их возникновения и центрам ответственности;
- отражение инноваций на счетах управленческого учета;
- обеспечение формирования информации об инновациях путем ее аналитической интерпретации в целях принятия обоснованных управленческих решений;
- систематическое выявление основных информационных потребностей менеджеров на каждом этапе управления инновациями;
- расширение спектра показателей учета при управлении инновациями [5].

При формировании затрат на производство инновационной продукции предприятием может использоваться существующая система учета затрат, при этом на отдельных этапах разработки и внедрения инноваций может изменяться процесс калькулирования себестоимости, который будет зависеть от количества процессов и переделов на данном этапе.

Предлагаемые некоторыми исследователями классификации процессов формирования затрат непригодны для осуществления управления затратами в инновационном процессе, так как в основном охватывают затраты на весь объем производства продукции и ограничиваются рассмотрением только производственной стадии. Однако инновационные процессы осуществляются в виде отдельных проектов (изделий), и формирование их стоимости не ограничивается затратами производства. Предприятие в ходе создания и производства потребительных стоимостей расходует средства на создание или подготовку и освоение производства новых видов изделий, осуществляет их изготовление и одновременно само является потребителем инноваций. Следовательно, издержки предприятия можно рассматривать как совокупность групп затрат, возникающих на различных стадиях жизненного цикла изделия, таким, как подготовительная, производство, обращение, эксплуатация [3, с. 31].

Раздельное рассмотрение особенностей формирования суммарных затрат по стадиям и этапам жизненного цикла существенно расширяет возможности управления затратами по всему инновационному процессу, повышает его информационное обеспечение [3, с. 33].

Основным носителем информации о ходе реализации проекта является отчет. Выделяют три типа отчетов – текущий (регулярный), исключительный (ориентированный на принятие решений) и специальный (аналитический, исследовательский). Существуют три общие проблемы при разработке отчетности по проекту: отчет излишне детализирован, трудно найти общую информацию; данные отчетов, подготовленные разными специалистами, имеют различные системы измерения, а бухгалтерская, инженерная, маркетинговая, финансовая и производственная информационные системы должны быть адаптированы друг к другу; неудовлетворительная связь между системой планирования и системой мониторинга [1, с. 126].

Минимальная информация, которая должна содержаться в текущем отчете следующая:

- четкое описание проекта, его цели;
- текущее состояние проекта;
- сопоставление реальных затрат с планируемыми;
- выполнение проекта по ключевым моментам, процент выполнения;
- сопоставление завершенных работ с использованными ресурсами;

- выполнение требований по обеспечению качества проекта;
- будущее состояние проекта;
- критические вопросы управления;
- анализ рисков;
- ограничения и предположения, выводы [1, с. 126].

При планировании затрат на реализацию проекта различают два вида бюджетирования – бюджетирование «сверху вниз» и бюджетирование «снизу вверх». Стратегия бюджетирования «сверху вниз» базируется на сборе мнений и экспертных оценок руководителей высшего и среднего звена управления и на доступной информации по выполнению схожих проектов. Эти оценки «спускаются» до менеджеров более низкого звена. Стратегия бюджетирования «снизу вверх» основана на оценке самими исполнителями ресурсов, необходимых для выполнения задачи. Бюджеты «снизу вверх» обычно бывают более точными при оценке отдельных задач. Однако важно, чтобы все элементы были учтены [1, с. 123].

Главным фактором снижения точности бюджета затрат на начальных этапах создания инновационной продукции является степень её новизны, поэтому особое внимание необходимо уделить учету затрат на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы.

На основе вышеизложенного можно утверждать, что категория «инновация» являясь частью нематериальных активов в бухгалтерском учете, может рассматриваться как таковая только на некоторых аналитических счетах. Поэтому главное внимание инновациям в учетном процессе предприятия уделяется в управленческом учете, в процессе которого и определяется жизненный цикл инновации.

Библиографические ссылки

1. Попов В. Л. Управление инновационными проектами : учеб. пособие / под ред. проф. В. Л. Попова. М. : Инфра-М, 2009. 336 с.
2. Фатхутдинов Р. А. Инновационный менеджмент : учебник для вузов. СПб. : Питер, 2008. 448 с.
3. Филько С. В., Филько И. В. Контроллинг в инновационной сфере: инструменты и методы / Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2014. 150 с.
4. Иода Е. В., Стрельцов С. А. Роль инновационной составляющей в повышении эффективности малого наукоёмкого бизнеса // Вестн. Тамбов. ун-та. Сер. Гуманитарные науки. 2010. № 10. С. 269–274.
5. Лубошникова Е. А. Инновации как объект управленческого учета на машиностроительных предприятиях // Економічний форум. № 1. 2013. С. 438–442.
6. Стрижанов И. А. Понятие и особенности производства сложной наукоёмкой продукции // Организатор производства. 2012. Т. 54. № 3. С. 20–23.

© Желткевич П. А., 2014

О. Л. Зенькова, М. В. Полубелова
Сибирский институт бизнеса, управления и психологии,
Россия, Красноярск

ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ ТРУДА ПЕРСОНАЛА НА ОСНОВЕ ЭФФЕКТИВНОГО КОНТРАКТА

Рассматриваются вопросы, связанные с переходом высших учебных заведений на «эффективный контракт».

Ключевые слова: оплата труда, эффективный контракт.

В настоящее время осуществляется реформирование систем оплаты труда работников образовательных учреждений.

В основе реформирования лежит формирование и использование так называемого «эффективного контракта», определяющего условия труда работника образования и науки и обязательного для заключения. Реформа будет проведена в два этапа и завершится в 2018 г. [1].

Эффективный контракт – это трудовой договор с работником, в котором конкретизированы его должностные обязанности, условия оплаты труда, показатели и критерии оценки эффективности деятельности для назначения стимулирующих выплат в зависимости от результатов труда и качества оказываемых государственных (муниципальных) услуг, а также меры социальной поддержки. Основной целью введения эффективного контракта является повышение качества услуг, оказываемых образовательными учреждениями, а также внедрение современных форм и технологий работы, а это неразрывно связано с оплатой труда работников образовательных учреждений [1].

В отношении каждого работника должны быть уточнены и конкретизированы его трудовая функция, показатели и критерии оценки эффективности деятельности, установлены размеры вознаграждения, а также поощрения за достижение коллективных результатов труда. Условия получения вознаграждения не могут допускать двойного толкования [1].

Основанием возникновения трудовых отношений между учреждением образования и педагогом в первую очередь является трудовой договор. При поступлении на работу работник учреждения и работодатель заключают трудовой договор в соответствии с Трудовым кодексом Российской Федерации.

В трудовом договоре должны быть указаны размер должностного оклада, ставки заработной платы, а также виды компенсационных и стимулирующих выплат, условия их осуществления и размер. В трудовом договоре должны прописываться конкретные суммы вознаграждения и способы расчета тех переменных сумм, которые зависят от достигаемых результатов [2].

Для уже работающих педагогов переход к эффективному контракту будет осуществляться путем заключения дополнительных соглашений к трудовым договорам об изменении определенных сторонами условий трудового договора. Дополнительное соглашение к трудовому договору следует заключать по мере разработки показателей и критериев оценки эффективности труда работников учреждения для определения размеров и условий осуществления стимулирующих выплат. Соглашение об изменении определенных сторонами условий трудового договора заключается в письменной форме и в двух экземплярах. Один экземпляр дополнительного соглашения к трудовому договору передается работнику учреждения, второй – хранится в кадровой службе

работодателя. При этом получение работником учреждения экземпляра дополнительного соглашения к трудовому договору подтверждается подписью работника на экземпляре трудового договора или дополнительного соглашения к трудовому договору, хранящихся у работодателя [1].

В дополнительное соглашение к трудовому договору следует включать следующие условия:

- место работы;
- трудовая функция (работа по должности в соответствии со штатным расписанием, профессии, специальности с указанием квалификации; конкретный вид поручаемой работнику учреждения работы);
- условия оплаты труда;
- режим рабочего времени и времени отдыха;
- компенсации за тяжелую работу и работу с вредными и (или) опасными условиями труда, если работник учреждения принимается на работу в соответствующих условиях, с указанием характеристик условий труда на рабочем месте;
- условия, определяющие в необходимых случаях характер работы (подвижной, разъездной, в пути, другой характер работы);
- условие об обязательном социальном страховании работника учреждения;
- продолжительность ежегодного основного (ежегодного основного удлиненно-го) оплачиваемого отпуска работника учреждения;
- меры социальной поддержки и другие условия в случаях, предусмотренных трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права (например, особенности установления учебной нагрузки преподавателей образовательных учреждений высшего и дополнительного профессионального образования, исчисления заработной платы учителей, других педагогических работников с учетом установленного объема учебной нагрузки и другие особенности) [2].

Эффективный контракт станет отличаться от сегодняшнего трудового договора тем, что будет основан на системе оценки эффективности деятельности работников (совокупности показателей и критериев, позволяющих оценить количество затраченного труда и его качество), системе оплаты труда, учитывающей различия в сложности выполняемой работы, а также системе нормирования труда. Все эти системы должны быть утверждены работодателем.

Эффективный контракт предполагает не только высокий уровень оплаты труда, но и адекватный ему уровень оказания образовательных услуг, а также прямую зависимость заработной платы от качества и результатов работы.

В настоящее время в некоторых высших учебных заведениях оплата труда профессорско-преподавательского состава начисляется в зависимости от должности, не учитывается вклад конкретного работника в учебный процесс, не учитывается коэффициент его трудового участия. Так, например, доцент, имеющий степень кандидата наук, получает определенный размер оплаты труда, и не имеет значения, что один работник опубликовал определенное количество научных работ, а другой нет, у одного большая доля аудиторной нагрузки (чтение лекций), а у другого она практически отсутствует (проверка контрольных и курсовых работ) и т. д.

С введением эффективного контракта все российские вузы обязаны разработать базовые показатели эффективности работы всех работников образовательного учреждения, закрепив их в трудовом договоре, и разработать показатели стимулирующих выплат, закрепив их в Положении об оплате труда. Зарплата преподавателей образовательного учреждения будет включать: должностной оклад, выплаты стимулирующего и компенсационного характера.

Компенсационные выплаты следует конкретизировать, указав в дополнительном соглашении с работником наименование причитающейся ему выплаты, ее размер, факторы, обуславливающие получение.

К выплатам компенсационного характера можно отнести [1]:

- работу с вредными и (или) опасными и иными особыми условиями труда;
- работу в местностях с особыми климатическими условиями (районный коэффициент, коэффициент за работу в пустынных и безводных местностях, коэффициент за работу в высокогорных районах; надбавка за стаж работы в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях);
- работу в условиях, отклоняющихся от нормальных (доплата за совмещение профессий (должностей), доплата за расширение зон обслуживания, доплата за увеличение объема работы, доплата за исполнение обязанностей временно отсутствующего работника без освобождения от работы, определенной трудовым договором, доплата за выполнение работ различной квалификации).

В соглашениях можно использовать выплаты стимулирующего характера, указав периодичность, показатели и критерии оценки эффективности деятельности:

- за интенсивность и высокие результаты работы (надбавка за интенсивность труда; премия за высокие результаты работы; премия за выполнение особо важных и ответственных работ);
- за качество выполняемых работ (надбавка за наличие квалификационной категории, премия за образцовое выполнение государственного (муниципального) задания);
- за стаж непрерывной работы, выслугу лет (надбавка за выслугу лет, надбавка за стаж непрерывной работы);
- премия по итогам работы (премия за месяц, премия за квартал, премия за год) [3].

С введением эффективного контракта примерно 30 % заработной платы будут составлять премиальные выплаты, устанавливаемые по определенным критериям для каждого конкретного работника.

Важным моментом при переходе на эффективный контракт является четкое определение критериев и показателей эффективности деятельности работников учреждения образования.

Критериями оценки деятельности педагогов являются такие показатели, как подготовка победителей и призеров вузовских и межрегиональных олимпиад и конкурсов, гранты, использование в образовательном процессе информационных технологий.

В число качественных показателей деятельности преподавателя, учитываемых при определении размера стимулирующих выплат, может входить:

- достижение обучающимися высоких показателей, стабильность и рост качества обучения (оценивается успеваемость студентов);
- качество обеспечения учебного процесса (учитываются разработка и внедрение авторских программ, учебно-методическая работа, участие преподавателя в инновационной деятельности);
- проведение занятий высокого качества (рассчитывается доля занятий, где используются информационные технологии и иные формы активного обучения);
- эффективность трудовой деятельности (оцениваются выполнение индивидуального плана работы, своевременное предоставление запрашиваемой информации, правильное ведение и своевременная сдача отчетной и деловой документации) и др. [3].

Проведение оценки эффективности работы образовательных учреждений, их руководителей и работников следует осуществлять на основании данных государственной статистики, отчетности, сведений и других документов, образуемых в ходе осуществления учреждениями своей деятельности, а также данных, полученных по результа-

там опросов, анализа открытых источников информации и иными способами проведения данной оценки [4].

Оценку выполнения целевых показателей эффективности деятельности учреждений рекомендуется проводить не реже 1 раза в год, их руководителей и работников – ежеквартально. Кроме того, утверждаются единица измерения конкретного критерия, оценка показателя в баллах и диапазон его изменения.

С учетом установленных критериев каждый работник набирает определенное количество баллов. Все баллы по учреждению суммируются, определяется фонд стимулирования, предназначенный для распределения в качестве выплат стимулирующего характера. Затем определяется стоимость одного балла. Сумма конкретной выплаты работнику определяется путем умножения набранного им количества баллов на стоимость одного балла.

Дополнительно к данному перечню устанавливается предельное количество баллов по критериям эффективности деятельности работников. Чем выше уровень квалификации специалиста, тем большее количество баллов он может получить за качество своей работы.

Введение эффективного контракта предполагает активное участие преподавателей в исследованиях и разработках, повышение ответственности за результаты работы в связи с изменением системы повышения квалификации научно-педагогических кадров, повышением качества управления [1].

Таким образом, основной целью реформирования оплаты труда работников высших образовательных учреждений является использование эффективного контракта. Эффективный контракт определяет четкие условия оплаты труда преподавателей в учебных заведениях в зависимости от качества и количества выполненной работы. Введение эффективного контракта позволит повысить конкурентоспособность государства, кадровый потенциал в системе высшего профессионального образования, оптимизацию учебной нагрузки основного персонала, а также повысить индивидуальную ответственность за результаты образовательной и научной деятельности и качество образовательных услуг.

Библиографические ссылки

1. О программе поэтапного совершенствования системы оплаты труда в государственных (муниципальных) учреждениях на 2012–2018 годы : Распоряжение Правительства РФ от 26 ноября 2012 г. № 2190-р. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. Рекомендации по оформлению трудовых отношений с работником государственного (муниципального) учреждения при введении эффективного контракта (утв. приказом Министерства труда и социальной защиты РФ от 26 апреля 2013 г. № 167н). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

3. Зайцева Г. Г. Внедрение эффективного контракта: рекомендации для учреждений // Руководитель автономного учреждения. 2013. № 9. Сент.

4. О методических рекомендациях по разработке органами государственной власти субъектов российской федерации и органами местного самоуправления показателей эффективности деятельности подведомственных государственных (муниципальных) учреждений социального обслуживания населения, их руководителей и работников по видам учреждений и основным категориям работников : Приказ министерства труда и социальной защиты РФ от 1 июля 2013 г. № 287. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Г. И. Золотарева
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

ФИНАНСОВЫЙ АУДИТ И ПРОБЛЕМЫ ПРОВЕРКИ ИНФОРМАЦИОННОЙ БЕЗОПАСНОСТИ

Рассматриваются процедуры финансового аудита для проверки существующей в аудируемой организации информационной безопасности при ее обработке в системе бухгалтерского учета, порядок ее обработки и проблемы обеспечения ее безопасности.

Ключевые слова: информация, система бухгалтерского учета, информационная безопасность, аудит.

Система современного бухгалтерского учета все больше переходит в область электронного документооборота, так как последние требования законодательства предписывают многие документы сдавать только в электронном виде, да и обработку учетных данных бухгалтеры предпочитают осуществлять в электронном виде. При этом в базах данных системы бухгалтерского учета накапливается достаточно большое количество информации, в том числе персональных данных, сохранность которой в неизменном виде должна быть обеспечена достаточно длительное время (три, пять, а по некоторым документам – 75 лет). При этом вопросы информационной безопасности данных бухгалтерского учета зачастую решаются совместно с защитой всей системы, без учета особенностей учетной информации и ее обработки в системе бухгалтерского учета. Отдельно решение этой проблемы нормативными документами не описано, и организациям приходится самостоятельно решать данные вопросы. Решить данную проблему посредством проведения аудита информационной безопасности не представляется возможным, так как комплексная проверка всей информационной системы, включая бухгалтерскую, является длительным и дорогим мероприятием.

В то же время, проведение обязательного финансового аудита для определенного вида организаций или инициативного аудита требует от аудитора понимания, насколько существующие системы контроля (в том числе контроля в области защиты информации) могут обеспечивать отсутствие искажений баз данных бухгалтерского учета и системы обработки информации в целом, для того чтобы получить уверенность в достоверности данных отчетности.

И, учитывая, что значительный объем информации, используемой для оценки финансовых результатов деятельности аудируемого лица, может быть получен из его информационных систем, аудитор в соответствии с П(С)АД № 8 должен убедиться в надежности и достаточности этой информации и в том, являются ли эти оценки достаточно точными, чтобы на их основании делать выводы о возможных существенных искажениях [1, п. 10].

Все это приводит к необходимости параллельного проведения аудита информационной безопасности в системе бухгалтерского учета.

В итоге аудиторские организации либо своими силами осуществляют данного рода проверку, либо обращаются к специалистам в области информационной безопасности. При отсутствии отработанных методик в данной области и то, и другое в значительной степени увеличивает время, затрачиваемое на проверку, а значит, и стоимость самого аудита, а это, в свою очередь, отражается на количестве потенциальных заказчиков.

Конечно, наличие у аудируемой организации лицензионной профессиональной бухгалтерской программы существенно повышает доверие к данным отчетности, которая формируется на основе информации, обрабатываемой в системе бухгалтерского учета. Но, к сожалению, это только один, хотя и очень значимый, рубеж защиты информации. Аудитор и в этом случае должен получить доказательства, что информация в процессе ее обработки и хранения не может быть несанкционированно изменена.

Существует ли возможность сократить трудозатраты на поиск таких доказательств? Возможно ли сегодня, используя только общепринятые способы проверки (запросы в адрес руководства или других сотрудников аудируемого лица, аналитические процедуры, наблюдение и инспектирование [1, п. 10]), получить уверенность в отсутствии таких искажений? Как взять под контроль стремительный рост объемов электронного обмена данными и существующие возможности программно-аппаратных средств обработки информации и исключить возможность искажения данных?

Используемые аудиторами при проведении проверок специализированные аудиторские программы (AuditXP «Комплекс Аудит», «IT Audit:Аудитор», «ЭкспрессАудит:ПРОФ» и др.) позволяют автоматизировать многие рутинные операции, выполняемые на проверках с помощью специально разработанных текстовых, расчетных, тестовых бланков, а также бланков-процедур. Это существенно снижает трудоемкость, но не решает основную задачу – получение уверенности, что система надежно защищена, и вероятность несанкционированных действий очень мала.

Какие сведения требуется проверить аудитору для получения такой уверенности?

1. Наличие у экономического субъекта системы защиты учетной информации, желательно построенной по принципу многорубежности: каждый последующий контур защиты информации включает в себя кроме защищаемой информации и процедур ее обработки предыдущий контур защиты информации, обеспечивая ему тем самым дополнительную защиту.

Под контуром защиты (рубеж защиты) информации понимается установленная процедура использования способов защиты информации, которая должна обеспечить безопасность от внешних и внутренних угроз: т. е. ее целостность, отсутствие возможности несанкционированного искажения или получения информации ограниченного доступа (например, персональных данных или информации, представляющей коммерческую ценность).

2. Наличие лицензий, сертификатов для используемого программного обеспечения и технических средств защиты. Отсутствие на компьютерах, используемых для обработки учетной информации, других, нелицензионных программ.

3. Назначение, распределение ролей и разграничение доступа персонала, который осуществляет обработку данных бухгалтерского учета либо имеет к ней доступ; наличие должностных инструкций, в которых отражены должностные обязанности по обработке данных бухгалтерского учета.

4. Наличие и обеспечение конфиденциальности при хранении и использовании ключевой, парольной и аутентифицирующей информации, препятствующей несанкционированному доступу к компьютерной технике и программе, в которых осуществляется обработка данных бухгалтерского учета; наличие согласия работников о соблюдении конфиденциальности, правил хранения информации ограниченного доступа и т. п.

5. Наличие ограничения и контроля доступа в помещения бухгалтерии, к компьютерной технике и программе, в которых осуществляется обработка данных бухгалтерского учета, ограничение и контроль доступа с этих компьютеров во внешние каналы связи на уровне минимально необходимых для выполнения их обязанностей.

Перечисленные сведения и проведенные процедуры наблюдения и инспектирования (изучение документов, посещение административных зданий и производственных помещений аудируемого лица, наблюдение за порядком отражения хозяйственных операций в информационных системах, формирующих данные для финансовой (бухгалтерской) отчетности) позволят аудитору сделать предварительный вывод о надежности системы обработки данных и отсутствии несанкционированных искажений данных.

Но для получения полной уверенности аудитору следует провести комплексную проверку информационной безопасности системы бухгалтерского учета.

Библиографическая ссылка

1. Правило (стандарт) № 8. Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности // Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности : Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 (ред. от 22.12.2011). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

© Золотарева Г. И., 2014

Е. В. Зыкина, С. В. Филько
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

КОНТРОЛЛИНГ РАЗВИТИЯ РЕГИОНАЛЬНЫХ ФУНКЦИОНАЛЬНЫХ ПОДСИСТЕМ

Раскрывается содержание основных подходов к контроллингу развития региона.

Ключевые слова: контроллинг, анализ и оценка развития региона.

Во внутренней среде регионов современной России складываются качественно новые структурные образования – функциональные подсистемы, что является одним из результатов интенсивного системного развития региональных экономических отношений и обозначает новый уровень институционального упорядочивания и структурной реорганизации внутренней среды территорий. Формирование указанных структурных образований предполагает появление качественно нового слоя экономических задач, для решения которых востребованы соответствующие методологические подходы и инструментальные возможности. Поскольку функциональные подсистемы представляют собой синтетические объекты, обладающие многими сторонами и возникшие в процессе интеграционного взаимодействия, то для решения указанных задач необходимо использовать соответствующие эвристические возможности современных научных подходов, сложившихся на стыке смежных направлений современной науки [1].

Создавая в своей внутренней среде структурные образования, региональная экономическая система получает следующие дополнительные возможности:

- во-первых, обретает качественно новое состояние динамического равновесия, соответствующее сложившимся в ее внутренней среде зонам интенсивного развития, созданным с помощью указанных образований;

- во-вторых, оптимизирует совокупные издержки обеспечения потребностей территориального развития, не затрагивая при этом интересы других структурных образований, что предполагает соответствующее снижение издержек всех участников процесса структуризации во внутренней среде [2];

- в-третьих, внутренняя структуризация преобразует характер процесса развития региональной экономической системы, поскольку в ее условиях приоритет отдается территории, что приводит к повышению уровня сбалансированности и приращению конкурентоспособности региональной экономической системы.

Функциональные подсистемы являются наиболее сложным продуктом структуризации внутренней среды региона, вбирая в себя те достижения, которые свойственны кластерам, новым промышленным районам, особым экономическим зонам. В то же время функциональные подсистемы представляют собой зрелое воплощение системного подхода к организации отношений внутренней среды региона. В данном отношении они противостоят стремлению крупных корпораций превратить хозяйственное пространство региональных экономических систем в свою ресурсную площадку, а также взять под контроль процесс развития территории. Однако наиболее сложный продукт структуризации внутренней среды региона нуждается в адекватных инструментах своего развития. Одним из таких инструментов стал контроллинг, изначально получивший развитие в процессе управления отдельной коммерческой организацией [3]. Раскроем его возможности применительно к заявленному объекту.

Как известно, контроллинг оформился, а также получил широкое признание и распространение довольно поздно – в 80-х годах XX века. Вместе с тем основопола-

гающая идея контроллинга – идея организационного управления издержками – появилась гораздо раньше, в конце XVIII века. В современной России контроллинг появился в одно время с другими результатами рыночных преобразований, т. е. в начале 90-х годов XX века. Характерна четкая связь контроллинга с крупными корпорациями, обладающими разветвленной и сложно устроенной внутренней средой, для упорядочивания и рациональной структурной организации которой востребованы соответствующие инструменты. Вместе с тем контроллинг постепенно выходит за пределы крупных корпораций и начинает использоваться в практике управления местным хозяйством, региональными экономическими системами и другими пространственно распределенными системными образованиями [4].

Отметим частный, спорадический характер обращения экономической науки и практики к возможностям контроллинга, о чем свидетельствуют:

- малочисленность оригинальных научных и прикладных разработок по данной тематике, что соответствует «догоняющему» типу развития и преобладанию заимствования научных подходов и механизмов управления;

- господствующее отношение к контроллингу как к набору разрозненных методик и инструментов, позиционирование его за пределами системного подхода;

- выборочное применение отдельных приемов контроллинга (выделим в данном отношении учет по видам затрат, методики корпоративного контроля, расшифровки данных учета для руководителей корпорации).

Оценивая потенциал контроллинга применительно к функциональным подсистемам региона, правомерно акцентировать внимание на следующих аспектах:

- адаптации контроллинга к условиям нестабильности внешней среды, что привносит дестабилизацию во внутреннюю среду и дополнительно актуализирует формирование и развитие в ней упорядоченных структурных образований;

- ориентации контроллинга на системное управление экономическими отношениями, повышение гибкости применяемых механизмов управления;

- проведении преемственной линии между контролем прошлых состояний, анализом текущих состояний и прогнозированием сценариев будущего развития;

- лежащей в основании контроллинга необходимости непрерывного отслеживания совокупности изменений, происходящих во внешней и внутренней средах организации, поиск взаимосвязей между указанными изменениями, обоснование четко продуманной системы решений и конкретных действий по обеспечению конкурентоспособности организации или пространственной системы, в том числе в кризисных ситуациях (данный аспект весьма востребован для большинства региональных экономических систем современной России, относящихся к депрессивному типу);

- стратегической нацеленности контроллинга на последовательное усложнение процесса управления, что требует разработки соответствующих механизмов координации внутри развивающихся систем;

- способности контроллинга проявлять эффективность в условиях хронического дефицита информации, наличие у него методик установления достоверности информации, ориентации на создание специальной системы информационного обеспечения процесса управления;

- накопленном в сфере контроллинга опыте синтеза, интеграционного взаимодействия методик и инструментов, относящихся к различным областям знания и практической деятельности при подготовке и обоснованию управленческих решений.

Уточняя возможности контроллинга применительно к управлению функциональными подсистемами региона, отметим, что потребность в его использовании в исследовании и практическом решении проблем структуризации внутренней среды региональных экономических систем в условиях вхождения России в состав ВТО возрастает

в силу растущей нестабильности мировых рынков, необходимости коррекции прежней стратегической траектории развития национальной экономики, переплетения совокупности кризисных факторов. В процессе территориального управления, в том числе и в связи с выделением во внутренней среде региона функциональных подсистем производственного, туристско-рекреационного, транспортного и иных профилей, усиливаются позиции системного прогнозирования, растет потребность в мониторинге изменений, происходящих во внешней и внутренней средах региональных экономических систем, актуализируются задачи создания механизмов стабилизации с целью обеспечения устойчивого развития и обретения регионом новых конкурентных преимуществ в условиях концентрации кризисных факторов [5].

Следует отметить, что контроллинг только начинает развиваться в пространстве территориального развития, постепенно осваивая его и обретая в нем конкретные возможности и ограничения. Отсюда – множество дискуссионных вопросов применения контроллинга в поле регионального исследования. Выделим ряд новых возможностей, открывающихся перед контроллингом в связи с формированием и развитием функциональных подсистем региона.

На современном этапе развития экономики расширяется само понятие контроллинга – функции учета и мониторинга дополняются функциями подготовки управленческих решений, оценки результатов развития территории. Прежний локальный инструмент становится системным, обобщающим в себе результаты развития ряда направлений территориального менеджмента, что открывает качественно новые возможности для роста конкурентоспособности региональных экономических систем [6]. Раскроем указанные возможности.

Во-первых, утверждается концептуальное представление внутренней среды региона как сетевой организации отношений. Отметим в данном отношении, что концепция реинжиниринга бизнес-процессов, развивающаяся с середины 80-х гг., преодолевает границы отдельных организаций, субъектов рынка, холдингов и оперирует цепочками процессов, охватывающих многообразие отношений подсистемы. Эта концепция в настоящее время используется в целях управления разветвленными системами, обладающими множеством точечных субъектов. С точки зрения современной редакции системного подхода важно рассматривать сети, в которые включены те или иные субъекты, как целостность, поскольку императивом современной конкуренции становится формирование сетевых конкурентных преимуществ, в которых комбинируются и переплетаются вклады единичных экономических субъектов. На мировом рынке в конкурентное взаимодействие вступают вовсе не отдельные функции, бизнес-процессы или организации, а выстроенные сетевые структуры.

Соответственно планирование, контроль и информационное обеспечение должны охватывать сеть в ее целостности. Во-вторых, происходит наполнение понятия контроллинга качественно новым содержанием. Если изначально контроллинг охватывал задачи, возникавшие в сфере учета и финансов, то затем сюда добавились задачи эффективного контроля и оптимизации использования финансовых ресурсов; в дальнейшем указанный круг задач обогатился задачами сценарного прогнозирования и др. Правомерен вывод о том, что расширение круга задач означает функциональное обогащение контроллинга; при этом в сфере разработки задач управления функциональными подсистемами следует акцентировать внимание на информативной функции, позволяющей обеспечить потребности управления динамично развивающейся подсистемой, связывающей воедино потоки разнообразной информации о состоянии отдельных экономических субъектов, локальных рынков, инвестиционной экспансии или оттоке капитала, миграции трудоспособного населения, жилищном строительстве и т. п. [7].

В-третьих, следует учитывать, что процесс структуризации внутренней среды региональной экономической системы изменяет способ организации указанной среды, в том числе усиливает поляризацию хозяйственного пространства, усугубляя разрывы между зонами активного роста и зонами депрессивности. Глубокие различия в достигнутых уровнях и потенциале развития отдельных территориальных систем накладывают отпечаток на протекающие в их внутренней среде структурные процессы, корректируя возможности контроллинга и ставя перед ним новые задачи. Выделим в данном отношении задачу обеспечения симметрии регионального развития. В данном отношении контроллинг призван стать инструментом стабилизации и единой стратегической направленности территориального развития, что предполагает:

- разработку программы необходимых нововведений для реализации общей территориальной стратегии в условиях локализации функциональных подсистем;
- оценку согласованности результатов предшествующего развития, программы структурных нововведений и отдаленных стратегических целей, связанных с данными нововведениями;
- принятие решений о согласовании целей и интересов различных функциональных подсистем под углом зрения обеспечения интересов доминирующей по отношению к ним системы региона.

Библиографические ссылки

1. Ермоленко А. А. Учет в системе экономического знания. Краснодар : ЮИМ, 2008.
2. Шумпетер Й. Теория экономического развития. М. : Прогресс, 1982.
3. Прохорова В. В. Субрегиональные ресурсы и инструменты интенсивного развития территориальных экономических систем современной России. М.: Изд-во МГУ, 2010.
4. Бурцев В. В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации // Экономическая библиотека. URL: <http://economy-lib.com/organizatsionnoekonomicheskiy-mehanizm-kontrollinga-promyshlennogo-predpriyatiya#ixzz2G4e4t6WK> (дата обращения: 8.04.2014).
5. Захарова Е. Н., Ляушева С. А. Эволюция экономической природы торговли в «экономике, основанной на знаниях» // Вестн. Адыгейского гос. ун-та. Сер. Экономика. 2012. № 1. С. 254–259.
6. Палий В. Ф. Организация управленческого учета. М. : Бератор-Пресс, 2009.
7. Чернявская С. А., Ермоленко А. А. Метод формирования продовольственной подсистемы региона // Вестн. Адыгейского гос. ун-та. Сер. Экономика. 2011. № 3. С. 47–53.

© Зыкина Е. В., Филько С. В., 2014

Е. Ф. Карабицина
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

ПРОБЛЕМЫ ОРГАНИЗАЦИИ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ НА ПРЕДПРИЯТИИ

Рассматриваются проблемы, связанные с организацией внутреннего контроля. Даны определения факторов, оказывающих наибольшее влияние. Сформулированы рекомендации по устранению выявленных проблем.

Ключевые слова: внутренний контроль, система внутреннего контроля.

Внутренний контроль организации является рычагом управления, позволяющим в условиях современной экономики обеспечить динамику развития организации, ее финансовую устойчивость, надежность и репутацию. В соответствии с Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон) экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни [5].

Закон определяет внутренний контроль как процесс, направленный на получение достаточной уверенности в том, что экономический субъект обеспечивает:

- эффективность и результативность своей деятельности, в том числе достижение финансовых и операционных показателей, сохранность активов;
- достоверность и своевременность бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности;
- соблюдение применимого законодательства, в том числе при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета [6].

Система внутреннего контроля (СВК) каждого предприятия должна соответствовать размеру предприятий, структуре управления, составу и видам деятельности. В настоящее время нормативно-правовой базой не закреплено конкретных методических рекомендаций по организации внутреннего контроля, в связи с чем возникает множество проблем при его реализации.

Рассмотрим мнения авторов о том, с какими проблемами сталкиваются предприятия при организации внутреннего контроля. По мнению О. В. Третьяковой, при организации СВК ключевым аспектом является разработка методик внутреннего контроля и рабочей документации. При этом выделяет следующие проблемы, касающиеся данного аспекта:

- недостаточное количество методических разработок внутреннего контроля;
- неэффективность действующей правовой базы в вопросе внутреннего аудита;
- нехватка достаточного опыта аудиторской деятельности;
- недостаточное количество квалифицированных аудиторских кадров;
- отсутствие типичных форм документов;
- отсутствие методических рекомендаций по вопросам автоматизации внутреннего контроля [7].

Л. В. Шкулов определяет следующие проблемы в деле организации систем внутреннего контроля, характерные для российских организаций:

- отсутствие вида процедур контроля применительно к какому-либо процессу;
- излишняя бюрократизация контроля на малых предприятиях;
- концентрация внутреннего контроля только на защите активов, конфиденциальности, подготовке управленческих отчетов;

- недостаток полномочий для осуществления контроля;
- конфликт интересов в системе контроля;
- недостаток какого-либо вида процедур в исследуемом центре ответственности;
- использование устаревших или не согласованных с другими подразделениями контрольных процедур [1].

Б. Д. Дивинский считает, что характерными проблемами, накладывающими отпечаток на общее развитие внутреннего контроля, в России являются:

- существенное недопонимание роли внутреннего контроля как со стороны собственников, так и со стороны высшего менеджмента компаний;
- преобладающая зависимость внутреннего контроля от исполнительного руководства и, как следствие, – потеря независимости и объективности;
- восприятие внутренних аудиторов как корпоративных «прокуроров», что затрудняет выявление существующих недостатков и снижает эффективность контроля;
- отсутствие законодательных норм, этических правил и профессиональных стандартов, регулирующих данный вид деятельности;
- неопределенность в единых требованиях к профессиональному и образовательному уровню внутренних аудиторов [2].

М. Н. Кириченко к основным ошибкам, возникающим при создании службы внутреннего контроля, снижающими эффективность контроля либо сводящими его на нет, относит:

- низкую культуру внутреннего контроля;
- неадекватное отношение к риску на фоне высоких финансовых результатов;
- игнорирование принципа разделения полномочий;
- неадекватные каналы передачи информации;
- бездействие руководства в отношении выявленных проблем [3].

Проанализировав выделенные проблемы различными авторами, можно сделать вывод о том, что проблемы существуют на всех уровнях организации внутреннего контроля предприятия. Указанные выше проблемы можно объединить в четыре группы:

- проблемы, связанные с правовой и методической базой;
- проблемы, связанные с применением контрольных процедур;
- проблемы, обусловленные низкой культурой внутреннего контроля;
- проблемы, связанные с нехваткой достаточного опыта организации внутреннего контроля.

Данные проблемы возникают под действием факторов, оказывающих влияние на процесс организации системы внутреннего контроля, а также на ее дальнейшее функционирование. К таким факторам относят:

- отношение руководства к внутреннему контролю (насколько правильно понимает руководство роль внутреннего контроля в управлении организацией);
- внешние условия функционирования организации, ее размеры, оргструктура, масштабы и виды деятельности;
- стратегические установки, цели и задачи;
- степень механизации и компьютеризации деятельности;
- ресурсное обеспечение;
- уровень компетентности кадрового состава [4].

В результате анализа групп проблем внутреннего контроля и вышеуказанных факторов была выявлена их взаимосвязь (см. таблицу).

Первая группа проблем подвержена фактору, который является внутренним и внешним одновременно, в связи с этим устранить проблемы такого рода только силами организации невозможно. На вторую группу проблем воздействует наибольшее количество факторов, в связи с этим вероятность возникновения проблем, связанных

с применением контрольных процедур, наиболее высока. Третья и четвертая группы проблем носят временный характер, поскольку развитие организационно-методических рекомендаций, разработка требований к кадрам, осуществляющих внутренний контроль, позволит обеспечить результативность внедренной СВК, тем самым сформировать положительное отношение руководства предприятия к внутреннему контролю и обеспечить компетентность кадрового состава.

Взаимосвязь групп проблем и факторов, влияющих на организацию СВК

Группа проблем	Основные факторы, влияющие на организацию СВК
Проблемы, связанные с правовой базой и методическими рекомендациями	Ресурсное обеспечение (нормативно-правовая и информационная база)
Проблемы, связанные с применением контрольных процедур	Отношение руководства к внутреннему контролю; внешние условия функционирования организации, оргструктура, масштабы и виды деятельности; стратегические установки, цели и задачи; степень механизации и компьютеризации деятельности; ресурсное обеспечение; уровень компетентности кадрового состава
Проблемы, обусловленные низкой культурой внутреннего контроля	Отношение руководства к внутреннему контролю; уровень компетентности кадрового состава
Проблемы, связанные с нехваткой достаточного опыта организации внутреннего контроля	Отношение руководства к внутреннему контролю; уровень компетентности кадрового состава; масштабы и виды деятельности

Таким образом, выявленное взаимодействие групп проблем внутреннего контроля и факторов, влияющих на его организацию, одновременно указывает на причины возникновения проблем и на рычаги воздействия для их решения.

Библиографические ссылки

1. Шуклов Л. В. Постановка внутреннего контроля как основа для перехода на МСФО: типичные проблемы и пути их решения // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 38. С. 2–11.
2. Дивинский Б. Д. Внутренний аудит в системе внутреннего контроля организации // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2007. № 5. С. 11.
3. Кириченко М. Н. Системы внутреннего контроля. Организационные аспекты построения // Финансовая газета. 2013. № 4. С. 25–27.
4. Соколов Б. Н., Рукин В. В. Системы внутреннего контроля (организация, методики, практика). М. : Экономика, 2007. 442 с.
5. О бухгалтерском учете : федер. закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ [Электронный ресурс]. URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 15.02.2014).
6. Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности : Информация Минфина России № ПЗ-11/2013 [Электронный ресурс]. URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 15.02.2014).
7. Третьякова О. В. Внутренний аудит: проблемы и перспективы развития [Электронный ресурс]. URL: <http://conference.be5.biz> (дата обращения: 15.02.2014).

© Карабицина Е. Ф., 2014

В. Э. Кауп, В. С. Левченко, К. Е. Риттер
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

ОСОБЕННОСТИ ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ОФОРМЛЕНИЯ ТРУДОВЫХ ОТНОШЕНИЙ С ИНОСТРАННЫМИ ГРАЖДДАНАМИ

Рассматриваются некоторые вопросы оформления трудовых отношений с иностранными гражданами. Предложена форма регистра для контроля наличия необходимых документов.

Ключевые слова: миграция, иностранный работник, заработная плата, документы при трудоустройстве, штрафные санкции.

В последнее время значительно увеличилась международная миграция рабочей силы, это связано не только с тем, что трудоспособное население из одной страны перемещается в другую в поисках работы и лучших условий для жизни, но и с рядом других, социально-экономических причин, вызывающих миграцию трудовых ресурсов:

- демографическая – данная причина заключается в том, что количество работоспособного населения превышает число требуемых рабочих мест;
- уровень оплаты труда – данная причина заключается в том, что работники покидают свою страну в поисках более привлекательного заработка.

Миграционные процессы играют огромную роль в жизни страны. Миграция бывает двух видов:

- легальная трудовая миграция – данная миграция оказывает позитивное влияние для России во многих отношениях. Это связано с тем, что трудовые мигранты занимают на рынке труда не самые престижные ниши с тяжелыми условиями труда. Данным образом мигранты поддерживают многие отрасли экономики;

- нелегальная трудовая миграция – данный вид миграции может возникнуть в связи с тем, что нелегальные мигранты не могут найти ни какой работы у себя в стране и считают, что в России они могут заработать существенно больше. Данные мигранты выгодны российским предпринимателям, поскольку они могут платить им заработную плату ниже прожиточного минимума и, как следствие, неуплата отчислений в бюджет. У данного вида миграции есть свои негативные последствия, такие как социальная напряженность, расширение теневой экономики, рост преступности и т. д.

Для того чтобы лучше понять данную тему обратимся к Федеральному закону № 115-ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации», ст. 2.

Иностранный гражданин – физическое лицо, не являющееся гражданином Российской Федерации и имеющее доказательства наличия гражданства (подданства) иностранного государства [1].

Лицо без гражданства – физическое лицо, не являющееся гражданином Российской Федерации и не имеющее доказательств наличия гражданства (подданства) иностранного государства [1].

Миграционная карта – документ, содержащий сведения о въезжающем или прибывшем в Российскую Федерацию иностранном гражданине или лице без гражданства и о сроке его временного пребывания в Российской Федерации, подтверждающий право иностранного гражданина или лица без гражданства, прибывшего в Российскую Федерацию в порядке, не требующем получения визы, на временное пребывание

в Российской Федерации, а также служащая для контроля за временным пребыванием в Российской Федерации иностранного гражданина или лица без гражданства [1].

Разрешение на временное проживание – подтверждение права иностранного гражданина или лица без гражданства временно проживать в Российской Федерации до получения вида на жительство, оформленное в виде отметки в документе, удостоверяющем личность иностранного гражданина или лица без гражданства, либо в виде документа установленной формы, выдаваемого в Российской Федерации лицу без гражданства, не имеющему документа, удостоверяющего его личность [1].

Вид на жительство – документ, выданный иностранному гражданину или лицу без гражданства в подтверждение права на постоянное проживание в Российской Федерации, а также права на свободный выезд из Российской Федерации и въезд в Российскую Федерацию [1].

Временно пребывающий в Российской Федерации иностранный гражданин – лицо, прибывшее в Российскую Федерацию на основании визы или в порядке, не требующем получения визы, и получившее миграционную карту, но не имеющее вида на жительство или разрешения на временное проживание [1].

Иностранный работник – иностранный гражданин, временно пребывающий в Российской Федерации и осуществляющий в установленном порядке трудовую деятельность [1].

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 [1].

Федеральная миграционная служба насчитала на территории Российской Федерации 5 миллионов постоянных мигрантов, из них 3 миллиона – нелегалы (табл. 1).

Таблица 1

Статистические сведения по миграционной ситуации в Российской Федерации [2]

Сведения по миграционной ситуации в Российской Федерации	За 12 месяцев 2013 г.	За январь месяц 2014 г.
Въехало иностранных граждан	17 342 369	1 416 509
Поставлено на миграционный учет	7 075 857	501 158
Выдано разрешений на работу	1 273 984	42 185
Выдано видов на жительство и разрешений на временное проживание	350 093	19 734
Получили гражданство Российской Федерации	135 788	9 261
Оформлено патентов	1 537 832	68 157

По статистическим сведениям ФМС России большое количество иностранных граждан прибывает на территорию России из таких стран, как Узбекистан (28 %), Украина (20 %), Таджикистан (12 %). В основном целью их пребывания является частная деятельность (44 %), работа по найму (28 %).

В зависимости от того, с какой целью иностранный гражданин прибывает на территорию Российской Федерации, ему выдается виза. Виза – это выданное уполномоченным государственным органом разрешение на въезд в Российскую Федерацию и транзитный проезд через территорию Российской Федерации по действительному документу [3]. Но в тоже время в Российской Федерации с рядом стран существует безвизовый режим. К таким странам относятся Украина, Армения, Белоруссия, Казахстан, Азербайджан, Молдова, Таджикистан, Киргизстан (рис. 1).

В России предприятия чаще всего приглашают на работу иностранную рабочую силу. Это может быть связано с тем, что у иностранного гражданина низкие запросы в заработной плате, либо у иностранного работника высокая квалификация, а также и рядом других причин. Тем не менее, любое предприятие в независимости от сферы деятельности, привлекающее на работу иностранную рабочую силу, должно пройти процедуру разрешения и предоставить документы (рис. 2) [5].



Рис. 1. Классификация виз в зависимости от цели въезда иностранного гражданина в РФ

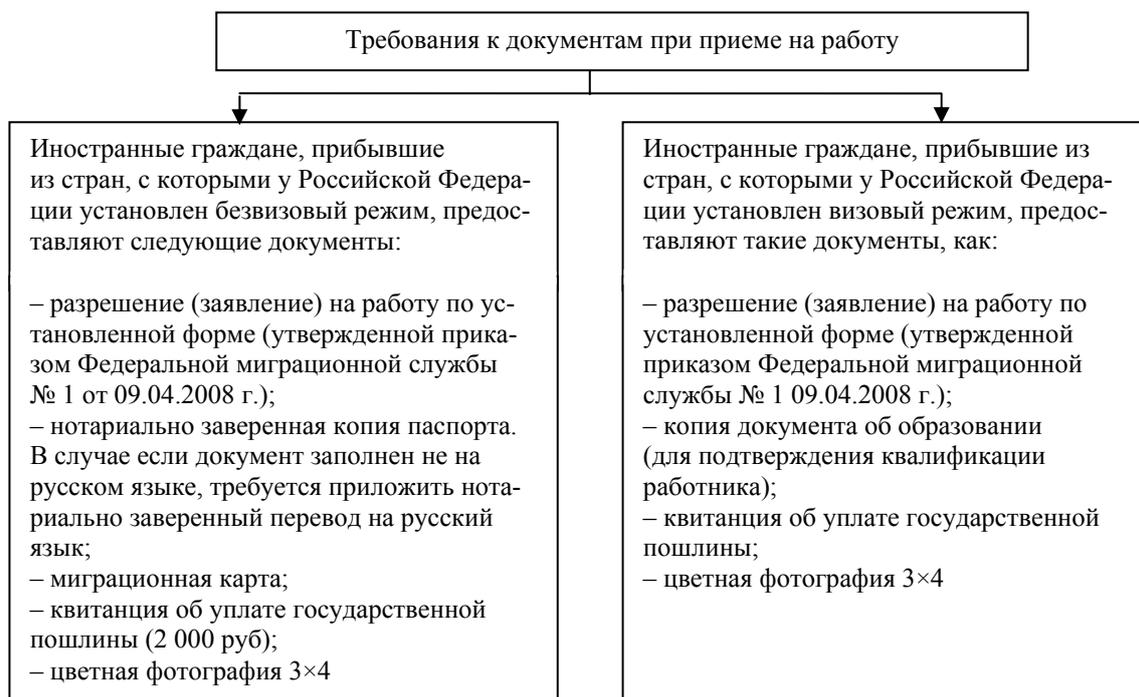


Рис. 2. Требования к документам при приеме на работу

После трудоустройства иностранного работника предприятие, а точнее бухгалтер, начисляет ему заработную плату. При начислении оплаты труда бухгалтер должен необходимо знать особенности начисления страховых взносов и уплаты НДФЛ (табл. 2).

За нарушение правил оформления иностранной рабочей силы по законодательству предприятию грозит административное нарушение в виде штрафных санкций (табл. 3).

Таблица 2

Начисление оплаты труда иностранным работникам [4]

Работник	Сумма заработной платы	НДФЛ	Взносы во внебюджетные фонды		
			ПФ	ФСС	ФОМС
Временно пребывающий иностранец	По трудовому договору	Патент – 1216 руб./месяц	22 %	-	-
Временно проживающий иностранец	По трудовому договору	Патент – 1216 руб./месяц	22 %	-	-
Постоянно проживающий иностранец	По трудовому договору	13 %	22 %	2,9 %	5,1 %

Таблица 3

Штрафы за нарушение правил оформления иностранных граждан на работу [4]

Правонарушение	Сумма штрафа
Нарушение правил миграционного учета, если ИП является для иностранного работника принимающей стороной	Штраф от 400 000 до 500 000 руб.
Непредставление или несвоевременное представление по требованию ФМС документов или информации об иностранных гражданах	Штраф от 400 000 до 500 000 руб.
Привлечение иностранцев к трудовой деятельности при отсутствии у этих граждан разрешения на работу	Штраф от 250 000 до 500 000 руб.
Привлечение иностранцев к трудовой деятельности при отсутствии у этих граждан разрешения на работу	Штраф от 250 000 до 500 000 руб.
Неуведомление ФМС, службы занятости населения или налоговой инспекции о привлечении к трудовой деятельности иностранца	Штраф от 400 000 до 800 000 руб. либо административное приостановление деятельности на срок до 90 суток
Допуск иностранного гражданина или лица без гражданства в торговую точку (на территорию производственного, складского, торгового, служебного, подсобного, иного помещения) для осуществления деятельности (незаконное привлечение работника)	Штраф от 350 000 до 800 000 руб. либо административное приостановление деятельности на срок до 90 суток
Предоставление торгового объекта (иного помещения) иному работодателю, не имеющему разрешения на привлечение иностранных работников, но фактически допускающему их к работе в данном объекте	Штраф от 350 000 до 800 000 руб. либо административное приостановление деятельности на срок до 90 суток
Несоблюдение ИП (работодатель или заказчик работ, услуг) ограничений по привлечению иностранцев к трудовой деятельности	От 45 000 до 50 000 руб.

Исходя из всего выше сказанного, можно сделать вывод о том, что миграция трудовых ресурсов в России увеличилась. Прибывшие иностранные работники, которые официально трудоустраиваются на работу, со своей стороны должны собрать все документы, необходимые при трудоустройстве, а бухгалтер должен знать и проверять документы, которые должны быть при трудоустройстве иностранных граждан. Чтобы оградить себя и организацию от штрафных санкций, нужно правильно оформлять данных работников на работу, начислять им заработную плату и перечислять все необходимые взносы и налоги. Так как несоблюдение миграционных требований может привести к полному банкротству организации.

Основной проблемой при учете мигрантов является отсутствие необходимых первичных документов. Для контроля за наличием необходимых документов был разработан регистр, форма которого представлена в табл. 4.

Форма регистра наличия первичных документов

ФИО работника	Срок действия разрешения на работу	Дата по трудовому договору	Наличие регистрации по месту проживания и срок ее действия	Срок патента на работу
Мачахян Н. П.	01.01.2013– 01.02.2014	10.01.2013	Да	

Для контроля за наличием необходимых документов можно использовать разработанный регистр.

Библиографические ссылки

1. О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации : федер. закон от 25.07.2002 № 115-ФЗ (ред. от 28.12.2013) (с изм. и доп., вступ. в силу с 10.01.2014). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. Федеральная миграционная служба России [Электронный ресурс]. URL: <http://www.fms.gov.ru> (дата обращения: 8.04.2014).

3. О порядке выезда из Российской Федерации и въезда в Российскую Федерацию : федер. закон от 15.08.1996 № 114-ФЗ (ред. от 28.12.2013) (с изм. и доп., вступ. в силу с 10.01.2014). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

4. Платим страховые взносы за иностранцев [Электронный ресурс] // Информац.-правовой портал «Гарант». URL: <http://www.garant.ru/products/ipo/editions/vesti/405100/7/> (дата обращения: 8.04.2014).

5. Иностраный работник: документы при приеме на работу [Электронный ресурс]. URL: <http://www.mosuruslugi.ru/articles/40/> (дата обращения: 8.04.2014).

© Кауп В. Э., Левченко В. С., Риттер К. Е., 2014

О. Д. Ляхова, И. М. Шестакова, И. И. Ивакина
Сибирский государственный технологический университет,
Россия, Красноярск

РАЗРАБОТКА ФИНАНСОВОЙ СТРУКТУРЫ ДЛЯ ОРГАНИЗАЦИИ РОЗНИЧНОЙ ТОРГОВОЙ СЕТИ

Рассматривается применение системного подхода к выделению бизнес-процессов организации розничной торговой сети, предлагается модель финансовой структуры с выделением центров финансовой ответственности и учета.

Ключевые слова: розничная торговая сеть, управленческий учет, финансовая структура, центр финансовой ответственности, центр финансового учета.

Сегодняшняя экономическая действительность такова, что наличие грамотно организованной системы управленческого учета является необходимым условием для эффективного продвижения бизнеса. Менеджер любого экономического субъекта нуждается в конкретных цифрах для разработки плана развития на следующий период, в процессе анализа текущего положения дел какого-либо из направлений деятельности, а также для принятия разнообразных по сложности и степени важности управленческих решений.

Необходимо учитывать, что любой субъект экономики является уникальным. Поэтому при разработке системы управленческого учета следует принимать во внимание все его особенности: сферу деятельности, внешние связи, организационную структуру, состав и структуру персонала и др.

Исследования показали, что для организации, представляющей собой розничную торговую сеть универсамов, характерны следующие процессы деятельности (рис. 1).

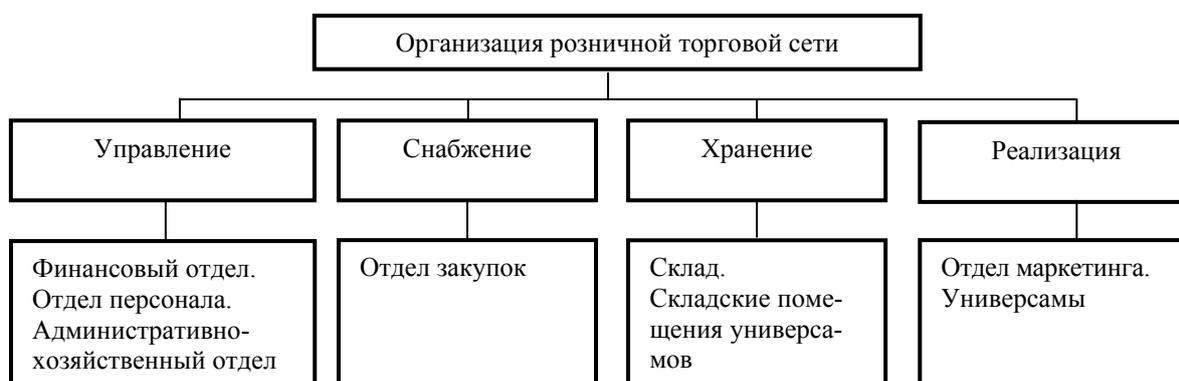


Рис. 1. Структура организации розничной торговой сети исходя из бизнес-процессов

Управление. Отделы, выполняющие данную функцию, координируют деятельность экономического субъекта в целом. Менеджеры данных структурных подразделений разрабатывают планы развития на долгосрочную перспективу, которые могут касаться стратегии развития бизнеса, финансов, маркетинга, персонала и мн. др. В организациях рассматриваемого профиля такие планы могут касаться, например, открытия нового универсама в пределах города, освоения нового географического региона, обновления торгового оборудования. В рамках данного бизнес-процесса также осуществляется разработка мероприятий по реализации намеченных стратегических

планов, проводится учет и контроль достигнутых показателей путем сопоставления фактических данных и запланированных. Данный бизнес-процесс подразумевает также регулирование деятельности путем корректировки планов, системы стимулирования и наказания персонала за выполнение или невыполнение поставленных перед ним задач.

В организациях розничной торговой сети процесс управления осуществляют руководитель экономического субъекта, финансовый отдел, отдел персонала и административно-хозяйственный отдел. Руководитель организации и руководители перечисленных отделов выполняют как общие функции, которые присущи этому бизнес-процессу, так и характерные для конкретного подразделения, исходя из должностных обязанностей руководителя.

Снабжение. Данный бизнес-процесс подразумевает планирование закупок товаров; составление бюджета закупок; работу с поставщиками; координацию процесса снабжения; анализ своевременности и условий поставки; распределение поставленных товаров. В организациях розничной торговой сети за процесс снабжения отвечает отдел закупок. В рассматриваемых организациях большая доля всех приобретаемых товаров для перепродажи принадлежит отделу закупок. Централизация данного процесса позволяет осуществлять покупки большими партиями со значительными товарными скидками, предоставляемыми поставщиками. Товары повседневного спроса, такие как молочная продукция, хлебобулочные изделия и некоторые другие, закупаются каждым универсамом самостоятельно. Процессом снабжения в универсамах занимается товаровед.

Хранение. Организация процесса хранения в организациях розничной торговой сети требует продуманного и грамотного подхода. Хранение как бизнес-процесс включает в себя разгрузку поступившего товара, его приемку, размещение в специально предусмотренном месте складского помещения, упаковку, внутрискладское перемещение. В анализируемых организациях хранение товаров осуществляется на общих складах, в складских помещениях универсамов и торговых залах. В каждом указанном месте за фактическое наличие и требуемые условия хранения отвечают материально-ответственные лица, которые также должны постоянно контролировать текущее состояние хранящихся товаров. Указанные лица должны обеспечивать бесперебойную работу холодильного и вентиляционного оборудования, санитарно-гигиенические нормы, соответствующие отдельным товарам. Отделы, занимающиеся хранением, составляют материальные отчеты, которые, с одной стороны, делают возможным контроль над сохранностью товаров, а с другой – на основе данных материальных отчетов товароведы магазинов получают информацию о необходимости в каких-либо товарах. Товароведы составляют заявки и отправляют их в общий склад и поставщикам. Эти сведения также важны менеджерам процесса снабжения для регулирования потоков товаров как поступающих от поставщиков, так и перемещаемых внутри организации среди отдельных универсамов.

Реализация. В организациях розничной торговой сети процессом реализации занимается отдел маркетинга и непосредственно универсамы. В рамках так называемой политики лояльности, которая определяется руководством экономического субъекта, маркетологи разрабатывают конкретные мероприятия по привлечению новых клиентов и удержанию постоянных. Для этого применяется дисконтная система, проведение различных акций, конкурсов, викторин с розыгрышем призов и т. д.

В универсамах покупатель самостоятельно отбирает товары в залах самообслуживания и далее производит регистрацию покупок на одной из касс. Результатом данного бизнес-процесса является получение выручки от реализации товаров, которая определяется по завершении каждой рабочей смены. После проведения закрытия кассы информация поступает оператору, который составляет отчет о продажах и передает его директору магазина, а тот, в свою очередь, – в финансовую службу организации.

В соответствии с данным подходом можно также предложить следующую структуру отдельного универсама (рис. 2).

Процессом управления универсамом занимаются должностные лица. Директор магазина несет ответственность за обеспечение необходимыми средствами, самостоятельно принимает решения, без доверенности действует от имени общества. В том числе представляет его интересы, совершает сделки от имени организации, имеет право подписи финансовых документов, утверждает штат сотрудников, издает приказы, дает указания, обязательные для исполнения всеми работниками магазина.

Администратор дублирует работу директора по общим вопросам и следит за соблюдением трудовой дисциплины. Он является связующим звеном между трудовым коллективом и руководством, помогает улаживать конфликты как в коллективе, так и с покупателями.

Прочий персонал занимается неквалифицированным трудом: разгрузкой, доставкой товара в торговый зал и следит за соблюдением чистоты и порядка в помещениях.

Процессом снабжения в универсаме занимается товаровед. В его обязанности входит работа по изучению спроса, осуществление закупок, приемки товара по количеству и качеству, контроль соблюдения правил торговли. Товаровед также несет ответственность за соответствие товаров сопроводительным документам и сертификатам качества, принимает меры по оптимизации ассортимента, руководит торгово-оперативным персоналом.



Рис. 2. Структура универсама исходя из бизнес-процессов

Хранение товаров в универсаме осуществляется в специально оборудованном складском помещении и в торговом зале. За хранение товаров в складском помещении отвечает старший из работников, которые занимаются разгрузкой, упаковкой, сортировкой товаров и другими аналогичными функциями.

Процесс реализации осуществляется в торговом зале и на кассах. Персонал торгового зала занимается предпродажной подготовкой, выкладкой и реализацией товара, а также консультирует покупателей по разновидностям товара, его свойствам, следит за сроками годности товара. Кассиры торгового зала осуществляют расчет покупателей, совершивших покупки.

Исходя из предложенной структуры экономического субъекта розничной торговой сети, можно построить его финансовую структуру (см. таблицу), которая является важным элементом системы управленческого учета экономического субъекта и представляет собой совокупность центров финансовой ответственности и функциональных служб компании и связей между ними.

Перед построением финансовой структуры необходимо распределить организационные звенья по типам центров финансовой ответственности (ЦФО). Таким образом, чтобы были охвачены все структурные подразделения.

Таблица 3

Финансовая структура организации розничной торговой сети

Центр финансовой ответственности		Функциональная служба	Ответственное лицо
код	тип название уровень		
1	ЦИ, ЦП Торговая организация		Руководитель организации
2	ЦЗ Управление		
2 1		Администрация торговой организации	
2 11		Дирекция	Руководитель организации
2 12		Финансовый отдел	Руководитель финансового отдела
2 13		Отдел персонала	Руководитель отдела персонала
2 14		Административно-хозяйственный отдел	Руководитель административно-хозяйственного отдела
2 2		Администрация универсама	
2 21		Дирекция	Директор магазина
2 22		Администрация	Администратор
2 23		Хозяйственный отдел	Руководитель хозяйственного отдела
3	ЦЗ Снабжение		
3 1		Снабжение торговой организации	
3 11			
3 2		Снабжение универсама	Руководитель отдела закупок
4	ЦЗ Хранение		Товаровед
4 1		Хранение товара торговой организации	
4 11			
4 2		Хранение товаров универсама	Кладовщик
4 21		Складское помещение	Старший из оперативно-торгового персонала
5	ЦД Реализация		
5 1		Универсам №1	
5 11		Торговый зал универсама №1	Администратор торгового зала
5 12		Касса универсама №1	Старший кассир

В организации розничной торговой сети можно выделить следующие типы центров финансовой ответственности.

1) центр инвестиций (ЦИ) – руководитель данного центра отвечает за отдачу инвестиционных вложений;

2) центр прибыли (ЦП) – характеризуется тем, что его руководитель отвечает за конечный финансовый результат, который получит экономический субъект;

3) центр дохода (ЦД) – руководитель этого ЦФО несет ответственность за полученные им доходы, но не отчитывается за понесенные центром расходы;

4) центр затрат (ЦЗ), руководитель которого, напротив, ответственен только за регулируемые им затраты, а доходы не входят в сферу его влияния [2, с. 133–141].

Названия центров финансовой ответственности организации розничной торговой сети соответствуют протекающим бизнес-процессам.

В рассматриваемых организациях розничной торговой сети можно выделить два уровня ЦФО: собственно организация розничной торговой сети и универсамы, которые являются местами возникновения затрат и доходов и представляют собой конкретные функциональные службы, возглавляемые ответственным руководителем.

Итак, предложенная финансовая структура организации розничной торговой сети является важнейшим элементом системы управленческого учета. На основе предложенной кодировки центров финансовой ответственности разрабатывается система счетов для внутреннего пользования и модель управленческого учета, система бюджетного планирования и контроллинга.

Финансовая структура дает наглядное представление всех процессов, протекающих в деятельности экономического субъекта, исходя из которых, для каждой функциональной службы определяется набор ключевых показателей, за которые несут ответственность их руководители. С ее помощью формируется иерархия целей и задач процесса планирования и контроля, устанавливается ответственность конкретных руководителей за составление и исполнение планов, отклонения от планируемых показателей.

В заключении необходимо отметить, что построение финансовой структуры является трудоемким и творческим процессом, в котором должны принимать участие все руководители экономического субъекта. Финансовая структура должна быть реально действующим механизмом, направленным на формирование детализированной информации, которая будет способствовать принятию эффективных управленческих решений.

Библиографические ссылки

1. Слиньков Д. Г. Управленческий учет: постановка и применение. СПб. : Питер, 2010. 304 с. Сер. Практика менеджмента.

2. Бюджетирование: шаг за шагом. 2-е изд., доп. / Добровольский Е. [и др.]. СПб. : Питер, 2013. 480 с.: ил. Сер. Технология вашего успеха.

© Ляхова О. Д., Шестакова И. М., Ивакина И. И., 2014

О. В. Медведева
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

ПОНЯТИЕ И СОДЕРЖАНИЕ АУДИТОРСКОГО РИСКА КАК ДЕФИНИЦИЯ И ЕЕ ГЕНЕЗИС В АУДИТЕ

Рассматривается понятие «аудиторский риск» через анализ его компонентов с учетом изменений в Федеральных правилах (стандартах) аудиторской деятельности.

Ключевые слова: аудит, аудиторский риск, риск существенного искажения отчетности, риск обнаружения.

Любая человеческая деятельность связана с определенной степенью риска. Если говорить об аудиторской деятельности, то в данном случае первой ассоциацией, связанной с понятием риска, будет аудиторский риск. Данный риск можно отнести к категории профессиональных рисков. От уровня аудиторского риска зависит материальная ответственность аудитора, а также его репутация. Кроме того, аудиторский риск тесно связан с объемом аудиторской выборки, которая, в свою очередь, оказывает влияние на стоимость и время проведения аудиторской проверки.

Для аудиторской деятельности важно не избежать риска вообще, а предвидеть его и правильно оценить. Аудитор не подтверждает и не проверяет каждую сделку, заключенную клиентом, ввиду того, что в ходе аудита применяются выборочные методы и тестирование. Задача аудитора заключается в обеспечении разумной уверенности в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность в целом не содержит существенных искажений.

Под разумной уверенностью понимают общий подход, относящийся к процессу накопления аудиторских доказательств, необходимых и достаточных для того, чтобы аудитор сделал вывод об отсутствии существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Существуют ограничения, влияющие на возможность обнаружения аудитором существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности, а именно:

- применение при аудите выборочных методов и тестирование;
- несовершенство системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля (например, не могут гарантировать отсутствие сговора);
- преобладающая часть аудиторских доказательств, которая лишь предоставляет доводы в подтверждение определенного вывода, но не носит исчерпывающего характера;
- работа, выполняемая аудитором для формирования мнения, в частности, при определении характера и объема аудиторских процедур.

Аудитор при проведении аудита должен предпринимать необходимые меры для того, чтобы снизить аудиторский риск до разумного минимального уровня. Аудиторы понимают, что полностью устранить риск невозможно, поэтому на практике аудиторский риск может быть приемлем на уровне 5 %.

Для осуществления оценки аудиторского риска необходимо более детальное изучение природы аудиторского риска.

Обратимся к существующему определению аудиторского риска, которое раскрывается в федеральных стандартах аудиторской деятельности.

Понятие «аудиторский риск», а также его составные части до декабря 2008 г. раскрывалось правилом (стандартом) № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний кон-

троль, осуществляемый аудитором». С декабря 2008 г. вступила в действие новая редакция ФПСАД № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды в которой она осуществляется, и оценка аудиторских рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» (далее – ФПСАД № 8). Данный стандарт уже не раскрывает понятие аудиторского риска и его составляющих. В новой редакции стандарта делается акцент на риск хозяйственной деятельности аудируемого лица, который определяется на основе понимания деятельности аудируемого лица и среды, включая систему внутреннего контроля. Новая редакция стандарта разработана на базе требований действующих международных стандартов аудита (МСА), в частности, МСА 315 «Знание субъекта и его среды, оценка рисков существенных искажений».

Исходя из всего сказанного возникает вопрос, насколько правомерно говорить об аудиторском риске и его компонентах в связи с введением в действие новой редакции ФПСАД № 8. Необходимо отметить, что упоминание об аудиторском риске, его компонентах осталось в стандартах № 3, № 4, № 16, № 17, № 18, № 25. Таким образом, с одной стороны, стандарт № 8 ввел новые понятия рисков (риск существенного искажения отчетности, риск хозяйственной деятельности, значимый риск), с другой – существующие стандарты содержат старую терминологию.

Рассмотрим сложившуюся теорию и практику аудиторского риска с учетом произошедших изменений в ФПСАД.

В п. 8 ФСАД 5/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита», сказано, что «аудитор должен получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность аудируемого лица в целом не содержит существенных искажений, возникших как в результате недобросовестных действий, так и в результате ошибок. При этом существует неизбежный риск того, что в ходе аудита какие-то существенные искажения бухгалтерской отчетности не будут обнаружены», т. е. существует риск того, что аудитор выразит ненадлежащее аудиторское мнение при наличии существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Такая трактовка полностью совпадает с определением аудиторского риска в п. 9 ФПСАД № 16 «Аудиторская выборка». Согласно данному стандарту аудиторский риск – это риск того, что аудитор выразит ненадлежащее аудиторское мнение при наличии существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудиторский риск, согласно ФПСАД № 16 [2], включает неотъемлемый риск, риск средств внутреннего контроля и риск необнаружения, но ФПСАД № 16 не раскрывает содержания этих компонентов, которые ранее раскрывались в предшествующей до декабря 2008 г. редакции ФПСАД № 8.

Неотъемлемый риск, согласно прежней редакции Правила (стандарта) № 8, – это подверженность остатка средств на счетах бухгалтерского учета или группы однотипных операций искажениям, которые могут быть существенными (по отдельности или в совокупности с искажениями остатков средств на других счетах бухгалтерского учета или групп однотипных операций) при допущении отсутствия необходимых средств внутреннего контроля.

Неотъемлемый риск обусловлен как характеристиками аудируемого лица, так и условиями окружающей среды, которые невозможно проверить с помощью средств внутреннего контроля. При оценке неотъемлемого риска аудитор может использовать данные аудита прошлых лет, однако при этом он обязан убедиться в том, что оценки величины этого риска, сделанные в предыдущем году, справедливы и для проверяемого года. В самом начале аудита можно лишь приблизительно оценить уровень неотъемлемого риска. Большинство аудиторов и при самых благоприятных обстоятельствах устанавливают уровень неотъемлемого риска значительно выше 50 %, а при наличии обоснованного ожидания существенных ошибок – на уровне 100 %.

В новой редакции ФПСАД № 8 отсутствует понятие «неотъемлемый риск», но раскрыто понятие «риск хозяйственной деятельности» как результат существенных условий, событий, обстоятельств, действия или бездействия, которые могут негативно повлиять на способность аудируемого лица достигать своих целей и реализовывать свои стратегии, а также как результат выбора ненадлежащих целей и стратегий. В деятельности аудируемого лица также происходят изменения под воздействием изменений внешней среды и, соответственно, меняются с течением времени стратегические планы и цели. Понимание аудитором рисков хозяйственной деятельности аудируемого лица повышает вероятность выявления рисков существенного искажения информации в финансовой отчетности.

Большинство рисков хозяйственной деятельности будут с большой вероятностью иметь финансовые последствия и, следовательно, оказывать влияние на финансовую отчетность, хотя не все риски хозяйственной деятельности обязательно ведут к рискам ее существенного искажения [1].

Суждение аудитора о том, может ли риск хозяйственной деятельности привести к существенному искажению отчетности, выносится с учетом знания обстоятельств, в которых находится аудируемое лицо.

Выявление рисков хозяйственной деятельности руководством аудируемого лица и разработка подходов для их устранения является частью системы внутреннего контроля [1].

Таким образом, риск хозяйственной деятельности, раскрываемый в новом стандарте, можно соотнести с неотъемлемым риском, хотя в стандарте он имеет более широкий смысл, чем неотъемлемый риск.

Следующим компонентом аудиторского риска, является риск средств контроля.

Риск средств контроля, или контрольный риск, связан с опасностью необнаружения системой внутреннего контроля существенных ошибок. Данный риск проявляется в состоянии первичной учетной документации, создаваемой системой внутреннего контроля и используемой для заполнения учетных регистров. В ходе проведения аудиторской проверки оценка данного риска может меняться.

Для уменьшения риска средств контроля в долгосрочной перспективе следует внести изменения в систему бухгалтерского учета, реорганизовать документооборот, провести кадровые и структурные изменения. В ходе проверки аудитор отмечает выявленные недостатки и неэффективные элементы внутреннего контроля, оценивает степень риска. На основании предпринятых исследований и анализа их результатов аудитор может разработать и довести до исполнительного органа экономического субъекта соответствующие рекомендации, если это предусмотрено условиями договора.

В соответствии с п. 41 ФПСАД № 8 в действующей редакции под системой внутреннего контроля понимается процесс, организованный и осуществляемый представителями собственника, руководством, а также другими сотрудниками аудируемого лица, 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. Это означает, что организация системы внутреннего контроля и ее функционирование направлены на устранение каких-либо рисков хозяйственной деятельности.

«Аудитор должен обладать знаниями о системе внутреннего контроля, необходимыми для проведения аудита, и использовать их для выявления возможных искажений при рассмотрении факторов, которые оказывают влияние на риски существенного искажения информации, и при планировании характера, сроков и объема дальнейших аудиторских процедур», – гласит п. 40 ФПСАД № 8.

В текущей редакции Правила (стандарта) № 8 система внутреннего контроля включает такие элементы, как:

- контрольная среда;
- оценка рисков аудируемым лицом;
- информационная система, в том числе связанная с подготовкой финансовой отчетности;
- контрольные действия;
- мониторинг средств контроля.

Из всего вышесказанного можно сделать вывод, что в контексте новой редакции ФПСАД № 8, риск средств внутреннего контроля должен называться риском системы внутреннего контроля. Существующие методы оценки этого риска должны быть модифицированы в соответствии с его новым, более емким и широким определением.

Новая редакция стандарта не только не раскрывает понятие аудиторского риска, но и не упоминает о риске необнаружения. Тем не менее, нельзя исключать термин «риск необнаружения» из аудита, так как с данным видом риска связан объем выборочной совокупности. Риск необнаружения – это единственный вид риска, на который аудитор имеет влияние посредством изменения выборочной совокупности.

Термин «риск необнаружения», означает риск того, что аудиторские процедуры по существу не позволяют обнаружить искажение остатков средств по счетам бухгалтерского учета или групп операций, которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с искажениями остатков средств по другим счетам бухгалтерского учета или группы операций. В соответствии с ФПСАД № 8, аудитор должен выявить риск существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности, однако, существует вероятность того, что аудитору не удастся обнаружить все существенные искажения.

Таким образом, исследование риска необнаружения не противоречит контексту нового стандарта. Оценка риска необнаружения является очень важным этапом, особенно при планировании аудиторских процедур, так как данный вид риска напрямую связан с объемом аудиторских процедур, а значит, и со стоимостью аудиторской проверки.

Исходя из ФПСАД № 8 риск существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности можно представить в виде произведения риска хозяйственной деятельности и риска системы внутреннего контроля. Необходимо помнить, что риск хозяйственной деятельности представляет собой более широкое понятие, чем риск существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности. Следствием риска хозяйственной деятельности может стать риск существенного искажения однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и случаев раскрытия информации на уровне предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности и финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом (п. 31 ФПСАД № 8).

В связи с введением в действие новой редакции ФПСАД № 8, некоторые авторы [4; 5] стали говорить о двухкомпонентной модели аудиторского риска:

$$\text{ПАР} = \text{РСИ} \cdot \text{Рна},$$

где РСИ – риск существенного искажения; Рна – риск необнаружения.

Следует отметить, что и ранее некоторые авторы предлагали использовать вместо трехкомпонентной модели аудиторского риска двухкомпонентную, объединив внутрихозяйственный (неотъемлемый) и контрольный риск [6, с. 13–14].

Риск существенного искажения включает в себя риск хозяйственной деятельности и риск системы внутреннего контроля (см. рисунок).



Таким образом, проанализировав существующие федеральные стандарты (правила) аудиторской деятельности, можно говорить о правомерности использования понятия «аудиторский риск» и его компонентах в контексте последних изменений. Представленная модель аудиторского риска позволяет понять взаимосвязь отдельных составляющих аудиторского риска и оценить объем тестирования, необходимый для проведения аудиторской проверки.

Библиографические ссылки

1. ФПСАД № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды в которой она осуществляется, и оценка аудиторских рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» : утв. пост. Правительства РФ № 696 от 23.09.2002. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. ФПСАД № 16 «Аудиторская выборка» : утв. пост. Правительства РФ № 696 от 23.09.2002. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. ФПСАД № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом» : утв. Постановлением Правительства РФ от 04.07.2003 г. № 405 (Утратило силу). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Абоянцева Л. Л. Модель оценки рисков и ее использование в аудиторской практике // Методика и практика аудита. 2011. № 6. С. 73–74.
5. Посохина А. В. Информационная основа оценки аудиторского риска существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности // Вестн. Пермск. ун-та. 2013. № 2. С. 48–53.
6. Федоренко И. В. Оценка аудиторского риска : автореф. дис. ... канд. экон. наук. Новосибирск, 2001. 24 с.

© Медведева О. В., 2014

Р. О. Никаноров, В. Э. Кауп
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

Льготное налогообложение малого предпринимательства: Российский опыт и перспективы развития

Рассматривается налогообложение субъектов малого предпринимательства в РФ. Выделяются основные налоговые льготы и послабления для малого бизнеса. Проводится анализ изменений в налоговом законодательстве.

Ключевые слова: налоговые льготы, упрощенная система налогообложения, налоговые послабления.

Как известно, малое предпринимательство играет большую роль в развитии экономики любой страны, создает рабочие места, решает ряд социальных проблем, а также является одним из доходных источников государства.

Успешное развитие малого предпринимательства напрямую зависит от политики, проводимой государством, в особенности от благоприятного «налогового климата» в стране. Это наглядно иллюстрируется статистикой, приведенной за последние пять лет. По данным Федеральной налоговой службы РФ с 2011 по сентябрь 2013 г. наблюдалась тенденция резкого сокращения численности субъектов малого предпринимательства.

Эксперты связывают это с внесенными изменениями в Федеральный закон от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования». Были увеличены взносы во внебюджетные фонды общим итогом до 30 %, что для малого бизнеса оказалось пагубным с точки зрения рентабельности их деятельности. Следовательно, для наиболее успешного развития малого предпринимательства необходим пересмотр действующей налоговой политики по отношению к малому бизнесу для создания более благоприятных условий развития бизнеса.

Предоставление налоговых льгот субъектам малого предпринимательства впервые было предусмотрено в Федеральном законе от 27.12.1991 № 2116-1 «О налоге на прибыль организаций».

Данный закон предполагал предоставление налоговых льгот предприятиям, занимающимся производством и переработкой сельскохозяйственной продукции, производством продовольственных товаров, товаров народного потребления, строительных материалов, медицинской техники, лекарственных средств и изделий медицинского назначения, а также строительством объектов жилищного, производственного, социального и природоохранного назначения (включая ремонтно-строительные работы).

Перечисленные малые предприятия освобождались от уплаты налога на прибыль в первые два года работы, при условии, что выручка от указанных видов деятельности превышала 70 % общей суммы выручки от реализации ими продукции. В третий и четвертый год работы предусматривалась уплата налога в размере 25 % и 50 % соответственно, при условии, что доход от этих видов деятельности составлял свыше 90 %. При этом в общую сумму выручки не включалась выручка, полученная от реализации основных фондов и иного имущества, а также доходы, имеющие особый порядок налогообложения (например, дивиденды по акциям, проценты по облигациям) [2].

Следующая льгота заключалась в том, что размер налогооблагаемой базы, т. е. налогооблагаемой прибыли, уменьшался на величину прибыли, которая была израсходована на строительство, реконструкцию и обновление основных производственных фондов, освоение новой техники и технологии.

Малые предприятия могли иметь также льготы по налогу на прибыль в общем порядке, при наличии работающих в них инвалидов, составляющих не менее 50 % от общего числа работников. Ставка налога на прибыль при этом понижалась на 50 %.

Данный закон полностью утратил силу в 2002 году.

Тем не менее, на данный момент малый бизнес также пользуются некоторыми налоговыми послаблениями, предоставляемыми действующими налоговыми режимами.

На данный момент самыми распространенными системами налогообложения, которые используют субъекты малого и среднего предпринимательства, являются упрощенная система налогообложения (УСН), единый налог на вмененный доход (ЕНВД), а также патентная система. Наибольшее распространение получили УСН и ЕНВД.

Рассмотрим ряд налоговых послаблений при ЕНВД. Предприниматели, выплачивающие единый налог, освобождаются от уплаты налога на добавленную стоимость, за исключением НДС при ввозе товаров на таможенную территорию РФ. Размер выплачиваемого налога известен заранее, что дает возможность более точного планирования и распределения денежных средств.

Упрощенная система налогообложения также предоставляет ряд налоговых послаблений субъектам малого предпринимательства. Предприятия на УСН освобождаются от уплаты НДС, налога на имущество. Взносы во внебюджетные фонды включаются в расходы, что существенно уменьшает налогооблагаемую базу. Относительно невысокие ставки налога: 6 %, если налогооблагаемой базой являются доходы; 15 % – доходы, уменьшенные на величину расходов, помимо этого возможно снижение процентной ставки с 15 до 5 % по решению региональных властей.

Возникает вопрос целесообразности мер, которые принимает правительство по отношению к малому бизнесу и о том, содействует ли данная мера созданию благоприятного «налогового климата» для развития малого предпринимательства. На примере предприятия рассмотрены изменения, произошедшие за последние двадцать лет. Сравним размер налога, который уплачивали представители малого бизнеса, руководствуясь Федеральным законом от 27.12.1991 № 2116-1 «О налоге на прибыль организаций» и пользуясь прописанной в нем льготой, предусматривающей частичное освобождение от налогов, описанное в данной статье ранее.

Создадим абстрактную модель предприятия, занимающегося производством медицинского оборудования. Рассмотрим, какой размер налога выплачивало предприятие до 2002 г. Расчеты представлены за четыре года, так как в законе предусматривается предоставление льгот в течение 4-х лет (табл. 1).

Таблица 1

Исходные данные и размер налога при льготном налогообложении

Показатели	Сумма, руб.
Доходы за год	10 000 000
Расходы за год	7 000 000
В том числе на заработную плату рабочим	1 200 000
Налоговая база	3 000 000
Начисленный налог (20 %)	600 000
ЕСН (26 %)	312 000
К уплате	912 000
К уплате за 4 года (при выполнении условий)	1 698 000

Расчеты в таблице сделаны исходя из условий, в которых находилось предприятие во время действия данного закона.

Первый год: размер налога – 312 000 руб. (ЕСН), второй год – 312 000 руб., третий год – $600\,000 \times 0,25 + 312\,000 = 462\,000$ руб., четвертый год – $600\,000 \times 0,5 + 312\,000 = 612\,000$ руб. Итого за четыре года – 1 698 000 руб.

Рассчитаем размер налога, при использовании данным предприятием УСН в настоящих условиях; расчеты представлены в табл. 2.

Таблица 2

Исходные данные и размер налога при УСН

Показатели	Сумма, руб.
Доходы за год	10 000 000
Расходы за год	7 000 000
в том числе страховые и больничные пособия	900 000
Налоговая база	3 000 000
Начисленный налог	450 000
Минимальный налог	100 000
Налог к уплате (большая из величин – начисленный или минимальный налог) / за 4 года	450 000 / 1 800 000
Упрощенная система налогообложения с объектом «доходы»	
Налоговая база	10 000 000
Начисленный налог	600 000
Взносы и больничные пособия, принимаемые в уменьшение налога (в уплаченной сумме, но не более 50 % от начисленного налога)	300 000
Налог к уплате / за 4 года	300 000 / 1 200 000

Расчеты показывают, что при использовании УСН с объектом «доходы» размер налога меньше на 498 000 руб., чем при льготном налогообложении. При УСН с объектом «доходы минус расходы» предприятие заплатит на 102 000 руб. больше, чем при льготном налогообложении. Тем не менее, следует отметить, что УСН в современных условиях является более выгодным, так как на пятый год размер налога, при данном налоговом режиме, будет значительно меньше, чем в условиях действия ФЗ № 2116-1 «О налоге на прибыль организаций».

Сравнивая полученный результат, можно сделать вывод о том, что изменения, произошедшие в налоговом законодательстве в отношении малого бизнеса, улучшили условия их работы и дальнейшее развитие.

Вопрос о дальнейших перспективах развития налогового законодательства, в частности, предоставления налоговых льгот малому бизнесу, сейчас обсуждается в правительстве.

В 2014 г. в некоторых регионах Российской Федерации будут запущены пилотные проекты по снижению или полному исключению налогообложения для начинающих и действующих субъектов малого бизнеса. Регионы, принимающие участие в пилотном проекте, будут внесены в список добровольно. К концу 2013 г. заявки подали Новосибирская, Кировская и Ульяновская области.

Субъектам малого предпринимательства будет предоставлены «налоговые каникулы» продолжительностью 24 месяца. По мнению экспертов, именно столько времени необходимо предпринимателям для того, чтобы «встать на ноги», так как большинство ликвидаций выпадает именно на первые два года. Организации, пережившие этот период, чаще всего продолжают работу, уверенно развивая свой бизнес.

Также начинающие предприниматели будут освобождены от выплат во внебюджетные фонды [1].

На основании проведенного исследования основных принципов налогообложения малого предпринимательства в Российской Федерации можно сделать вывод, что изменения, принятые в налоговом законодательстве, имели положительный результат для малого бизнеса. Кроме этого, совершенствование законодательной базы не прекращено, а вновь набирает обороты, что, в конечном итоге, приведет к созданию благоприятного «налогового климата» для малого предпринимательства.

Библиографические ссылки

1. Пилотный проект по предоставлению налоговых льгот малому бизнесу [Электронный ресурс] // Большой портал о малом бизнесе. URL: <http://www.bizguru.ru/node/1546> (дата обращения: 18.04.2014).

2. О налоге на прибыль организаций : федер. закон РФ № 116-1 от 27 декабря 1991 года. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

© Никаноров Р. О., Кауп В. Э., 2014

Е. А. Ополев
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

ОСОБЕННОСТИ СОВРЕМЕННОГО БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ АВТОТРАНСПОРТНЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Рассматриваются вопросы применимости, целесообразности и рациональности использования различных методов учета затрат для автотранспортных предприятий. Приведены отраслевые особенности учета затрат.

Ключевые слова: учет затрат, автотранспортное предприятие, методы учета затрат.

Автомобильный транспорт всегда выступал в качестве одной из важнейших отраслей экономики. И сегодня практически нет ни одного предприятия промышленности, строительства, сельского хозяйства, которые не пользовались бы услугами автотранспорта. Автотранспорт является самым мобильным из всех существующих видов транспорта, поскольку использует развитую сеть автодорог. С его помощью осуществляется повседневная транспортная связь между предприятиями, учреждениями, организациями, а также доставка различных товаров.

Учет затрат на производство является сегодня одним из центральных участков работы бухгалтерии автотранспортного предприятия, так как для данного вида деятельности характерна высокая материалоемкость и трудоемкость. В современной учетной теории и практике существуют различные методы учета затрат. При этом не проработан вопрос о применимости, целесообразности и рациональности использования этих методов для автотранспортных предприятий (далее – АТП), что определяет актуальность рассматриваемой темы.

Содержание учета затрат на производство автотранспортных предприятий можно проследить, проанализировав реализуемые посредством него функции. К основным из них относятся [3]:

- 1) своевременное и правильное отражение фактических затрат по соответствующим статьям;
- 2) предоставление информации для оперативного контроля за использованием производственных ресурсов и соблюдением установленных смет;
- 3) выявление резервов снижения себестоимости продукции, предупреждение непроизводительных расходов и потерь;
- 4) калькулирование себестоимости продукции.

При этом организация учета затрат на производство должна основываться на таких принципах, как [2]:

- неизменность принятой методологии учета затрат и калькулирования себестоимости в течение года;
- полнота отражения в учете всех хозяйственных операций и документальное подтверждение произведенных расходов надлежащим образом оформленными документами;
- правильное отнесение доходов и расходов к отчетным периодам;
- разграничение в учете текущих затрат и капитальных вложений;
- возможность подтвердить производственную направленность затрат, и принадлежность их к деятельности самой организации;

- группировка и отражение затрат по структурным подразделениям, видам продукции, элементам и статьям расходов;
- регламентация состава себестоимости продукции.

Соблюдение этих принципов необходимо для получения полной, достоверной и своевременной информации о себестоимости продукции [1].

Основные виды затрат на автотранспортном предприятии следующие:

- топливо и ГСМ;
- зарплата основного производственного персонала (водителей) и страховые взносы;
- запасные части и материалы;
- амортизация единиц техники и транспорта;
- услуги аренды транспорта и техники;
- затраты на содержание вспомогательных цехов по ремонту и обслуживанию техники;
- затраты на содержание инженерно-технического персонала;
- затраты на содержание административно управленческого персонала;
- налоги и др.

Следует определить основные задачи бухгалтерского финансового учета затрат автотранспортного предприятия [2]:

- своевременное отражение в учете расходов, понесенных организацией;
- корректная классификация затрат в соответствии с принятыми в организации классификаторами статей и элементов затрат, видов деятельности, и другими классификаторами;
- контроль за расходованием материальных, трудовых и прочих ресурсов;
- формирование фактической себестоимости выпускаемой продукции (работ, оказываемых услуг);
- формирование финансовых результатов деятельности организации с разбивкой по видам деятельности, и если необходимо, по подразделениям, видам выпускаемой продукции (работ, оказываемых услуг) и другими, принятыми в организации, объектами учета;
- формирование бухгалтерской и налоговой отчетности, расчет налогов;
- формирование данных, необходимых для оценки продуктивности, прибыльности и других аналогичных показателей эффективности деятельности организации.

Под методом учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции понимают совокупность приемов документирования и отражения производственных затрат, которые обеспечивают исчисление фактической себестоимости продукции, а также отнесения издержек на единицу продукции. Иначе говоря, это совокупность способов аналитического учета затрат на производство по калькуляционным объектам и приемов исчисления калькуляционных единиц.

Существует множество различных методов учета затрат. Их применение обуславливается особенностями производственного процесса, характером производимой продукции, ее составом, способом обработки и рядом других факторов.

Общепринятая классификация методов учета затрат в отечественной практике пока не выработана. Тем не менее, их можно сгруппировать по трем основным признакам [3]:

1. Отношению затрат к технологическому процессу производства (или по объектам учета затрат) следующие методы:

1.1. *Попередельный метод.* Используется в отраслях промышленности с серийным и поточным производством, когда одинаковые изделия проходят в определенной последовательности через все этапы производства. Как правило, это производства, где применяются физико-химические и химические методы переработки сырья, и процесс получения продуктов состоит из нескольких последовательных технологических ста-

дий (отрасли химической, нефтеперерабатывающей, цементной, металлургической, целлюлозно-бумажной, хлопчатобумажной промышленности). В этих случаях объектом калькулирования становится продукт каждого законченного передела, включая и такие переделы, в которых одновременно получают несколько продуктов.

Затраты отражают в текущем учете не по видам продукции, а по переделам (стадиям) производства. Передел – часть технологического процесса (совокупность технологических операций), заканчивающаяся получением готового полуфабриката, который может быть отправлен в следующий передел или реализован на сторону. В результате на выходе из последнего передела имеем не полуфабрикат, а готовый продукт [3].

Для целей учета в АТП данный метод применять нельзя в связи с невозможностью выделения переделов при оказании услуг автотранспорта.

1.2. *Показный метод.* Используется при изготовлении уникального либо выполняемого по специальному заказу изделия. В промышленности он применяется, как правило, на предприятиях с единичным типом организации производства. Наиболее типичны заводы тяжелого машиностроения, а также военно-промышленного комплекса, где преобладают процессы обработки и производится неповторяющаяся или редко повторяющаяся продукция [3].

Все прямые затраты (затраты основных материалов и заработная плата основных производственных рабочих с начислениями на нее) учитывается в соответствии с установленными статьями калькуляции по отдельным производственным заказам. Остальные затраты учитываются по местам их возникновения и включаются в себестоимость отдельных заказов согласно установленной базе (ставке) распределения. Объектом учета затрат и объектом калькулирования является отдельный производственный заказ, фактическая себестоимость которого определяется после его изготовления. При этом под заказом понимается заявка клиента на определенное количество специально созданных или изготовленных изделий [3].

Применять данный метод в АТП возможно только в случае, если весь парк автотранспорта ежемесячно закреплен по отдельным заказам, что бывает очень редко.

1.3. *Попроцессный метод.* Применяется на предприятиях с массовым характером производства одного или нескольких видов продукции, кратким периодом технологического процесса. Важный признак, который наиболее четко указывает на различие по процессному и попередельному методам – отсутствие в попроцессном методе полуфабрикатов законченного производства [3].

Затраты учитывают по статьям калькуляции на весь выпуск продукции. В связи с этим среднюю себестоимость единицы продукции (работ, услуг) определяют делением суммы всех производственных затрат за месяц (в целом по итогу и каждой статье) на количество готовой продукции (выполненных работ, услуг) за этот же период. На первом этапе осуществляется документирование и учет затрат по элементам, затем затраты распределяются по процессам. Далее, определяют общую величину затрат на месяц, далее распределяют затраты в зависимости от характера производства видов продукции. На завершающем этапе определяют себестоимость за месяц по изделиям, работам, услугам.

Последний из приведенных методов более всех отвечает условиям учета затрат в АТП.

2. По полноте включения затрат в себестоимость продукции – разница в подходах к распределению постоянных затрат – отражена в расчете себестоимости методами полных затрат – Absorption Costing – и методом прямых затрат – Direct Costing [3].

2.1. Применение метода *полных затрат* на предприятии транспорта связано с обязательным распределением косвенных расходов по объектам учета, что, в свою очередь, может приводить к некорректному определению итоговой суммы себестоимо-

сти. Кроме этого, в случае, если на предприятии на конец отчетного периода сформировалось незавершенное производство, то оно будет учитываться в бухгалтерском учете в сумме полных затрат, и в себестоимость отчетного периода не включается вплоть до момента, когда объем работ (услуг) подпишет заказчик [3].

2.2. Метод *прямых затрат* требует списывать общехозяйственные затраты в том периоде, когда они были понесены. В незавершенном производстве остаются только прямые и общепроизводственные затраты. Неопределенность возникает в управленческом учете при определении рентабельности работ (услуг) отчетного периода, когда необходимо распределить общепроизводственные и собрать полную сумму расходов по объектам учета.

Оба метода распределения постоянных и косвенных затрат в принципе применимы на автотранспортном предприятии. Решающее значение при выборе имеет возможность перераспределения по объектам учета постоянных и косвенных расходов для целей управленческого анализа. Этому условию отвечает метод прямых затрат (Direct Costing).

3. По оперативности учета и контроля затрат при редко изменяющихся, устоявшихся технологических процессах для расчета себестоимости можно применять Нормативный метод и метод фактической себестоимости [3]:

3.1. *Нормативный метод* калькулирования себестоимости – Standard Costing. В своей основе он содержит нормативные величины затрат рабочего времени, материальных и денежных ресурсов на единицу продукции (работ, услуг). Таким образом, текущий выпуск готовой продукции (выполнение работ, оказание услуг) отражается в учете по плановой (нормативной) себестоимости и отдельно учитываются отклонения от норм, которые показывают, как соблюдаются технология изготовления продукции, нормы расхода сырья, материалов, затрат труда и т. д. Фактическая себестоимость рассчитывается по данным отклонений и нормативной себестоимости.

3.2. *Метод фактической себестоимости* последовательного накопления данных о фактически произведенных издержках без отражения в учете данных о величине их по действующим нормам. Этот метод, как правило, является традиционным и наиболее распространенным на отечественных предприятиях. Учет фактических затрат на производство строится на таких принципах, как полное и документально оформленное отражение первичных затрат на производство в системе счетов бухгалтерского учета; учетная регистрация их в момент возникновения в процессе производства; локализация затрат по видам производств, характеру расхода, местам возникновения, объектам учета и носителям затрат; отнесение фактически произведенных затрат на объекты их учета и калькулирования; сравнение фактических показателей с плановыми. Применение этого метода позволяет, в конечном счете, определить фактическую («историческую») себестоимость [3].

В реальных условиях на автотранспортных предприятиях, когда идет постоянное усовершенствование технологий, когда закупочные цены на материальные ресурсы регулярно изменяются, эффективность использования этого метода зависит от степени автоматизации и согласованности всех служб и подразделений предприятия. Иначе процесс изменения нормативных калькуляций затягивается, что приводит к увеличению отклонений фактической себестоимости от нормативной, что неприемлемо при современных требованиях к управлению производством. Также увеличивается сложность ведения бухгалтерского учета в виду применения дополнительных регистров отклонений.

Основные требования к учету затрат и калькуляции себестоимости задаются технологией производства и объектами производства. Технология производства работ (услуг) определяет точки возникновения затрат (участки, цеха и т. п.), периодичность ока-

зания услуг, выполнения работ (производственный цикл) и прочие важные параметры. Таким образом, технология производства напрямую влияет на порядок группировки и степень детализации статей и элементов затрат в бухгалтерском учете.

При внедрении в бухгалтерский финансовый учет автотранспортного предприятия принятых выше методов необходимо выделить основные требования [2]:

1) выбранный метод учета затрат не должен противоречить требованиям законодательства о бухгалтерском учете;

2) трудоемкость выбранного метода учета для отражения затрат в бухгалтерском учете не должна превышать требований рациональности;

3) выбранный метод учета затрат должен соответствовать технологии производства работ (оказания услуг).

4) формирование результатов в бухгалтерском учете по итогам деятельности в отчетном периоде должно соответствовать минимальным требованиям управленческого учета для оценки эффективности деятельности по выбранным аналитическим разрезам.

5) возможность отражения в единой системе бухгалтерского финансового учета и управленческого учета необходимых управленческих показателей, признаков и характеристик для выбранных объектов учета.

Принимая во внимание вышеприведенные требования, объектом учета затрат и выручки предложено принять единицу техники. Совместное использование попроцессного метода, метода прямых затрат и учета по единицам техники позволит также отражать исходные учетные данные для бухгалтерского финансового и управленческого учета. Это, в свою очередь, обеспечивает единый уровень детализации учета, не выходя при этом за рамки использования общепринятых первичных документов по учету работы транспорта и затрат на его эксплуатацию, таких как путевой лист, ремонтный лист, лимитно-заборная карта и т. п. служебные документы.

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» существенно расширить возможности проведения управленческого анализа на предмет эффективности и рентабельности в соответствии каждой единицы автотранспорта и спецтехники.

Библиографические ссылки

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

2. Рожнова О. В., Гришкина С. Н., Литвиненко М. И. Бухгалтерский учет в автотранспортных организациях : учебник для нач. проф. образования. М. : Академия, 2005. 368 с.

3. Молчанов С. С. Затраты: учет и снижение за 14 дней. Эксперсс курс. 3-е изд., испр. М. : Эксмо, 2011. 544 с.

© Ополев Е. А., 2014

И. А. Рогалева, Е. Б. Попов
Санкт-Петербургский государственный экономический университет,
Россия, Санкт-Петербург

ПРОБЛЕМЫ АВТОМАТИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Освещаются проблемы комплексной автоматизации применительно к получению достоверной и своевременной информации, источником которой является бухгалтерский учет. Рассмотрены возникающие при этом конфликты между разными требованиями к подобным системам.

Ключевые слова: информация, бухгалтерский учет, автоматизация, автоматизированные системы.

Производственно-хозяйственная и финансовая деятельность любого предприятия является объектом отражения бухгалтерского учета и представляет собой сложную, динамичную и управляемую систему.

В соответствии с федеральным законом «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011 г. «бухгалтерский учет – формирование документированной систематизированной информации об объектах и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности» [1]. Таким образом, действующая редакция федерального закона отводит решающую роль бухгалтерского учета в формировании информации и отчетности об экономических объектах.

Информация является основой для принятия управленческих решений, а значит, должна быть достоверной, своевременной и полной. Для получения такой информации необходима автоматизация. Для эффективного управления организацией недостаточно автоматизировать только отдельные функции, нужна комплексная автоматизация всего процесса формирования информации в организации: ее сбора, ввода, хранения, обработки, составления отчетности. Целью получения информации является принятие управленческого решения. Принимает решения менеджер. Здесь не стоит целиком полагаться только на его профессиональную интуицию. Принять правильного решения можно только на основе правильной, своевременной информации. Менеджер, чтобы прийти к какому-либо управленческому решению, должен проанализировать (взвесить) различные варианты решений и их последствия, т. е. смоделировать множество ситуаций. Для этого используют возможности комплексной системы автоматизации управления предприятием.

В настоящее время создание автоматизированных систем управления предприятием невозможно в связи с тем, что известные формальные методы принятия управленческих решений не позволяют учесть все сложнейшие проблемы, возникающие в экономике. При существующем уровне развития систем автоматизации практически полезными являются автоматизированные информационные системы, в которых информационный процесс управления автоматизирован частично с применением специальных методов обработки данных. В автоматизированных информационных системах используют комплекс вычислительных, коммуникационных и других технических средств в целях получения и доставки результатной информации пользователю-специалисту для выполнения возложенных на него функций управления.

В неавтоматизированных информационных системах все операции по обработке информации выполняются самими управленческими работниками без использования технических средств переработки информации. В автоматизированных информационных системах значительная часть рутинных операций информационного процесса

осуществляется специальными методами с помощью технических средств, при минимальном вмешательстве человека. Важнейшим, источником информации является бухгалтерский учет. Автоматизированная информационная система бухгалтерского учета – это система, в которой бухгалтерский учет автоматизирован с использованием комплекса вычислительных, коммуникационных и других технических средств. Целью таких систем является формирование и предоставление информации, необходимой специалистам управленческого и финансового учета.

Рассмотрим классификацию информационных систем бухгалтерского учета (см. таблицу).

Классификация автоматизированных информационных систем бухгалтерского учета

№ п/п	Признак классификации	Виды автоматизированных информационных систем бухгалтерского учета
1	Уровень автоматизации учетных функций	1.1. Автоматизированы отдельные функции бухгалтерского учета 1.2. Частично автоматизированы функции бухгалтерского учета 1.3. Бухгалтерский учет комплексно автоматизирован 1.4. Бухгалтерский учет интегрирован с оперативным 1.5. Бухгалтерский учет интегрирован в рамках корпорации
2	Конфигурация информационной модели учета	2.1. Унифицированная модель 2.2. Специализированные модели
3	Построение программной системы	3.1. На основе единого ядра 3.2. На основе специализированных программных модулей, интегрированных по данным
4	Расширяемость	4.1. Замкнутая функциональность 4.2. Ограниченно развиваемая функциональность 4.3. Полная реконфигурируемость
5	Тиражируемость	5.1. Массовые системы 5.2. Малотиражные системы 5.3. Индивидуальные системы
6	Интегрируемость	6.1. Мини-бухгалтерия 6.2. Интегрированная система бухгалтерского учета 6.3. Инструментальная система 6.4. Бухгалтерский комплекс 6.5. Корпоративный бухгалтерский комплекс 6.6. Индивидуальные системы бухгалтерского учета

1. Признак уровня автоматизации учетных функций показывает перечень учетных задач, решаемых системой. По этому признаку автоматизированные информационные системы бухгалтерского учета классифицируются на следующие виды.

1.1. Системы, автоматизирующие отдельные функции бухгалтерского учета, чаще всего разрабатывались для начального этапа автоматизации учета. К ним относятся системы автоматизации складского учета, труда и заработной платы и др.

1.2. В системах частичной автоматизации бухгалтерского учета реализован сводный стоимостной учет. Они позволяют получить стандартную отчетность на основе бухгалтерских проводок. Однако такие системы не решают задачи учета товарно-материальных ценностей, калькуляции себестоимости, учета основных средств и нематериальных активов.

1.3. Системы, комплексно автоматизирующие бухгалтерский учет, должны решать любые задачи по всем разделам бухгалтерского учета. Однако на практике системы редко решают все задачи бухгалтерского учета. Обычно для конкретного предприятия эти системы приходится дорабатывать. Подобная доработка весьма трудоемка и требует профессиональных знаний и навыков специалистов по вычислительной технике, знающих экономику.

1.4. Системы, в которых бухгалтерский учет интегрирован с оперативным учетом, являются ступенью к программам следующего класса – корпоративным информационным системам управления.

1.5. На технологии комплексного управления бизнесом. Бухгалтерская подсистема является: политики, экологии, производства, образования и др. Эти тенденции влекут за собой появление новых требований к информации, содержащейся в отчетности организаций составляющей общей системы управления.

2. Конфигурация информационной модели учета реализуется в двух моделях учетных данных: унифицированной и специализированной.

В унифицированных моделях вся бухгалтерская информация может представлена в виде единого массива стандартных бухгалтерских записей. Такой подход был предложен еще в 1960-х годах Б. В. Алаховым [3].

В специализированных моделях используются данные в специализированном представлении. Эти модели возникли при создании комплексных систем автоматизации учета и корпоративных информационных систем. Комплексная автоматизация процессов управления организацией требует использования единой базы данных. Такой подход появился в 1970-е годы в связи с созданием АСУ.

3. При построении программной системы используются две основные концепции: на основе единого ядра и на основе специализированных программных модулей, интегрированных по данным.

3.1. Системы, построенные на основе единого программного ядра, разработаны на основе центрального программного модуля, интегрирующего основные функции. Работа этого модуля реализована на унифицированной модели учетной информации. Здесь автоматизирован не только синтетический, но аналитический учет. Взаимодействие между центральным и вспомогательными модулями идет только по вертикали. Вспомогательные модули вызываются центральным модулем.

3.2. Системы, разработанные на основе специализированных программных модулей, интегрированы по данным и состоят из совокупности взаимосвязанных программных модулей. И в такой системе имеется центральный модуль. Он реализует сводный синтетический учет. Иные модули формируются в соответствии с потребностями пользователя. Здесь имеется взаимодействие между модулями, как по вертикали, так и по горизонтали.

4. Расширяемость отражает возможность настройки системы силами пользователей.

4.1. Системы с замкнутой функциональностью дают возможность вносить изменения только самому разработчику.

4.2. Системы с ограниченно развиваемой функциональностью построены таким образом, что могут быть дополнены новыми возможностями без вмешательства разработчика программы.

4.3. Системы, полностью реконфигурируемые, должны предоставлять пользователю неограниченные возможности. Практически такие системы разработать сложно.

5. Критерий тиражируемости позволяет разделить все системы на три основные группы: массовые, малотиражные, индивидуальные системы.

5.1. Массовые системы предназначены для массового распространения. Внедрение таких систем может осуществляться самим пользователем.

5.2. Малотиражные системы создаются для нужд однотипных предприятий и внедряются производителем. Он адаптирует систему к требованиям конкретного пользователя.

5.3. Индивидуальные системы создаются для конкретного предприятия с учетом его специфики. Их внедрение осуществляется разработчиком «под ключ».

6. Признак интегрируемости учитывает одновременно несколько критериев, таких как функциональные возможности и область использования; особенности настройки к условиям пользователя.

6.1. Мини-бухгалтерия предназначена, в основном, для малых предприятий.

6.2. Интегрированная система бухгалтерского учета автоматизирует бухгалтерский учет от первичной обработки документов до получения отчетности. Программы данного класса обычно применяются на малых и средних предприятиях. Интегрированные системы обеспечивают синтетический и аналитический учет.

6.3. Инструментальная система – это интегрированная система со средствами настройки в соответствии с требованиями конкретного предприятия.

6.4. Бухгалтерский комплекс состоит из отдельных модулей, реализующих функции отдельных функций учета. Программы данного класса ориентированы, главным образом, на средние и крупные предприятия.

6.5. Корпоративный бухгалтерский комплекс ориентирован на средние, крупные предприятия и предприятия со сложной организационной структурой, включающей удаленные филиалы.

6.6. Индивидуальные системы бухгалтерского учета создаются применительно к условиям конкретного заказчика.

Развитие общества, экономики и политики приводит к интеграции всех жизненно важных процессов: политики, экологии, производства, образования и др. Эти тенденции влекут за собой появление новых требований к информации, содержащейся в отчетности организаций. Интегрируемость автоматизированных информационных систем бухгалтерского учета как признак классификации таких систем является важнейшей характеристикой.

Информация, представляемая интегрированными системами, создает эффект эмерджентности в системе управления. Другими словами, доступ к достоверной информации в режиме реального времени качественно изменяет эффективность управления. Иначе, руководитель любого уровня получает возможность принимать решения на основе актуальной информации в режиме онлайн.

Преимущества интегрированных автоматизированных информационных систем бухгалтерского учета следующие.

1. Возможность отслеживать текущее состояние дел в любой момент времени, а не только после предоставления руководителю отчетности за прошедший период.

2. Возможность оперативного управления процессом в любой момент времени.

3. Возможность руководителю использовать не только данные синтетического учета, но и аналитического учета в режиме онлайн.

4. Возможность реализации принципа автоматизированной системы управления однократного ввода информации, что резко сокращает количество ошибок и дублирование информации. На каждом этапе ввода информации возможны ошибки: чем большее количество раз вводятся данные, тем больше будет ошибок. Однократный ввод снижает количество ошибок, и исправление ошибки происходит однократно.

5. Реализация параллельного ведения учета в различных стандартах и для разных целей. Используя одни и те же исходные данные, можно получать различные наборы показателей, рассчитываемые по разным методикам. Например, для отечественных инвесторов – в соответствии с российскими стандартами учета и отчетности, для иностранных пользователей – в соответствии с международными стандартами. Или для государственных органов – по правилам составления внешней отчетности, а для внутренних целей – в соответствии с потребностями управленческого учета.

Возможность создавать интегрированные автоматизированные информационные системы бухгалтерского учета появилась только с возникновением компьютерных

сетей. Компьютерная сеть представляет собой систему связи компьютеров или компьютерного оборудования.

Использование компьютерных сетей позволяет организовать обмен данными между автоматизированными рабочими местами, логически объединить данные, физически находящиеся на разных компьютерах пользователей. Таким образом, создается единое информационное пространство корпорации, позволяющее организовать доступ любого работника к необходимой ему информации. При этом возникает проблема разделения в полномочий. Интегрированность системы означает, что каждое рабочее место самостоятельно, а вместе они создают единое целое. Благодаря интегрированной системе руководитель может управлять процессом решения задач и интегрировать результаты работы отдельных работников. Пользователь может оперативно получать необходимую информацию.

Рассмотрим проблемы, возникающие при создании интегрированных автоматизированных информационных систем бухгалтерского учета.

Первая проблема заключается в создании технической инфраструктуры. Техническая оснащенность компьютерной сети включает в себя компьютеры, устройства передачи данных, устройства сопряжения (хабы, концентраторы).

Вторая проблема заключается в приобретении и настройке программных средств. Программное обеспечение состоит из сетевой операционной системы, набора протоколов и собственно интегрированного программного продукта.

Третья проблема состоит в подготовке сотрудников для работы в среде интегрированной автоматизированной информационной системы бухгалтерского учета. Кадровое обеспечение использования автоматизированной компьютерной сети является самой сложной. Сюда входит:

- обучение и подготовка технических специалистов, занятых обслуживанием компьютерной сети;

- обучение и подготовка программистов – системных администраторов, занятых программным обслуживанием сети;

- обучение пользователей компьютерной сети на всех уровнях: счетоводов и бухгалтеров, которые вводят информацию, руководителей разных уровней управления, которые должны уметь использовать возможности представления информации.

Разработчик автоматизированной информационной системы бухгалтерского учета задает вопрос руководителю организации: «Какая Вам необходима информация»? Обычно руководитель отвечает: «Мне нужна вся информация». Если распечатать всю информацию, то получатся тома печатного текста. Руководителю некогда будет их просмотреть.

Менеджер каждого уровня управления должен уметь выделять необходимую информацию для анализа. Для этого каждый управленец должен четко сформулировать, какая информация ему необходима для принятия решения.

Полное решение этой сложной проблемы на сегодня, по-видимому, невозможно. Попробуем разделить поиск информации в автоматизированных информационных системах бухгалтерского учета на два этапа.

Этап 1 – готовые (стандартные) запросы. Например, данные о движении конкретных видов материалов, товаров и т. п.

Этап 2 – универсальные запросы – получение абсолютно любой информации, включая и стандартную. Например, калькуляция продукции, работ, услуг.

Напомним, что самым трудным для пользователя информации является выбор и формулировка запроса. Они зависят от предметной области и ситуации на рынке и уже, поэтому не могут быть формализованы. Менеджер, прежде чем принять решение, должен определить, какие именно факторы в данный момент имеют определяющее значение.

ние (обеспеченность ресурсами: материальными, трудовыми, производственными; цены; спрос т. п.).

Четвертая проблема – это разделение информации между пользователями системы. На разных уровнях управления собирается и используется различная информация. На нижних уровнях используются данные, в основном, аналитического учета. На более высоких уровнях – информация становится все более агрегированной.

Пятая проблема – защита информации в интегрированных корпоративных сетях. Обеспечение безопасности информации. Спрос на специалистов по информационной безопасности в США за последние пять лет рос в 12 раз быстрее, чем на остальные профессии в целом. Наиболее дефицитными профессиями у работодателей в США являются специалисты по информационной безопасности и аналитики по системам безопасности. Почти каждая третья вакансия, размещенная в прошлом году, касалась именно поиска специалиста по защите информации. В США специалистов, занятых безопасностью информации, значительно больше, чем в сельском хозяйстве. Промышленным шпионажем заняты тысячи фирм [2].

С развитием рыночной экономики в России и мы приходим к тому, что промышленный, экономический шпионаж становится обыденностью.

Компьютерные сети очень уязвимы. Перехват информации из компьютерных сетей проще и безопаснее, да еще и дешевле, чем вербовка агентов. При этом стоимость украденной информации весьма велика. Пострадавшие фирмы не называют точных цифр, но экспертные оценки могут доходить до миллиардов долларов.

К сожалению, в России ситуация с безопасностью информации существенно недооценивается. Многие привыкли вести себя так, как если бы информация ничего не стоила. У нас значительно больше открытой информации, чем в США. Предлагаются следующие пути решения данной проблемы:

- отказ от использования операционной системы Windows, как уже сделали Германия и Франция. Там все государственные учреждения используют операционную систему Linux;

- применение национальных систем шифрования информации. Стандартная, свободно продающаяся система шифрования с длиной ключа не более 128 бит заведомо вскрывается американской системой дешифровки. Более того, в США существует закон, запрещающий продавать за границы США системы шифрования с ключом длиной более 128 бит;

- разработка и внедрение отечественных систем аппаратной блокировки доступа к данным;

- создание систем аппаратного разделения доступа в локальные и глобальные сети;

- необходимо проводить работу в каждой организации по разграничению прав доступа к информации, находящейся в компьютерной сети. Это решение принимает руководитель организации с учетом специфики деятельности.

Библиографические ссылки

1. О бухгалтерском учете : федер. закон № 402-ФЗ от 06.12. 06.12.2011 г. М. : Проспект, 2013.

2. Кадровый советник. 20.03.2013 [Электронный ресурс] // Кадровый портал Тульского региона. URL: http://hradvisor71.blogspot.ru/2013/03/blog-post_9595.html (дата обращения: 17.04.2014).

3. Соколов Д. В. Исследование методов информационной интеграции автоматизированных систем бухгалтерского и оперативного учета : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.13 : РГБ ОД, 61:02-8/1861-6. М., 2002. 164 с.

© Рогалева И. А., Попов Е. Б., 2014

А. В. Рядчикова
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА
ЭФФЕКТИВНОСТИ ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
ПРЕДПРИЯТИЯ**
(на примере инновационных технологий производственной деятельности)

Рассмотрены порядок и методика проведения аудита инновационной деятельности с целью получения более полных данных при проведении аудиторской проверки.

Ключевые слова: аудит, инновационная деятельность.

В современном мире каждое предприятие, независимо от организационной формы и масштабов его деятельности, заинтересовано в повышении своей конкурентоспособности. В условиях текущих экономических вызовов, стремительных темпов технологических изменений и ускоренного жизненного цикла продукции не вызывает сомнения следующий факт: повышение конкурентоспособности без использования инноваций невозможно. Термины «инновация», «инновационная деятельность» широко используются в политической, специальной и популярной литературе, но на сегодняшний день не существует определенных критериев и показателей, с помощью которых можно было бы оценить инновационный потенциал предприятия.

По мнению О. П. Мальцевой, цель инновационного аудита – это, во-первых, разработка подходящего набора показателей для более эффективного решения конкретных задач, которые влияют на эффективность инновационной деятельности; во-вторых, – получение количественных и качественных результатов исследований, опросов всех субъектов процессов инновационной деятельности организации; в-третьих, – анализ результатов и выявления приоритетных потребностей компании, ее сильных сторон и резервов [3].

При написании данной статьи была рассмотрена работа К. С. Саенко, в которой описана методика проведения инновационного аудита. Инновационный аудит должен включать три основных аспекта проверки: организационный, технологический и экономический.

Организационный аспект предполагает проверку таким вопросам, как:

- наличие организационно-управленческих основ осуществления инновационной деятельности в рамках конкретного предприятия;
- соответствие системы управления инновационным процессом требованиям, объективно обусловленным сложностью того или иного мероприятия инновационного характера;
- наличие финансово-экономических и технических возможностей осуществления инновационной деятельности на предприятии [2].

Технологический аспект аудиторской проверки предполагает выявить надлежащее выполнение технологических требований к производству конкретного инновационного продукта, соблюдение всех норм технической документации на каждой стадии его изготовления.

Экономический аспект подразумевает учетную сторону отражения инновационного процесса. Здесь целесообразно выделить два направления, которым аудитор должен уделять первостепенное значение:

- проверка затрат, относящихся к инновационной деятельности предприятия;
- проверка источников финансирования инновационного процесса [4].

Экономический аспект инновационного аудита, рассматриваемый в настоящем исследовании, одинаково волнует как кредиторов, когда аудитор должен подтвердить целевое использование заемных средств, так и налоговые органы (аудит прибыли как объект налогообложения с позиции объективности применения налоговых льгот).

К видам работ, включаемых в План аудиторской проверки инновационной деятельности, можно отнести аудит затрат по мероприятиям научно-технического прогресса (НТП) (инновационных затрат), аудит источников финансирования издержек НТП (инновационных затрат), определение эффекта от внедрения инновационных мероприятий и т. д. [4].

Стадия «Подготовка и составление программы инновационного аудита» предполагает развитие и конкретизацию общего плана и представляет собой детализированный перечень аудиторских процедур, необходимых для практической реализации Плана аудита (см. таблицу).

Раскрытие плана аудиторской проверки по разделам аудита [4]

Планируемые виды работ	Перечень аудиторских процедур по разделам аудита	Приемы контроля
Аудит затрат по мероприятиям НТП (инновационных затрат)	Проверка правильности оформления первичных расходных документов на материалы; проверка соответствия итогов накопительных ведомостей журналам-ордерам (машинограммам); проверка остатков материальных ресурсов по данным бухгалтерского баланса и оборотно-сальдовой ведомости; проверка правильности расчета отклонений в стоимости материалов за расчетный период; подтверждение правильности (обоснованности) начисления заработной платы и т. д.	Проверка арифметических расчетов; формальная проверка; логическая проверка; нормативная проверка; взаимный контроль; подтверждение
Аудит источников финансирования затрат на НТП (инновационных затрат)	Проверка правильности отнесения материальных затрат за счет соответствующего фонда (источника) прибыли и др.; проверка правильности списания трудовых затрат за счет соответствующего источника; проверка остатков и оборотов машинограммы по расходу прибыли (источников) с данными оборотно-сальдовой ведомости и журналами-ордерами (машинограммами) и т. д.	Проверка арифметических расчетов; формальная проверка; логическая проверка; взаимный контроль; подтверждение
Оценка эффективности мероприятий НТП (инновационных мероприятий)	Определение эффективности мероприятий по внедрению новой техники; определение эффективности по мероприятиям освоения новых видов продукции	Аналитические процедуры

Оценка эффективности мероприятий НТП (инновационный предприятий) проводится у автора согласно аналитическим процедурам, путем которых осуществляются действия вычислительного характера, используя данные по совершенствованной и предшествующей ей продукции (рис. 1).

Таким образом, автор делает выводы об эффективности инновационных мероприятий при проведении аудита эффективности на предприятии, при проведении оценки эффективности внедрения новой техники на предприятии. Для усовершенствования данной методики предлагается включить в приемы контроля расчет некоторых показателей эффективности.

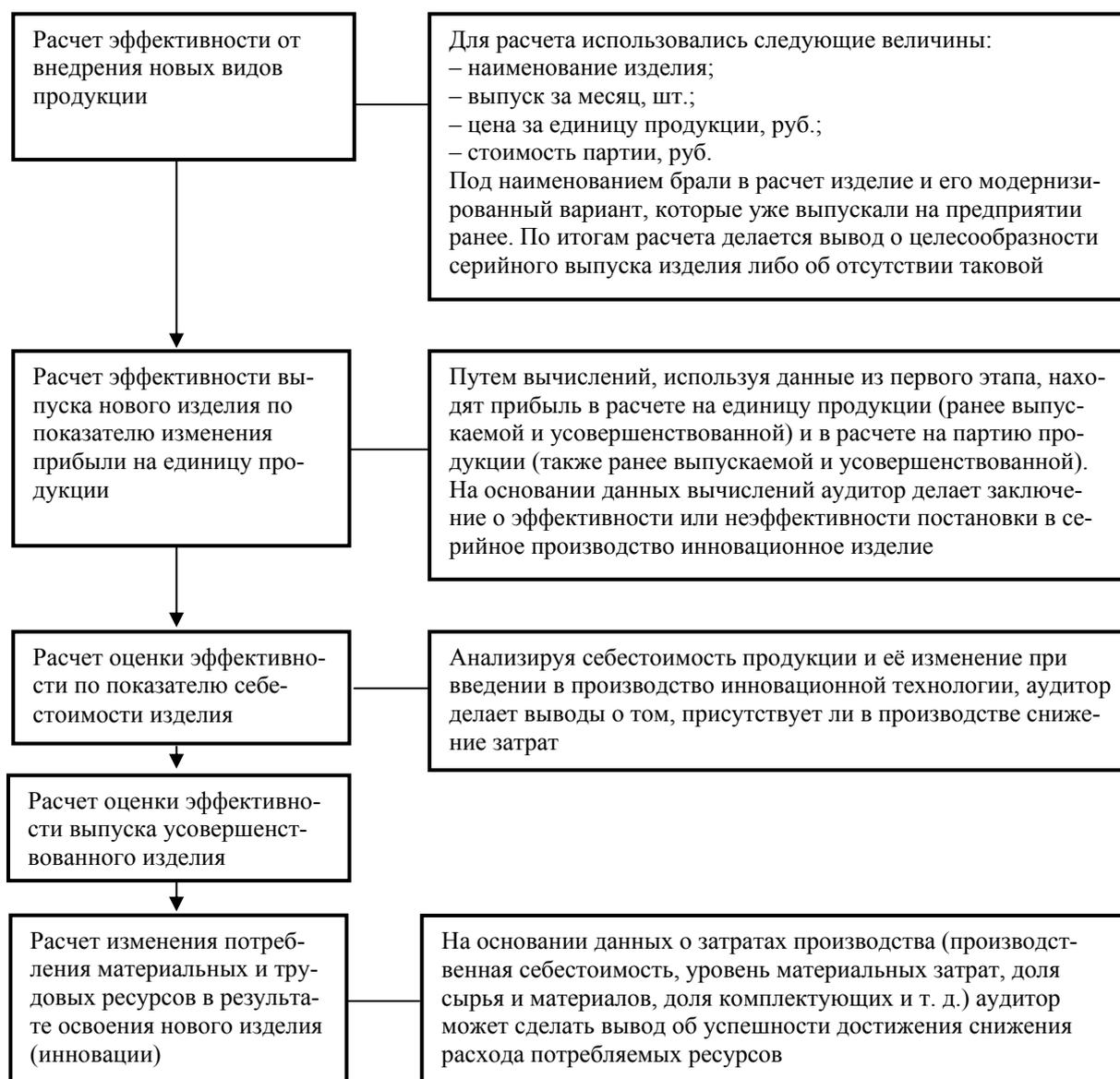


Рис. 1. Этапы проведения аналитических процедур по методике К. С. Саенко [3]

Годовой экономический эффект от применения новых технологий производства однотипной продукции рассчитывается с помощью зависимости

$$\mathcal{E}_r^{mn} = (Z_{\text{пр1}} - Z_{\text{пр2}}) \cdot V_2, \quad (1)$$

где $Z_{\text{пр1(2)}}$ – сумма годовых приведенных затрат, приходящаяся на единицу продукции, производимую с помощью базового и нового варианта технологии соответственно, д. е.; V_2 – средний годовой объем производства продукции с помощью новой технологии в анализируемом периоде, нат. ед. [1];
здесь

$$Z_{\text{пр1(2)}} = \frac{I_{\text{тек1(2)}} + K_{\text{пр1(2)}} \cdot K_{\text{в1(2)}}}{V_{1(2)}}, \quad (2)$$

где $I_{\text{тек1(2)}}$ – годовая сумма текущих издержек, приходящаяся на единицу продукции, производимой с помощью базового и нового варианта технологии соответственно, д. е.; $K_{\text{пр1(2)}}$ – коэффициент приведения долгосрочных затрат для базового и нового варианта

технологии соответственно, б/р; $K_{в1(2)}$ – общая величина капитальных вложений в освоение базового и нового варианта технологии соответственно, д. е.; $V_{1(2)}$ – средний годовой объем производства продукции с помощью базового и нового варианта технологии соответственно, нат. ед. [1];

здесь

$$K_{пр1(2)} = \frac{1}{T_{ал(2)}}, \quad (3)$$

где $T_{ал(2)}$ – период полной амортизации объектов капиталовложений по базовому и новому вариантам технологии, определяемый принятой в отношении этих объектов амортизационной политикой, годы [2].

Годовой экономический эффект от внедрения в производство новых средств труда долговременного применения (машины, оборудование, приборы и т. п.) с улучшенными эксплуатационными характеристиками без изменения в номенклатуре выпускаемой продукции:

$$\mathcal{E}_r^{cm} = \left[(Z_{пр1} \cdot K_{рп} \cdot K_{сc} - Z_{пр2}) + \mathcal{E}_{си} \right] \cdot V_2, \quad (4)$$

где $Z_{пр1(2)}$ – сумма основных годовых приведенных затрат, приходящаяся на единицу продукции, производимую с помощью базового и нового варианта техники соответственно, д. е.; $K_{рп}$ – коэффициент, учитывающий рост удельной производительности нового варианта техники по сравнению с базовым, б/р; $K_{сc}$ – коэффициент, учитывающий изменение сроков полезной службы нового варианта техники по сравнению с базовым, б/р; $\mathcal{E}_{си}$ – величина удельной годовой экономии на сопутствующих производственных издержках, возникающей при замене базового варианта техники новым, д. е.; V_2 – средний годовой объем производства продукции с помощью новой техники в анализируемом периоде, нат. ед. [1];

здесь

$$K_{рп} = \frac{\Pi_{y1}}{\Pi_{y2}}, \quad (5)$$

где $\Pi_{y1(2)}$ – величина удельной производительности базового и нового варианта техники в единицу времени, нат. ед.;

$$K_{сc} = \frac{T_{ал1}}{T_{ал2}}, \quad (6)$$

где $T_{ал(2)}$ – период полной амортизации объектов капиталовложений по базовому и новому вариантам техники, определяемый принятой в отношении этих объектов амортизационной политикой, годы;

$$\mathcal{E}_{си} = \left(\frac{I_{тек1}^c + K_{пр1} \cdot K_{в1}^c}{V_1} \right) - \left(\frac{I_{тек2}^c + K_{пр2} \cdot K_{в2}^c}{V_2} \right), \quad (7)$$

где $I_{тек1(2)}^c$ – годовая сумма сопутствующих текущих издержек, связанных с использованием базового и нового варианта техники соответственно, д. е.; $K_{пр1(2)}$ – коэффициент приведения долгосрочных затрат для базового и нового варианта технологии соответственно, б/р; $K_{в1(2)}^c$ – общая величина сопутствующих капитальных вложений для базового и нового варианта технологии соответственно, д. е.; $V_{1(2)}$ – средний годовой объем производства продукции с помощью базового и нового варианта техники соответственно, нат. ед. [1].

Годовой экономический эффект от использования в производстве новых более экономичных предметов труда (сырья, материалов, комплектующих и т. д.) без изменения в номенклатуре выпускаемой продукции рассчитывается по формуле

$$\mathcal{E}_{\Gamma}^{mn} = \left[(Y_{p1} \cdot C_{уд2} \cdot Y_{p2} \cdot C_{уд1}) + \mathcal{E}_{си} \right] \cdot V_2, \quad (8)$$

где $Y_{p1(2)}$ – удельный расход предметов труда базового и нового типов при производстве единицы продукции, нат. ед.; $C_{уд1(2)}$ – удельная стоимость единицы базового и нового предметов труда, д. е.; $\mathcal{E}_{си}$ – величина удельной годовой экономии на сопутствующих производственных издержках, возникающей при замене базовых предметов труда новыми, д. е.; V_2 – средний годовой объем производства продукции на основе нового типа предметов труда в анализируемом периоде, нат. ед. [1].

Общий годовой экономический эффект от использования результатов технико-технологической инновации в нескольких сферах деятельности определяется по выражению

$$\mathcal{E}_{\Gamma}^{общ} = \sum_{i=1}^n \mathcal{E}_{\Gamma}^i, \quad (9)$$

где \mathcal{E}_{Γ}^i – годовой экономический эффект, возникающий в результате применения технико-технологической инновации в i -й сфере деятельности предприятия, д. е.; n – общее число сфер деятельности предприятия, в которых использованы результаты рассматриваемой технико-технологической инновации, ед. [1].



Рис. 2. Методика аудита эффективности применения инновационных технологий в производстве

Обобщая два метода определения эффективности инноваций на предприятии от внедрения технологий для производства нового вида продукции, была предложена доработанная методика проведения аудита применения инновационных технологий в производстве, представленная на рис. 2.

Таким образом, можно сделать выводы, что не всегда путем проведения аналитических процедур по результатам вычислений оценок эффективности реально оценить тот или иной эффект от внедрения инноваций на предприятии. Проблема достоверности результатов внедрения новшества – одна из самых острых на сегодняшний день при проведении аудита эффективности инновационного предприятия. В нашем случае – это внедрение новой продукции с помощью освоения новой техники. Доработав методику К. С. Саенко внедрением расчета показателей годовой эффективности применения новых технологий производства однотипной продукции; внедрения в производство новых средств труда долговременного применения (машины, оборудование, приборы и т. п.) с улучшенными эксплуатационными характеристиками без изменения в номенклатуре выпускаемой продукции и эффективности использования в производстве новых более экономичных предметов труда (сырья, материалов, комплектующих и т. д.) без изменения в номенклатуре, можно рассмотреть итоги внедрения инновации с различных сторон, охватывая все аспекты производственной деятельности. Предложенная методика проведения аудита эффективности позволит получить полные и достоверные данные о работе инновационного предприятия.

Библиографические ссылки

1. Бортник И. М., Золоторев А. П., Киселев В. Н., Коцюбинский В. А, Сорокина А. В. Инструменты анализа инновационной деятельности малого предпринимательства в России [Электронный ресурс]. URL: http://www.iep.ru/files/text/nauchnie_jurnali/innovations_3-2013.pdf (дата обращения: 19.02.2014).
2. Интеллектуальная деятельность, ее учет и оценка. Точка роста [Электронный ресурс]. URL: <http://tochka-rosta.pro/Novosti/intellektual-naya-deyatel-nost-ee-uchet-i-otsenka.html> (дата обращения: 12.03.2014).
3. Мыльцева О. П. Оценка эффективности инноваций на предприятии [Электронный ресурс]. URL: <http://www.creativeconomy.ru/articles/12647> (дата обращения: 27.02.2014).
4. Саенко К. С. Инновационный аудит в системе информационного мониторинга хозяйственной деятельности [Электронный ресурс]. URL: <http://auditfin.com/fin/2009/6/Saenko/Saenko%20.pdf> (дата обращения: 23.02.2014).

© Рядчикова А. В., 2014

Ю. Ю. Смольникова
Санкт-Петербургский государственный экономический университет,
Россия, Санкт-Петербург

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ЭКОЛОГИЧЕСКИХ ЗАТРАТ КОМПАНИЙ

Раскрываются проблемы, связанные с определением сущности экологических затрат компании, их классификацией и отражением в бухгалтерском финансовом учете предприятий.

Ключевые слова: бухгалтерский экологический учет, затраты на природоохранную деятельность, текущие затраты, капитальные затраты.

В настоящее время не существует целостной научной теории отражения экологических затрат в учетно-аналитическом процессе. В России не разработан специальный стандарт по бухгалтерскому учету, который бы регулировал учет затрат на природоохранные мероприятия. Нет подобного документа и в международной практике. Область экологического учета является неисчерпаемым источником дискуссионных вопросов и проблем.

В данной статье мы сделали попытку рассмотреть и обобщить проблемы, связанные с определением сущности экологических затрат предприятий, их классификацией и отражением этих затрат в бухгалтерском финансовом учете.

Первой проблемой, возникающей в данной области, является терминологическая проблема. Исследование многочисленных работ российских и зарубежных ученых выявило, что авторы используют различные термины для обозначения возникающих у предприятия в процессе природопользовательской деятельности затрат. Так, Л. З. Шнейдеман, С. М. Шапигузов, Э. К. Муруева и другие используют термин «экологические затраты». Л. В. Сотникова, К. С. Саенко и др. оперируют термином «затраты на природоохранные мероприятия», или «природоохранные затраты». Встречаются также такие термины, как «затраты на охрану окружающей среды» (А. Н. Брылев), «расходы на охрану природы» (Т. А. Демина), «затраты на экологическую безопасность» (Ю. А. Пантелеева).

По нашему мнению, необходимо разграничить термины «экологические затраты» и «затраты на природоохранную деятельность». Так, компания может не осуществлять природоохранные мероприятия, но при этом платить штрафные санкции и налоги, связанные с негативным воздействием на окружающую среду. Таким образом, по нашему мнению, *затраты на природоохранную деятельность, или природоохранные затраты* – это расходы, направленные на уменьшение всех видов негативного воздействия предприятия на окружающую среду, а также на устранение последствий такого негативного воздействия. Под *экологическими затратами* следует понимать природоохранные затраты, а также расходы, связанные с возмещением нанесенного предприятием ущерба, в том числе штрафные санкции и платежи за загрязнение окружающей среды. Следовательно, понятие «экологические затраты» шире, чем понятие «природоохранные затраты». Эту точку зрения подтверждают и другие авторы, например, Л. А. Насакина: «В природоохранные затраты не должны включаться суммы платежей за потребляемые природные ресурсы, суммы платежей за допустимые выбросы (сбросы) и штрафные санкции за сверхдопустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ, размещение отходов в окружающую природную среду» [7, с. 58]. Это обусловлено тем, что экологические платежи возникают вне связи с природоохранными мероприятиями. Они

являются, прежде всего, стимулирующим фактором экономного природопользования и бережного отношения к окружающей среде.

Другой важной проблемой, связанной с классификацией и учетом затрат, является отсутствие единого понимания содержания экологических затрат и объектов их учета. По мнению Э. К. Муруевой, «у специалистов... отсутствует единый методологический подход к понятию „природоохранные затраты“, в результате чего немалая часть таких затрат не учитывается как природоохранная» [1, с. 97].

Так, сама Э. К. Муруева утверждает, что «природоохранные затраты представляют собой выраженную в стоимостной форме совокупность всех видов ресурсов, необходимых для осуществления природоохранной деятельности» [1, с. 97]. Таким образом, объектом учета выступают *затраченные на природоохранные мероприятия ресурсы*. Такой же точки зрения придерживаются многие другие ученые (Ю. А. Пантелеева, Л. А. Насакина, А. Н. Брылев и др.).

Однако в зарубежных работах по экологическому менеджменту существует иная трактовка экологических затрат: экологические затраты включают как внутренние, так и внешние затраты, в том числе понесенные обществом. Таким образом, в зарубежных публикациях объектом учета предлагается считать не только природоохранные затраты компаний, но и затраты общества, понесенные в связи с нанесением ущерба окружающей среде и ее защитой.

С точки зрения российского законодательства, целью бухгалтерского экологического учета является предоставление пользователю объективной информации о затратах на экологическую безопасность [2].

Министерство финансов России рекомендует предприятиям при раскрытии информации об экологической деятельности применять п. 39 ПБУ 4/99, согласно которому компании могут отражать в бухгалтерской отчетности сведения о проводимых и планируемых мероприятиях в области охраны окружающей среды, текущих расходах на охрану окружающей среды, данные об экологических платежах и др. [3].

Дополнительно в письме Минфина № ПЗ-7/2011 «О бухгалтерском учете, формировании и раскрытии в бухгалтерской отчетности информации об экологической деятельности организации» уточнено, какая информация об экологической деятельности компаний должна раскрываться в отчетности. Согласно этому письму затраты на природоохранную деятельность компании, раскрываемые в отчетности, делятся на текущие расходы и капитальные вложения [2].

К капитальным вложениям относятся затраты, связанные с приобретением (созданием) основных средств и нематериальных активов, используемых для обеспечения экологической безопасности, а также расходы на модернизацию действующих основных средств, произведенные с целью повышению их экологической безопасности.

К текущим расходам, связанным с природоохранной деятельностью организации, относятся расходы:

- на содержание, эксплуатацию и ремонт объектов основных средств, связанных с природоохранной деятельностью;
- материалы, топливо и энергию, используемые при эксплуатации таких объектов;
- содержание персонала, обслуживающего данные объекты;
- рентные (лизинговые) платежи, платежи по страхованию, касающиеся природоохранного оборудования и сооружений;
- сбор, захоронение, переработку, уничтожение, размещение отходов производства и потребления собственными силами;
- организацию контроля за вредным воздействием на окружающую среду, научно-технические исследования, управление природоохранной деятельностью предприятия;

- проведение текущих мероприятий по сохранению и восстановлению качества окружающей среды, нарушенной в результате ранее осуществленной хозяйственной деятельности;
- обязательное страхование гражданской ответственности организации, эксплуатирующей опасный производственный объект;
- осуществление платы за негативное воздействие на окружающую среду;
- прочие текущие мероприятия по снижению вредного воздействия на окружающую среду и предотвращению изменения климата [4].

Разделение природоохранных затрат на текущие затраты и затраты капитального характера поддерживает большинство авторов научных публикаций в области экологического учета (В. И. Мосягин, А. Н. Брылев, К. С. Саенко, Э. К. Муруева и др.). Дискутируемым вопросом является номенклатура этих затрат, а также состав статей, которые предлагается включать в калькуляции себестоимости продукции (работ, услуг).

Кроме предложенной классификации затрат, в научной литературе экологические затраты в бухгалтерском учете предлагается подразделять:

- по экономическим элементам (Н. Н. Крупина);
- местам возникновения затрат и центрам ответственности (В. И. Чиж, А. А. Мункуев и др.);
- сферам (объектам) охраны окружающей среды (В. И. Мосягин, А. Н. Брылев и др.);
- источникам финансирования (возмещения) затрат (Э. К. Муруева, А. Д. Думнов, К. С. Саенко и др.);
- целевому назначению и т. д.

Многообразие предлагаемых учеными классификационных признаков, однако, не дает ясного понимания состава затрат на природоохранную деятельность. Кроме того, в научных работах авторы, опираясь на разработанные классификации, предлагают взаимоисключающие способы отражения экологических затрат в учетно-аналитическом процессе. Возникает насущная необходимость разработки единой классификации экологических затрат и закрепление ее в нормативно-законодательной базе. Только на основе единой, научно обоснованной классификации экологических затрат можно будет разрабатывать меры по совершенствованию их учета.

Отражение экологических затрат на счетах бухгалтерского учета

Объект учета	Предложение по отражению на счетах бухгалтерского учета	Автор
Текущие экологические затраты	На отдельном синтетическом счете	Муруева Э. К., Пантелеева Ю. А., Бескровный Д. В., Насакина Л. А. и др.
	На отдельных субсчетах, открываемых к существующим синтетическим счетам	Белоусов А. И., Рубанова Н. Н.
	С выделением отдельных статей затрат на существующих синтетических счетах и субсчетах	Еремеева О. С., Сотникова Л. В., Латыпова О. В., Палий В. Ф., Палий В. В.
Капитальные экологические затраты	На отдельных субсчетах, открываемых к существующим синтетическим счетам	Муруева Э. К., Пантелеева Ю. А., Бескровный Д. В., Насакина Л. А. и др.
	С выделением отдельных статей затрат на существующих синтетических счетах и субсчетах	Белоусов А. И.

Важной проблемой отражения экологических затрат в учетно-аналитическом процессе является вуалирование их в учете и отчетности. Текущие расходы и расходы на содержание и эксплуатацию объектов, связанных с экологической деятельностью,

согласно ПБУ 10/99, подлежат включению в соответствующие статьи расходов по обычным видам деятельности. Учет таких затрат на разных предприятиях осуществляется с использованием счетов «Основное производство», «Общепроизводственные расходы», «Общехозяйственные расходы», что не позволяет определить величину и состав затрат по отдельным направлениям природоохранной деятельности.

Между тем, не подлежит сомнению, что для целей управления необходимо выделять природоохранные затраты из состава других текущих расходов и капитальных вложений. Проанализировав научные работы в области экологического учета, мы выделили несколько точек зрения на проблему отражения экологических затрат на счетах бухгалтерского учета, представленные в таблице (с. 105).

Таким образом, многие авторы научных работ предлагают выделять природоохранные затраты на отдельные счета бухгалтерского учета.

По нашему мнению, вопрос классификации экологических затрат тесно связан с методологией учета этих затрат. Разработка единой, научно обоснованной классификации экологических затрат будет способствовать повышению степени достоверности их учета и контроля. В свою очередь, достоверный учет экологических затрат обеспечит менеджмент предприятия информацией, необходимой для эффективного управления природоохранной деятельностью.

Библиографические ссылки

1. Муруева Э. К. Экологические аспекты бухгалтерского учета: на примере лесного сектора экономики: дис. ... канд. экон. наук. СПб., 2007. 290 с.
2. О бухгалтерском учете, формировании и раскрытии в бухгалтерской отчетности информации об экологической деятельности организации [Электронный ресурс] : Письмо Минфина № ПЗ-7/2011. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант-Плюс».
3. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» [Электронный ресурс] : Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н (ПБУ 4/99). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Бухгалтерская отчетность как информационная база управления социально-экономическими системами : монография / Каморджанова Н. А. [и др.]. ; под общ. ред. Н. А. Каморджановой. СПб. : СПбГИЭУ, 2012. 500 с.
5. Пантелеева Ю. А. Учетно-аналитическое обеспечение контроля затрат на экологическую безопасность : автореф. дис. ... канд. экон. наук. Самара, 2011. 23 с.
6. Бескровный Д. В. Учет затрат на экологически безопасное производство льна: автореф. дис. ... канд. экон. наук. СПб. : Пушкин, 1999. 19 с.
7. Насакина Л. А. Особенности бухгалтерского учета затрат на природоохранную деятельность на предприятиях химической промышленности : дис. ... канд. экон. наук. Москва, 1999. 176 с.

© Смольникова Ю. Ю., 2014

О. Н. Ткаченко, М. В. Полубелова
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ВУЗЕ

Обосновывается необходимость управленческого учета в высших учебных заведениях, раскрываются основные принципы, функции и управленческого учета.

Ключевые слова: образование, высшее учебное заведение, управленческий учет.

Образование – одна из важнейших подсистем социальной сферы государства, обеспечивающая систематизированность знаний, умений и навыков в целях их эффективного использования в профессиональности.

Последние 20 лет образование в России, оставаясь в условиях государственного регулирования, стало постепенно приспосабливаться к рыночной среде. Успешное существование и развитие высших учебных заведений в условиях рыночной экономики предполагает соблюдение ряда социально-экономических условий, в частности, создание гибкой, адаптивной и эффективной системы управления вузом [8].

Для эффективного управления необходимо разработать систему внутренней оценки экономической деятельности в плане управления затратами, аналитической деятельности и прогнозирования дальнейшего развития высших учебных заведений. Необходима также экономическая обоснованность принимаемых решений и умение контролировать их последствия, т. е. необходимо вводить правильно построенный управленческий учет не только для вуза в целом, но и для всех подразделений вуза [7].

Главным аргументом необходимости управленческого учета выступает экономическая среда, которая способствует к совершенно иным условиям деятельности вузов. У вузов появилась (в соответствии с законодательством) относительная свобода принятия решений по следующим позициям:

- выбору партнеров по образовательной и иной деятельности;
- ценообразованию образовательных и иных услуг;
- распределению ресурсов и доходов за счет внебюджетных источников и др.

Руководителям вузов приходится в настоящее время принимать управленческие решения по самым разнообразным вопросам деятельности вузов, при этом нести риск и ответственность за целесообразность, и оправданность каждого решения в условиях усиливающейся конкурентной борьбы на рынке образовательных услуг. В этой связи резко возрастает потребность в информационной поддержке принимаемых управленческих решений.

Таким образом, концепция управленческого учета в вузе должна формироваться на основе принципов, цели, функций и задач. Однозначного подхода к определению принципов управленческого учета нет, принципы, выделяемые различными авторами, представлены в табл. 1.

Целью управленческого учета вуза является обеспечение информационной поддержки обоснования управленческих решений, направленных на повышение качества образования. Для достижения этой цели, необходимо решить ряд задач (табл. 2).

Таким образом, можно сделать вывод, что однозначной трактовки принципов и задач управленческого учета в настоящее время нет. Но на наш взгляд основными принципами управленческого учета вуза, т. е. базовыми положениями, которые предопределяют его функции и задачи, являются релевантность, ответственность, достоверность.

Таблица 1

Принципы управленческого учета

Автор	Принципы
Соколов Я. В.	<p>Принцип эффективности.</p> <p>Принцип «разные затраты – для разных целей».</p> <p>Принцип ответственности.</p> <p>Принцип управляемости (подконтрольности).</p> <p>Принцип достоверности.</p> <p>Принцип взаимозависимости.</p> <p>Принцип релевантности информации [8]</p>
Ивашкевич В. Б.	<p>Удовлетворение информационных потребностей управления.</p> <p>Решение задач внутрифирменного менеджмента различного уровня прав и ответственности [3]</p>
Иванов В. В.	<p>Структуризация финансово-хозяйственной деятельности.</p> <p>Постоянное определение и оценка прогнозируемых, планируемых и фактических показателей деятельности.</p> <p>Обязательная регламентация бизнес-процессов и операционного учета.</p> <p>Комплексность и аналитичность целевых критериев управленческого учета и характеризующих их оценочных показателей [2]</p>

Таблица 2

Задачи управленческого учета

Автор	Задачи
Соколов В. Я.	<p>Обеспечение информацией для контроля за соблюдением целесообразности хозяйственных операций, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами.</p> <p>Предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости [8]</p>
Вахрушина М. А.	<p>Формирование достоверной и полной информации о внутрихозяйственных процессах и результатах деятельности и предоставление этой информации руководству предприятия путем составления внутренней управленческой отчетности.</p> <p>Планирование и контроль экономической эффективности деятельности предприятия и его центров ответственности.</p> <p>Исчисление фактической себестоимости продукции (работ, услуг) и определение отклонений от установленных норм, стандартов, смет.</p> <p>Анализ отклонений от запланированных результатов и выявление причин отклонений.</p> <p>Обеспечение контроля за наличием и движением имущества, материальных, денежных и трудовых ресурсов.</p> <p>Формирование информационной базы для принятия решений.</p> <p>Выявление резервов повышения эффективности деятельности предприятия [1]</p>
Кондраков Н. П.	<p>Учет наличия и движения материальных, финансовых и трудовых ресурсов и предоставление информации по ним менеджерам.</p> <p>Учет затрат и доходов и отклонений по ним от установленных норм, стандартов и смет по организации в целом, структурным подразделениям, центрам ответственности, группам изделий, технологическим решениям и другим позициям.</p> <p>Исчисление различных показателей фактической себестоимости продукции (работ, услуг) и отклонений их от нормативных и плановых показателей (полной производственной себестоимости, неполной производственной себестоимости, полной себестоимости реализованной продукции, себестоимости реализованной продукции по зонам реализации и т. п.).</p> <p>Определение финансовых результатов деятельности отдельных структурных подразделений по центрам ответственности, новым технологическим решениям, реализованным изделиям, выполненным работам и услугам и другим позициям.</p> <p>Контроль и анализ финансово-хозяйственной деятельности организации, ее структурных подразделений и других центров ответственности</p>

Автор	Задачи
	<p>Планирование финансово-хозяйственной деятельности организации в целом, ее структурных подразделений и других центров ответственности.</p> <p>Прогнозирование и оценка прогноза (предоставление заключения о воздействии ожидаемых в будущем событий на основе анализа прошлых событий и их количественная оценка для целей планирования).</p> <p>Составление управленческой отчетности и представление ее управленческому персоналу и специалистам для управления производством и принятия решений на перспективу [4]</p>
Иванов В. В.	<p>Учет воздействующих на деятельность организации характеристик внешних условий для выбора, осуществления и оценки эффективности корпоративной стратегии.</p> <p>Применение в прогнозировании, планировании, учете и анализе системы качественных и количественных оценочных критериев финансово-хозяйственной деятельности, в том числе отражающих качество, производительность, потребительскую полезность товаров, лояльность сотрудников и др.</p> <p>Всестороннее обоснование процессов принятия и контроля реализации управленческих решений на всех уровнях организационно-функциональной структуры компании.</p> <p>Мониторинг и оценка внутренних производственных и управленческих процессов, своевременная разработка и внедрение изменений в их функционирование для повышения их результативности и гибкости и, следовательно, роста конкурентоспособности всего предприятия [2]</p>

Принцип релевантности предполагает своевременное предоставление в четкой и понятной форме информации, способной удовлетворить критерии пригодности для принятия управленческих решений, направленных как на поддержание приемлемого уровня качества образования, так и на его повышение.

При этом критериями пригодности выступают прежде всего прогнозная ценность (способность информации служить основой для достаточно надежного определения дальнейших перспектив работы вуза) и ценность в системе обратной связи (ценность информации с точки зрения подтверждения или корректировки ранее сделанных прогнозов) [9].

Принцип ответственности предполагает определение операций (показателей), на которые могут воздействовать менеджеры, и мониторинг результатов их деятельности для регулярного уточнения степени ответственности.

Принцип достоверности предполагает, что информация управленческого учета вызывает доверие у лиц, принимающих управленческие решения, и зависит от источника, полноты и доступности.

К основным задачам управленческого учета в вузе следует отнести следующие:

- децентрализацию управления вуза и создание в результате центров ответственности;
- вовлечение в процесс обеспечения качества образования всего персонала вуза в соответствии с принципами всеобщего управления качеством;
- контроль за качеством исполнения номинальных (требуемых) функций всех центров ответственности [9].

Рассматривая функции управленческого учета, авторы выделяют следующие функции, представленные в табл. 3.

К функциям управленческого учета, определяемым его целями и задачами, можно отнести следующие:

- осуществление контроля над величиной затрат на всех уровнях управления;
- планирование затрат по каждому подразделению в отдельности и по предприятию в целом;

- оценка работы отдельных ЦФО и их руководителей;
- формирование в учете более точной информации о затратах отдельных подразделений при помощи распределения косвенных затрат по ЦФО.

Таблица 3

Функции управленческого учета

Автор	Функции
Николаева С. А.	Координация целей и планов подразделений и предприятия в целом. Организация работы по созданию и ведению системы управленческого учета. Бесперебойное осуществление процессов планирования и контроля экономических результатов деятельности предприятия. Обеспечение прозрачности в отношении затрат и результатов по предприятию в целом, а также по отдельным подразделениям и продуктам. Создание методической и инструментальной базы по управлению рентабельностью и ликвидностью предприятия. Разработка материалов для принятия управленческих решений и представление их руководству предприятия. Консультирование руководителей по вопросам выбора наиболее эффективных вариантов действий, помощь в управлении затратами и результатами
Лысенко Д. В.	Разработка и поддержание: <ul style="list-style-type: none"> – учетной политики и должностных инструкций; – эффективной программы учета; – записей хозяйственных операций, сделанных в соответствии с требованиями налогового законодательства, прочих нормативных актов и требований регулирующих органов, а также независимых аудиторов
Палий В. Ф.	Планирование. Организация. Учет и контроль. Компенсации и поощрения. Самооценка и оценка менеджеров и персонала. Координация и обмен информацией

Таким образом, сформулированные принципы, цель, задачи и функции управленческого учета в вузе служат основой для формирования его структуры, которую можно представить в виде двух блоков, каждый из которых можно подразделить на такие составляющие, как блок систематического учета, выполняющего функцию обеспечения всех уровней управления информацией для регулярного управления, развивающего традиционные бухгалтерские приемы и методы. Блок ситуационного (проблемного) учета предназначен для ситуационного управления, в том числе для управления качеством образования. Такое управление требует специального информационно-аналитического обеспечения, базирующегося на внутренней управленческой отчетности (отчетности центров ответственности) [7].

Управленческий учет в той или иной степени присутствует в каждом вузе, это объясняется тем, что в каждом вузе есть положительный опыт планово-экономической и учетной работы, от чего нельзя отказываться, но новые требования к системе управления вузом актуализируют и новые подходы, приемы и методы, развивающие уже действующие или заменяющие их.

Таким образом, организация управленческого учета в современном вузе не означает, что управленческий учет нужно формировать с самого начала, а предполагает реорганизацию существующей системы управления вузом с соответствующим информационным обеспечением, что невозможно во многих аспектах реализовать в рамках действующей учетной системы.

Чтобы такая реорганизация была проведена максимально эффективно, необходимо проанализировать действующую учетную систему вуза с позиций сильных и слабых сторон для получения информации, обязательной для принятия управленческих решений, и разработать управленческую учетную политику в соответствии с предложенной структурой управленческого учета.

Библиографические ссылки

1. Вахрушина М. А., Рассказова-Николаева С. А., Сидорова М. И. Управленческий учет-1 : учеб. пособие. М. : ИД «Бинфа», 2008. 173 с.
2. Иванов В. В., Хан О. К. Управленческий учет для эффективного менеджмента. М. : Инфра-М, 2007. 208 с.
3. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет : учебник для вузов. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Магистр, 2008. 574 с.
4. Кондраков Н. П., Иванова М. А. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. пособие. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Инфра-М, 2012. 352 с.
5. Лысенко Д. В. Бухгалтерский управленческий учет : учебник. М. : Инфра-М, 2009. 478 с.
6. Палий В. Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета). М. : Инфра-М, 2006. 279 с.
7. Наумова Н. А. Управленческий учет в вузе как источник релевантной информации // Управленческий учет. 2010. № 3.
8. Управленческий учет : учеб. пособие (Бакалавриат) / под ред. Я. В. Соколова. М. : Магистр, 2013. 428 с.
9. Управление высшим учебным заведением : учебник / под ред. С. Д. Резника, В. М. Филиппова. 2-е изд., перераб. М. : Инфра-М, 2010. 768 с.
10. Шеремет А. Д., Николаева О. Е., Полякова С. И. Управленческий учет : учебник / под ред. А. Д. Шеремета. 4-е изд., перераб. и доп. М. : Инфра-М, 2009. 429 с.

© Ткаченко О. Н., Полубелова М. В., 2014

И. В. Федоренко, В. А. Шахматова
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

ПРОБЛЕМЫ ОРГАНИЗАЦИИ И МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

Рассматриваются основные проблемы организации бухгалтерского учета обязательств, вопросы совершенствования организации учета обязательств. Приведена структура стандарта по учету обязательств.

Ключевые слова: объект учета, обязательства, эффективность организации учета.

Мировой финансово-экономический кризис оказал негативное влияние на развитие промышленности, торговли и других отраслей экономики. Сложившаяся финансово-экономическая ситуация в стране повлекла за собой нарушение сроков расчетов с различными контрагентами, следствием чего явилось ухудшение финансового состояния, вызванное дефицитом денежных средств, необходимых для нормального функционирования организаций, и ростом дополнительных расходов, непосредственно, связанных с необходимостью привлечения кредитов и займов.

Согласно закону «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011 в состав объектов бухгалтерского учета вошли обязательства. Однако необходимо заметить, что данный закон не раскрывает понятия обязательства. Серьезной проблемой является отсутствие в российском бухгалтерском учете стандарта, регламентирующего ведение учета обязательств, в том числе и денежного эквивалента обязательств в виде дебиторской и кредиторской задолженности.

Складывается противоречивая ситуация: с одной стороны, обязательства являются объектом учета, а с другой – нет единого стандарта, который регламентировал бы учет обязательств. На основании вышеизложенного проблема организации и методики бухгалтерского учета обязательств является актуальной для всех хозяйствующих субъектов и представляет практический интерес с точки зрения возможных путей решения данной проблемы.

Для исследования вопросов учета обязательств необходимо определиться с понятием «обязательства». Так как ФЗ «О бухгалтерском учете» и стандарты бухгалтерского учета не содержат понятия «обязательства», то требуется рассмотреть его в рамках смежных отраслей права.

Согласно ст. 128 Гражданского Кодекса Российской Федерации (ГК РФ), к объектам гражданских прав относятся вещи, включая наличные деньги и документарные ценные бумаги, иное имущество, в том числе безналичные денежные средства, бездокументарные ценные бумаги, имущественные права; результаты работ и оказание услуг; охраняемые результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (интеллектуальная собственность); нематериальные блага [2].

Из статьи 128 ГК РФ следует, что к имуществу относятся вещи (в том числе деньги и ценные бумаги) и имущественные права. Таким образом, на вопрос об отнесении дебиторской задолженности к имуществу или обязательствам законодательство дает однозначный ответ: дебиторская задолженность относится к имуществу организации (в широком смысле), а более точно – к имущественным правам [2].

Согласно ст. 307 ГК РФ, в силу обязательства одно лицо (должник) обязано совершить в пользу другого лица (кредитора) определенное действие, как-то: передать имущество, выполнить работу, уплатить деньги и т. п., либо воздержаться от определенного действия, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанности [2].

Обязательства возникают из договора, вследствие причинения вреда и из иных оснований, указанных в ГК РФ (рис. 1).



Рис. 1. Источники возникновения обязательств

Таким образом, в гражданско-правовом смысле обязательства необходимо выделить следующие существенные отличительные черты:

- обязательство в ГК РФ рассматривается, в первую очередь, применительно к должнику, т. е. термин «обязательство» эквивалентен словосочетаниям «обязательство должника», «обязательство должника перед кредитором», «обязательство перед кредитором». Применительно к кредитору вместо обязательства используется понятие «требование». Другими словами, обязательство должника перед кредитором для последнего является требованием к должнику;

- обязательство в ГК РФ состоит в выполнении определенных действий, в том числе в выплате денежных средств (денежное обязательство). Таким образом, собственно денежные обязательства (кредиторская задолженность) представляют собой лишь частный случай обязательств [4].

В связи с вышеизложенным организациям рекомендуется разрабатывать внутренний нормативный документ – положение, отражающий процессы возникновения, погашения, оценки и списания с учета обязательств, в том числе задолженности. При этом необходимо учесть специфику, организационно правовую форму и виды деятельности организации.

Методика организации процесса учета обязательств состоит из ряда взаимосвязанных этапов, а именно: из методологического, организационного и технического (см. таблицу).

Этапы организации процесса учета обязательств [3]

Наименование	Общая характеристика
Методологический	Разработка внутренних нормативных документов, регламентирующих порядок ведения учета и отражения в отчетности обязательств
Организационный	Формирование структуры подразделения, осуществляющего ведение бухгалтерского и налогового учета, разработка системы развития и мотивации сотрудников организации
Технический	Решение вопросов автоматизации процесса ведения учета и составления отчетности

На основании проведенного исследования предложена схема, содержащая информацию, которая должна быть раскрыта в Положении (стандарте) по бухгалтерскому учету обязательств (рис. 2).

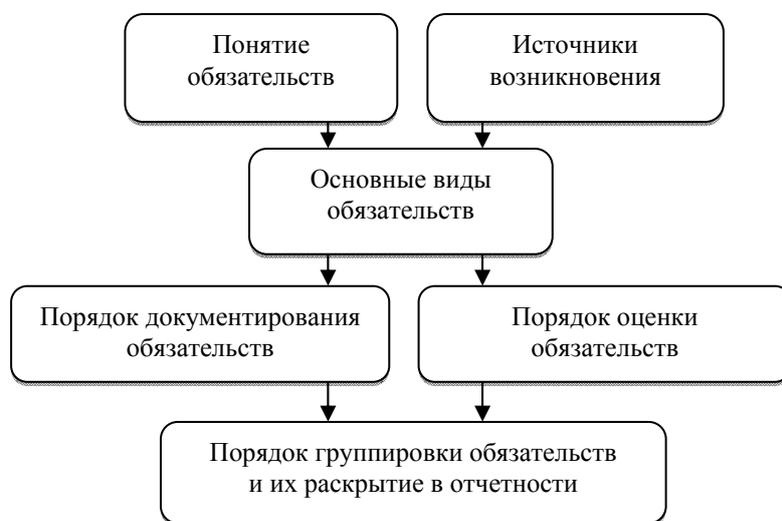


Рис. 2. Возможная структура Стандарта по учету обязательств

Поскольку Федеральные стандарты учета пока не разработаны, отсутствует возможность создавать внутренние стандарты организации, которые соответствовали бы требованиям федеральных стандартов. Тем не менее, как в учетной политике, так и в внутренней среде организаций возможна разработка порядка бухгалтерского учета обязательств на основе действующих положений (стандартов) по бухгалтерскому учету, требований МСФО, а также теории и практики российского учета.

Библиографические ссылки

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ в ред. от 28.12.2013. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть 1 [Электронный ресурс]: [от 30.11.1994 № 51-ФЗ (принят ГД ФС РФ 21.10.1994) (ред. от 27.12.2009)]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Бочаров В. П. Золина Т. В. Проблемы организации учета дебиторской и кредиторской задолженности // Вестн. ВГУ. Сер. Экономика и управление. 2010. № 1. С. 306–311.
4. Федоренко И. В. О совершенствовании учета обязательств. Красноярск : Поликом, 2006. 92 с.

© Федоренко И. В., Шахматова В. А., 2014

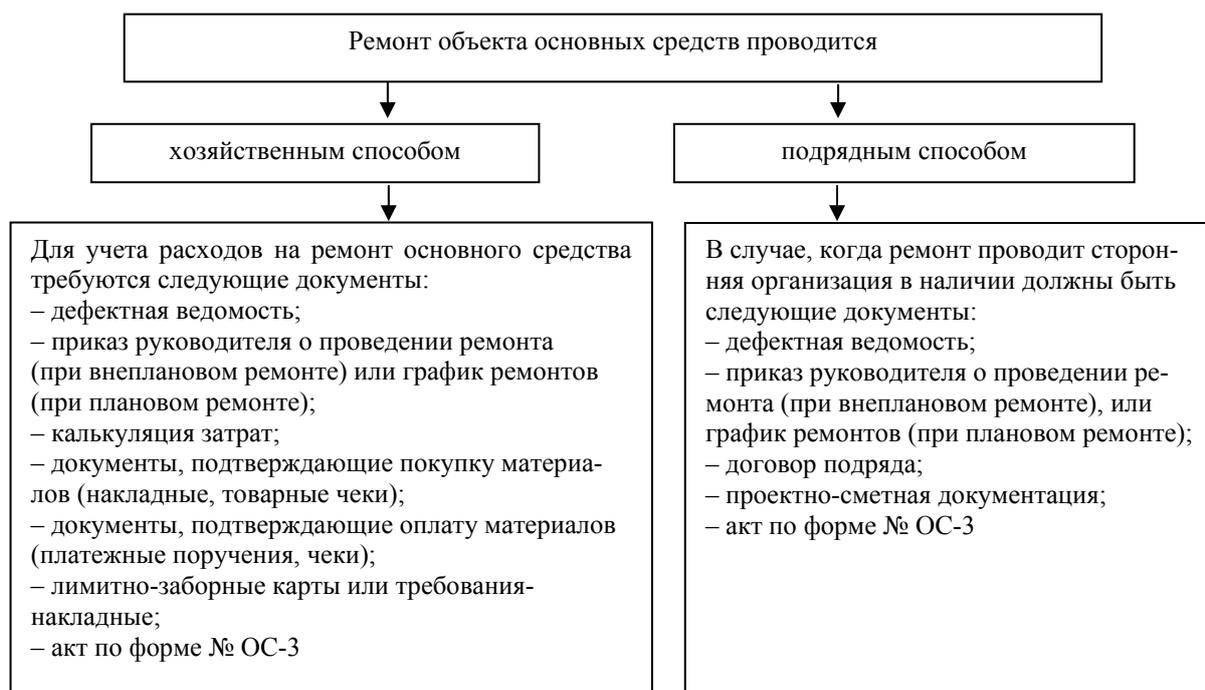
А. В. Чичкина, О. И. Кокова
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

ДОКУМЕНТАЦИЯ ПО УЧЕТУ РЕМОНТА ОСНОВНОГО СРЕДСТВА

Рассматривается проблема по документальному оформлению ремонта основных средств. Предложены формы регистров учета затрат по устранению выявленных дефектов основных средств на малом предприятии.

Ключевые слова: ремонт основного средства, первичная документация.

Организациям для подтверждения затрат в бухгалтерском и налоговом учете требуется оформить первичные документы. При этом не все необходимые для этого формы документов разработаны и утверждены. После того, когда работы будут выполнены и оплачены, их стоимость можно включить в расходы, при условии, что у фирмы есть документы, подтверждающие понесенные затраты (см. рисунок) (п. 2 ст. 346.16 и п. 1 ст. 252 НК РФ). [1].



Варианты документального оформления ремонта основного средства

Перед началом ремонта составляется дефектная ведомость. Затраты должны быть документально подтвержденными и экономически оправданными. Дефектная ведомость подтверждает наличие неисправности основного средства и обоснованность ремонта. Таким образом, с ее помощью доказывается, что на предприятии провели именно ремонт основного средства, а не модернизацию [2]. Это важно для включения расходов на ремонт в налоговый учет.

Поскольку унифицированная форма дефектной ведомости не утверждена, то предприятию необходимо самостоятельно разрабатывать форму дефектной ведомости и утвердить ее в соответствии требованиями федерального закона № 402-ФЗ

«О бухгалтерском учете». К дефектной ведомости составляется регистр учета затрат по устранению выявленных дефектов [3].

При этом следует рассмотреть две ситуации: ремонт, произведенный собственными силами предприятия и силами сторонних организаций. Для формирования по осуществлению ремонтов разработаны формы регистров представленные в табл. 1 и 2.

Таблица 1

Регистр учета затрат по устранению выявленных дефектов при ремонте, произведенном собственными силами предприятия (фрагмент)

№ п/п	Выявленные неисправности	Необходимые для устранения материалы	Стоимость материалов, руб.	Срок устранения	Ответственный за устранение дефектов	Начисленная заработная плата работнику за исправление дефекта, руб	Работник бухгалтерии
1	Автомобиль не заводится, сел аккумулятор	Новый аккумулятор	5 000	15.04.2014	Попов В. А.	500	Чичкина А. В.

Примечание. Наименование основного средства: легковой автомобиль ВАЗ-2110 с регистрационным знаком А777ДА252.

Таблица 2

Регистр учета затрат по устранению выявленных дефектов при ремонте, произведенном силами сторонних организаций (фрагмент)

№ п/п	Выявленные неисправности	Необходимые для устранения материалы	Срок устранения	Ответственный за устранение дефектов	№ договора подряда	Сумма согласно договора, руб.	Работник бухгалтерии
1	Шум и вибрация в заднем мосту	Мост (задний)	15.04.2014	Попов В. А.	6	7 000	Чичкина А. В.

Примечание. Наименование основного средства: легковой автомобиль ВАЗ-2110 с регистрационным знаком А777ДА252.

После того как ведомость будет оформлена, руководитель издает приказ о проведении ремонта (при внеплановом ремонте) или график ремонтов (при плановом ремонте). В приказе указывается, каким способом будет отремонтировано имущество: собственными силами или с привлечением подрядных организаций, срок проведения ремонта, ответственные за организацию ремонта лица [4].

Если ремонт проводится сторонней фирмой, то с ней заключается договор подряда и утверждается проектно-сметная документация. При выполнении капитальных работ и реконструкции используются унифицированные формы № КС-2 и № КС-3, утвержденные Постановлением Госкомстата России от 11.11.99 № 100.

При осуществлении ремонта собственными силами, потребуются иные документы. Необходимо оформить калькуляцию затрат, в которой указываются все материалы, которые необходимы для ремонта, их количество и стоимость. При приобретении материалов необходимы документы, подтверждающие покупку и оплату (накладные, чеки и т. д.). Материалы передаются в ремонт по лимитно-заборным картам (форма № М-8) или требованиям-накладным (форма № М-11), утвержденным Постановлением Госкомстата России от 30.10.97 № 71а.

После завершения ремонта оформляется акт по форме № ОС-3 как при ремонте собственными силами, так и при ремонте с привлечением подрядной организации. Данные о выполненных работах заносятся в раздел 6 инвентарной карточки (форма № ОС-6).

Согласно действующему с 1.01.2013 г. закону «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ все документы, разработанные самим предприятием или унифицированные, должны быть утверждены руководителем предприятия. Для этого достаточно перечислить их в приказе учетной политике и оформить в качестве приложений к этому приказу.

Библиографические ссылки

1. Налоговый кодекс Российской Федерации : в 2-х ч. : по сост. на 01.01.2014 г. М. : Проспект, КноРус, 2013.

2. Кондраков Н. П. Бухгалтерский учет : учебник. М. : Инфра-М : Вузов. учебник, 2009.

3. О бухгалтерском учете : федер. закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_156037/ (дата обращения: 15.04.2014).

4. Бабаев Ю. А. Бухгалтерский учет : учебник. М. : Вузов. учебник, 2009.

© Чичкина А. В., Кокова О. И., 2014

СОДЕРЖАНИЕ

Предисловие	3
Азарова А. В., Бинеман А. В. Проблемы создания резерва под снижение стоимости материально-производственных запасов	4
Александрова У. А., Золотарева Г. И., Денисенко Г. В. Рекомендации по контролю товарных запасов, требующих особых условий хранения	7
Бабкина О. М. Стратегический управленческий учет: методы, модель, универсальные показатели	11
Бахмарева Н. В., Быкова Д. Д. Анализ и оценка инвестиционной привлекательности на основе бухгалтерской финансовой отчетности экономического субъекта	14
Безъязыкова Н. А. Предоставление отчетности в налоговые органы с использованием телекоммуникационных каналов связи	20
Вольф Д. А. Сравнение конфигураций 1С: Бухгалтерии версий 2.0 и 3.0	23
Галкина Е. А. Особенности ведения учета на вновь созданном предприятии	27
Голованенко Я. Н., Лончакова М. А. Проблемы документооборота в условиях перехода от печатных к электронным документам	30
Данилова Л. В., Кауп В. Э. Принятие затрат на издание корпоративных средств массовой информации	34
Девяева К. В., Пантелеева Д. М. Отражение в бухгалтерском учете поступления денежных средств на основании судебных решений	37
Денисенко Г. В., Худяева Т. В. Бухгалтерский учет экологических аспектов деятельности в строительстве	40
Денисенко Г. В., Худяева Т. В. Экологический аудит как элемент финансового контроля строительной деятельности	45
Желткевич П. А. Особенности инноваций как объектов учета на предприятии	49
Зенькова О. Л., Полубелова М. В. Оценка эффективности труда персонала на основе эффективного контракта	53
Золотарева Г. И. Финансовый аудит и проблемы проверки информационной безопасности	57
Зыкина Е. В., Филько С. В. Контроллинг развития региональных функциональных подсистем	60
Карабицина Е. Ф. Проблемы организации системы внутреннего контроля на предприятии	64
Кауп В. Э., Левченко В. С., Ритгер К. Е. Особенности документального оформления трудовых отношений с иностранными гражданами	67
Ляхова О. Д., Шестакова И. М., Ивакина И. И. Разработка финансовой структуры для организации розничной торговой сети	72
Медведева О. В. Понятие и содержание аудиторского риска как дефиниция и ее генезис в аудите	77
Никаноров Р. О., Кауп В. Э. Льготное налогообложение малого предпринимательства: российский опыт и перспективы развития	82
Ополеву Е. А. Особенности современного бухгалтерского учета затрат автотранспортных предприятий	86

Рогалева И. А., Попов Е. Б. Проблемы автоматизации бухгалтерского учета	91
Рядчикова А. В. Совершенствование методики проведения аудита эффективности инновационной деятельности предприятия (на примере инновационных технологий производственной деятельности)	97
Смольникова Ю. Ю. Проблемы учета экологических затрат компаний	103
Ткаченко О. Н., Полубелова М. В. Теоретические основы организации управленческого учета в вузе	107
Федоренко И. В., Шахматова В. А. Проблемы организации и методики бухгалтерского учета обязательств	112
Чичкина А. В., Кокова О. И. Документация по учету ремонта основного средства	115

**ТРЕБОВАНИЯ ПО ОФОРМЛЕНИЮ НАУЧНЫХ РАБОТ
(СТАТЕЙ, ТЕЗИСОВ) ДЛЯ ОПУБЛИКОВАНИЯ В СБОРНИКЕ
НАУЧНЫХ ТРУДОВ «УЧЕТ, АНАЛИЗ И АУДИТ:
ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ»**

Общие требования. Статьи (тезисы) представляются в электронном и печатном виде (в печатном виде – 1 экз.). Печатный вариант предоставляется непосредственно на кафедру бухгалтерского учета СибГАУ (аудитория Н-703), файл с электронным вариантом должен предоставляться 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 Библиографические ссылки. 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 пт. Междустрочный интервал – одинарный, выравнивание по ширине. Формулы, набранные отдельными строками, располагаются по центру. Таблицы набираются шрифтом 11–12 пт. Таблицы должны быть последовательно пронумерованы. Слово «таблица» набирается светлым курсивом с выравниванием вправо, шрифтом 11 пт. 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, например, Рис. 1. Подрисуночные подписи набираются шрифтом 11 пт.

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);
- 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 оформления статьи

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.

Текст

текст

текст

Выводы, заключение.

Библиографические ссылки

1. Федоренко И. В., Золотарева Г. И. Аудит : учебник / Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2010.

© 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 города).
4. Адрес для переписки (для иногородних), e-mail (для всех).
5. Контактные телефоны.