

УЧЕТ

АНАЛИЗ

АУДИТ

**ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ
И ПРАКТИКИ**

ПРОБЛЕМЫ
ТЕОРИИ
И ПРАКТИКИ

КРАСНОЯРСК • 2013

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 11

Красноярск 2013

УЧЕТ, АНАЛИЗ, АУДИТ: ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ

Выпуск 11. 2013

Главный редактор

кандидат экономических наук,
доцент Г. И. Золотарева

Заместитель главного редактора

кандидат экономических наук,
доцент И. В. Федоренко

Редакционная коллегия

кандидат экономических наук,
доцент М. В. Полубелова,
кандидат экономических наук,
доцент Г. В. Денисенко,
кандидат экономических наук,
доцент С. В. Филько

Редакционный совет

доктор экономических наук,
профессор Л. В. Ерыгина,
доктор экономических наук,
профессор Н. А. Каморджанова,
доктор экономических наук,
профессор Т. А. Конопляник,
доктор экономических наук,
профессор Г. В. Максимова,
доктор экономических наук,
профессор М. В. Мельник,
доктор экономических наук,
профессор А. Т. Петрова

Учредитель

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

Периодичность издания – 2 раза в год.

Сборник зарегистрирован Енисейским
управлением Федеральной службы
по надзору в сфере связи, информационных
технологий и массовых коммуникаций.

Свидетельство о регистрации
средства массовой информации
ПИ № ТУ24–00694 от 14.06.2013

Адрес редакции

Сибирский государственный аэрокосмический
университет имени академика М. Ф. Решетнева
660014, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31,
каб. Н-703. Тел. (391)291-92-94

К СВЕДЕНИЮ ЧИТАТЕЛЕЙ

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

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

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

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

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

Редактор *Т. А. Ермолаева*,
оригинал-макет и верстка *Е. К. Бурнакова*
Подписано в печать 25.12.2013.
Формат 70×108/8. Бумага офсетная.
Печать плоская. Усл. печ. л. 13,5. Уч.-изд. л. 15,0.
Тираж 50 экз. Заказ 323. С 208/13.
Свободная цена.
Редакционно-издательский отдел

Сиб. гос. аэрокосмич. ун-та.
660014, г. Красноярск,
просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31

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 Оренбурга, Красноярска, Иркутска 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).

НЕОБХОДИМОСТЬ ВНУТРЕННЕГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО АУДИТА В ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ СО СЛОЖНОЙ ОРГАНИЗАЦИОННОЙ СТРУКТУРОЙ

Обобщаются взгляды зарубежных и отечественных специалистов на понятие и сущность внутреннего управленческого аудита. Определена его роль и необходимость в крупных предприятиях, имеющих сложную организационную структуру.

Ключевые слова: внутренний аудит, управленческий аудит, операционный аудит.

Необходимость внутреннего управленческого аудита вытекает из проблем, связанных с понятием «эффект масштаба». В экономике понятие «эффект масштаба» означает, что, во-первых, по мере роста масштаба производства предприятие достигает снижения издержек за счет действия ряда факторов (это положительный эффект масштаба); во-вторых, параллельно существует отрицательный эффект масштаба, который заключается в определенных управленческих трудностях, связанных с координацией и контролем деятельности предприятия со сложной организационной структурой [4].

Роль внутреннего управленческого аудита особенно важна для предприятий со сложной организационной структурой. Значимость данного вида аудита в этом случае определяется необходимостью для головного предприятия получать своевременную и объективную информацию о деятельности его структурных подразделений.

Решение о том, необходим ли на предприятии внутренний аудит, принимают учредители и совет директоров. Решение это определяется многими факторами, к которым относятся разделение функций владения и управления бизнесом, размеры и структурная разветвленность предприятия, географический разброс ее активов, а также уровень рисков, присущих деятельности предприятия.

Необходимость внутреннего управленческого аудита для предприятий должна диктоваться экономической целесообразностью. Для небольших предприятий иметь в наличии функции внутреннего управленческого аудита, на наш взгляд, нет необходимости. Однако с ростом размеров предприятия и усложнением процессов управления у учредителей может сложиться впечатление, что, несмотря на все изменения, деятельность предприятия находится под контролем. Но на самом деле руководство уже не в состоянии контролировать ситуацию во всей ее полноте.

Если на предприятии функции владения и управления разделены – собственники занимаются вопросами определения стратегии и направлений развития предприятия, а для управления предприятием нанимают квалифицированных менеджеров, – актуальным для собственников становится вопрос контроля за деятельностью менеджмента предприятия. В этом случае внутренний управленческий аудит становится неотъемлемым компонентом системы корпоративного управления в качестве одного из наиболее действенных инструментов контроля со стороны собственников над деятельностью наемного руководства предприятия. Тогда внутренний управленческий аудит необходим для оценки эффективности финансово-хозяйственной деятельности предприятия и принятия управленческих решений.

Особенно важен внутренний управленческий аудит в том случае, если предприятие имеет географически разбросанные филиалы или отделения, в которых местное руководство принимает самостоятельные решения.

На сегодняшний день как в российской, так и в зарубежной экономической литературе не существует однозначного понимания сущности, цели, задач и функций внутреннего аудита.

Поскольку внутренний аудит зародился именно в западных развитых странах, считаем целесообразным рассмотреть взгляды западных авторов на понимание его сущности. Можно выделить следующие точки зрения:

1) внутривладельческий аудит, обеспечивающий администрацию «ценной информацией для принятия решений, касающихся эффективного функционирования их бизнеса» [3];

2) «периодическая ревизия документов» [9];

3) «составная часть внутреннего контроля осуществляется по решению органов управления фирмы для целей контроля и анализа хозяйственной деятельности» [5].

Международный институт внутренних аудиторов (Institute of Internal Auditors, USA) определяет внутренний аудит как деятельность по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций, направленных на совершенствование деятельности организации. Внутренний аудит помогает организации достичь поставленных целей, используя систематизированный и последовательный подход к оценке и повышению эффективности процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления [7].

Стоит отметить, что в определении внутреннего аудита специалисты Российского института внутренних аудиторов не принимают во внимание организацию его для повышения стоимости предприятия. На наш взгляд, тогда сущность внутреннего аудита отражается не только как контрольная деятельность, но и как деятельность, направленная на принесение пользы предприятию и которая повышает его рыночную стоимость. Считаем необходимым в условиях неопределенности и риска экономической деятельности предприятия рассматривать внутренний аудит в рамках подхода Международного института внутренних аудиторов с учетом указанного дополнения как деятельность по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций, направленных на совершенствование деятельности предприятия и на повышение стоимости самого предприятия.

Данное определение охватывает основные характеристики внутреннего аудита.

– независимость и объективность. Под независимостью имеется в виду организационная независимость, которая определяется в значительной степени уровнем подчиненности службы внутреннего аудита на предприятии. Под объективностью понимается индивидуальное качество внутреннего аудитора, заключающееся в том, насколько аудитор беспристрастен в своих оценках и выводах;

– совершенствование деятельности предприятия – это цель внутреннего аудита. Главное в деятельности внутреннего аудита – увидеть и оценить риски, слабые стороны в работе предприятия и дать рекомендации, направленные на снижение уровня риска и повышение эффективности систем и процессов;

– предоставление гарантий (англ. assurance) и консультаций (англ. consulting) заказчикам (клиентам) внутреннего аудита. Предоставление гарантий, в данном случае есть объективный анализ аудиторских доказательств с целью осуществления независимой оценки и выражения мнения о достоверности информации и эффективности систем и процессов. Основное отличие консультирования от предоставления гарантий заключается в том, что в первом случае характер, объем работы и форму отчетности

определяет клиент, а во втором – сам аудитор. При этом сфера предоставления гарантий и консультаций за последние годы существенно расширилась и включает:

- управление рисками;
- внутренний контроль;
- корпоративное управление [11].

Объектом нашего исследования будет область действий элемента «внутренний контроль».

В литературе существуют разнообразные классификации видов аудита, среди которых как один из основных видов внутреннего аудита выделяется и управленческий аудит наряду с аудитом финансовой отчетности, налоговым и ценовым аудитом, аудитом на соответствие деятельности, аудитом хозяйственной деятельности, специальным аудитом. По Ч. Т. Хонгрелу, управленческий аудит представляет собой обзор, предназначенный для выяснения того, исполняются ли цели и процедуры, определенные высшим руководством, или нет. По определению Дж. С. Тимота и Дж. Лоуверса, управленческий аудит – это изучение деловых операций с целью разработки рекомендаций относительно более экономного и эффективного использования ресурсов, результативности в достижении целей бизнеса и соответствия политике компании.

Известно также, что наряду с термином «управленческий аудит» употребляются также названия «операционный аудит», «аудит результативности». Австралийский ученый Л. Д. Паркер отмечает, что управленческий учет преследует те же самые цели, что и операционный аудит и определен им как оценка менеджмента и функционирования предприятия, а также исполнения работы с точки зрения эффективности, экономичности и результативности деятельности [8].

Р. Адамс определяет управленческий аудит (также называя его управленческим) как проверку эффективности использования внутренних резервов, требующую проведения анализа мероприятий, методов и процедур организации в целом на предмет эффективности, производительности и экономичности [1]. Английский ученый Дж. К. Робертсон трактует управленческий аудит (операционный аудит, аудит результатов) как изучение аудиторами операций предприятия с целью дать рекомендации по экономичному и эффективному использованию его ресурсов, эффективному достижению целей и осуществлению практики предприятия [10].

В. Д. Андреев выделяет операционный и управленческий аудит. Многие специалисты предпочитают использовать термин «аудит хозяйственной деятельности», или «аудит результатов». Однако В. Д. Андреев считает, что предпочтительнее использовать термин «операционный аудит», так как направлением его деятельности в основном является комплексное системное изучение деятельности организации с целью выработки рекомендаций по экономному и эффективному использованию ее ресурсов, оптимальному достижению целей программ, установленных законодательными и руководящими органами, увеличению производительности и рентабельности. Операционный аудит, по его мнению, можно подразделить на три категории:

- функциональный – изучающий одну или несколько функций хозяйственной системы;
- организационный – ставящий целью проверку всей работы предприятия;
- специальный – определяемый текущими потребностями администрации.

Под управленческим аудитом В. Д. Андреев понимает выявление недостатков (возможности развития) в используемых управленческих технологиях и определение отсутствующих элементов управленческих технологий с позиции их необходимости для максимального уровня долгосрочной эффективности организации [2].

В. В. Бурцев, рассматривая виды внутреннего аудита в зависимости от объектов исследования, также выделяет операционный (управленческий) аудит. Анализируя внутренний аудит более детально, он выделяет такие его виды: функциональный (межфункциональный) аудит систем управления, организационно-технологический аудит систем управления, всесторонний аудит системы управления, аудит видов деятельности, аудит на соответствие предписаниям, аудит на соответствие целесообразности [4].

Проведенный анализ научных трудов зарубежных и отечественных авторов позволяет сделать вывод об отсутствии единого подхода при различии таких направлений внутреннего аудита, как управленческий и операционный.

Так, на современном этапе развития управленческий аудит (как бы его не называли – операционный аудит, производственный аудит, аудит результативности) представляет собой проверку и совершенствование организации и управления предприятием, качественных сторон производственной деятельности, оценку эффективности производства, производительности, рациональности использования средств, их экономии.

Основной задачей управленческого аудита является совершенствование процесса корпоративного управления, под которым понимаются процедуры, применяемые представителями заинтересованных сторон (акционеров) для наблюдения за процессом управления рисками и системой контроля, используемыми менеджментом предприятия.

Внутренний управленческий аудит не только проводит оценку, но и разрабатывает меры по устранению выявленных нарушений и повышению эффективности всей управленческой деятельности предприятия. При этом на оценку эффективности управления предприятием и принимаемых менеджерами всех уровней управленческих решений оказывает влияние оперативность и полнота предоставляемых данных управленческого учета и отчетности.

Необходимо отметить, что в экономической литературе практически не освещены остаются вопросы организации и осуществления процедур внутреннего управленческого аудита эффективности использования данных управленческого учета и отчетности, хотя оценка использования данных управленческого учета и отчетности предоставляет руководству предприятия информацию о качестве функционирования всех систем управления и на всех его уровнях. Внутренний управленческий аудит данных управленческого учета и отчетности, с нашей точки зрения, является одним из способов контроля за эффективностью деятельности звеньев структуры предприятия со сложной организационной структурой.

Таким образом, необходимость во внутреннем управленческом аудите возникает на предприятиях со сложной организационной структурой в связи с удовлетворением потребностей руководства в повседневном получении информации о деятельности предприятия для решения оперативных текущих вопросов. При этом важным инструментом внутреннего управленческого аудита на предприятии в целом, по нашему мнению, может выступить оценка эффективности использования данных управленческого учета и отчетности.

Библиографические ссылки

1. Адамс Р. Основы аудита : пер. с англ. / под. ред. Я. В. Соколова. М. : Финансы и статистика, 1995.
2. Андреев В. Д. Внутренний аудит. М. : Финансы и статистика, 2003. 461 с.

3. Арренс А., Лоббек Дж. Аудит : пер. с англ. М. А. Терехова ; гл. ред. серии Я. В. Соколов. М. : Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
4. Бурцев В. В. Внутренний аудит компании // Финансовый менеджмент. 2003. № 4. С. 12–18.
5. Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита : пер. с англ. М. : Финансы и статистика ; ЮНИТИ, 1992. 240 с.
6. Максимова Г. В., Новоселов И. В. Организация и методика корпоративного внутреннего аудита. Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2010. 172 с.
7. Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита [Электронный ресурс] : пер. с англ. URL: http://www.iaa-gu.ru/inner_auditor/standard/.
8. Пудич В. С. Управленческий аудит и аудит-менеджмент как особый род деятельности менеджера // Менеджмент в России и за рубежом. 2005. № 2.
9. Рафежо Ж. Оперативный аудит. Люберцы : Изд-во «Композит», 1996. 130 с.
10. Робертсон Дж. Аудит : пер. с англ. ; Аудиторская фирма «Контакт». М. : KPMG, 1993. 496 с.
11. Сонин А. М. Внутренний аудит как важнейший элемент системы управления компанией [Электронный ресурс]. URL: www.iaa-gu.ru.

© Баксаева Т. С., 2013

Н. В. Бахмарева, Ю. А. Четвертакова
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

ФОРМИРОВАНИЕ ЭФФЕКТИВНОЙ СИСТЕМЫ ОПЛАТЫ ТРУДА ПРЕДПРИЯТИЯ

Рассматриваются основные направления формирования эффективной системы оплаты труда, базирующейся на мотивации персонала предприятия для достижения высоких конечных результатов общей деятельности.

Ключевые слова: система оплаты труда, сбалансированная система показателей.

Повышение эффективности производства и конечные результаты труда любого экономического субъекта в огромной степени зависят от эффективности трудовой деятельности персонала и его мотивации. Каковы бы ни были взгляды на трудовую мотивацию, невозможно отрицать, что оплата труда играет исключительно важную роль в мотивировании рабочей силы. Поэтому первостепенной задачей многих экономических субъектов становится создание такой системы оплаты труда, которая бы способствовала постоянному росту заработной платы работника, при одновременном повышении эффективности его работы. Также необходимо принимать во внимание и тот факт, что на конечные результаты работы организации существенно влияют и качество самого персонала организации, его деловые характеристики и объем компетенций. С этой целью на предприятии должна быть разработана понятная и адекватная система показателей оценки участия каждого сотрудника, с учетом его компетенций и квалификационного уровня, и эффективности вклада в общий результат работы экономического субъекта, направленный на рост его рыночной стоимости.

Система оплаты труда должна выступать одной из составляющей стратегии управления персоналом, являющейся фундаментом общей стратегии экономического субъекта. С нашей точки зрения, на каждом предприятии должна быть разработана система оценки исполнительской деятельности сотрудника и структурного подразделения, представляющую собой совокупность детально разработанных долгосрочных планов и мероприятий по реализации концепции использования и развития персонала в целях обеспечения стратегического конкурентного преимущества экономического субъекта.

Исходными данными ее разработки являются совокупность стратегических целей деятельности экономического субъекта, а также данные других его функциональных стратегий [1].

Разработка системы оплаты труда должна опираться:

- на временной горизонт формирования фонда оплаты труда;
- расчет перспективной потребности в персонале и определение перспективной структуры персонала;
- определение бюджета расходов на привлечение новых сотрудников;
- определение бюджета на обучение и переподготовку персонала.

Временной горизонт формирования фонда оплаты труда экономического субъекта выбирается исходя:

- из стратегических целей деятельности предприятия;
- перспектив расширения объемов производимой продукции, оказываемых услуг сфер деятельности предприятия;

– тенденций развития рынка трудовых ресурсов, рынков продукции и услуг, рынка технологий и других факторов.

Перспективная потребность экономического субъекта в персонале устанавливается по категориям персонала с учетом:

- прогнозного спроса на производимую продукцию и оказываемые услуги;
- возможность применения в технологических процессах высокотехнологичного оборудования;
- возрастного состава персонала;
- текучести кадров и т. д.

Бюджет расходов экономического субъекта на привлечение новых сотрудников составляется исходя из перспективных потребностей и перспективной структуры персонала с учетом текучести кадров. Бюджет расходов на обучение и переподготовку персонала планируется исходя из перспективной потребности и перспективной структуры персонала.

В процессе формирования новой системы оплаты труда необходимо проводить мониторинг кадрового состава структурных подразделений предприятия по таким параметрам, как категория работающих, возрастной состав, уровень квалификации персонала.

Мероприятия по совершенствованию системы оплаты труда персонала предприятия должны быть основаны на оценке персонала и включать в качестве основных элементов мотивацию персонала, создающую механизм повышения квалификации и обуславливающие карьерный рост.

При разработке методики оценки персонала предприятия необходимо учитывать два основных фактора [2]:

- интеллектуальный уровень персонала и динамику этого уровня;
- степень тяжести, интенсивности и монотонности труда.

По нашему мнению, при разработке данной методики, недостаточно сопоставить полученное образование и занимаемую должность, необходимо отслеживать постоянное повышение квалификации. Повышение квалификации работников будет способствовать как положительному прохождению аттестации работников, так и карьерному их росту.

Как было сказано выше, эффективная система оплаты труда должна базироваться на системе показателей оценки эффективности деятельности сотрудников организации. В основу данной системы может быть положена одна из моделей сбалансированной системы показателей (ССП). На сегодняшний день такими моделями являются [3]:

- система сбалансированных показателей Нортон-Каплана;
- управление на основе стоимости VBM;
- универсальная система показателей деятельности Рамперсада;
- модели с высокой степенью сложности (ССП Мейселя, пирамида эффективности Макнейра, модель EP2M Адамса и Робертса);
- модель Стейкхолдера;
- модель Tableau de Bord (Панель управления);
- концепция управления по целям (MBO).

Выбор модели для формирования эффективной системы оплаты труда, несомненно, должен основываться на потребностях и возможностях каждого конкретного экономического субъекта, с учетом уже существующей инфраструктуры, бизнес-среды и корпоративной культуры.

Сравнительный анализ существующих сбалансированных систем показателей по критерию «вовлечение персонала» приведен в таблице.

Сравнительный анализ существующих сбалансированных систем показателей

Модели ССП	Степень вовлечение персонала
ССП Нортон – Каплана	Высокая. Ключевые показатели эффективности могут регламентировать работу всей компании от топ-менеджмента до линейного персонала
Управление на основе стоимости VBM;	Низкая. Участниками модели в основном являются топ-менеджеры, глубоко внутрь иерархии компании модель не погружается
Универсальная система показателей деятельности Рамперсада	Исключительно высокая. Ключевые показатели эффективности могут регламентировать работу всей компании от топ-менеджмента до линейного персонала
Модели с высокой степенью сложности	Высокая. Ключевые показатели эффективности могут регламентировать работу всей компании от топ-менеджмента до линейного персонала
Модель Стейкхолдера	Очень низкая. Модель ориентирована на топ-менеджеров
Модель Tableau de Bord (Панель управления)	Низкая. Модель ориентирована на топ-менеджеров
Концепция управления по целям (МВО)	Низкая. Несмотря на то, что модель предполагает участие менеджеров более низких уровней иерархии в принятии управленческих решений более высокого ранга, в целом отличие модели от традиционных методов управления минимальна

Проведенный сравнительный анализ ССП показал, что любая система показателей, базирующаяся на идее сбалансированности, позволяет руководству предприятия определять, за счет чего были достигнуты те или иные результаты, какие факторы играют при этом решающую роль, а также своевременно реагировать на сигналы существующих отклонений достигнутых результатов от запланированных показателей.

С нашей точки зрения, для большинства российских предприятий наиболее приемлемой для формирования системы оплаты труда, базирующейся на мотивации персонала, представляется модель, предложенная вначале 1990-х гг. американскими профессорами Д. Норманом и Р. Капланом. Она дает возможность наибольшего охвата различных качественных характеристик трудового потенциала, обладает достаточно высокой устойчивостью к манипуляциям и ошибкам. В определенном смысле данный подход является золотой серединой между технологиями «управленческого hi – end» и теми трудовыми и финансовыми ресурсами, инфраструктурой и корпоративной культурой, которыми российские предприятия располагают на сегодняшний день.

Библиографические ссылки

1. Кандалинцев В. Г. Сбалансированное управление предприятием. М. : КноРус, 2006.
2. Каплан Р., Нортон Д. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию. М. : Олимп-бизнес, 2006.
3. Уолш К. Ключевые показатели менеджмента: как анализировать, сравнивать и контролировать данные, определяющие стоимость компании. 2-е изд. М. : Дело, 2001.

© Бахмарева Н. В., Четвертакова Ю. А., 2013

Д. О. Вагина, Г. В. Денисенко
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

КЛАССИФИКАЦИЯ ЭКОЛОГИЧЕСКИХ ЗАТРАТ ПРОМЫШЛЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

Приводится понятие экологических затрат, их классификация. Обоснована необходимость разработки новых подходов к классификации экологических затрат. Предложена новая классификация экологических затрат.

Ключевые слова: экологические затраты, классификация экологических затрат.

В настоящее время на территории России располагается огромное количество промышленных предприятий различного профиля. Но независимо от рода деятельности производства любое предприятие оказывает негативное воздействие на окружающую природную среду.

Отличительной особенностью любого производства является наличие затрат (издержек). При упоминании термина «издержки производства» привычно понимать «экономические издержки производства», однако это не единственные издержки, существующие предприятию. Не стоит забывать и о существовании экологических издержек производства.

Данное понятие нельзя объединять в одно целое, а следует рассматривать отдельно, так как экономические издержки – понятие, возникшее давно, глубоко исследованное с разных позиций множеством авторов. Для экономических затрат прописано множество правил их классификации, отражения и учета на предприятии, чего нельзя сказать об экологических издержках.

К определению понятия «экологические затраты (издержки)» авторы подходят по-разному.

По мнению Морозовой Е. В., экологические затраты – это результат взаимодействия предприятия и природной среды, выделяющиеся, как правило, в виде затрат на охрану окружающей среды, воспроизводство возобновляемых ресурсов и оплату негативного воздействия на окружающую среду [1]. Саенко К. С. говорит о том, что экологические процессы хозяйствующего субъекта следует рассматривать по направлениям природопользования: освоение, добыча, использование природных ресурсов; негативное воздействие на ОС, природоохранная деятельность [2].

В общем случае можно сказать, что экологические издержки – это затраты предприятия, выраженные в денежной форме, направленные на осуществление мероприятий, связанных с уменьшением или предотвращением негативного воздействия на окружающую природную среду.

Затраты могут группироваться по следующим признакам:

- направлению и назначению затрат
- источникам финансирования;
- элементам окружающей среды (охрана леса, водных ресурсов и пр.);
- регионам;
- видам затрат, вызываемых отрицательным воздействием загрязнения окружающей среды и т. д.

В соответствии с инструктивно-методическими указаниями по взиманию платы за загрязнение окружающей природной среды (в ред. приказа Госкомэкологии РФ от 15.02.2000 № 77) экологические затраты подразделяют согласно табл. 1 [3].

**Классификация затрат в соответствии с инструктивно-методическими указаниями
по взиманию платы за загрязнение окружающей природной среды
от 15.02.2000 № 77 [3]**

Категории	Состав категорий
Охрана и рациональное использование водных ресурсов	Строительство головных и локальных очистных сооружений для сточных вод предприятий с системой их транспортировки; внедрение систем оборотного и бессточного водоснабжения всех видов; осуществление мероприятий для повторного использования сбросных и дренажных вод, улучшения их качества, не вызывающие побочного негативного воздействия на другие природные среды и объекты: аккумулирующие емкости, отстойники, сооружения и устройства для аэрации вод, биологические инженерные очистные сооружения, биологические каналы, экраны; строительство опытных установок и цехов, связанных с разработкой методов очистки сточных вод, и переработкой жидких отходов и кубовых остатков; реконструкция или ликвидация накопителей отходов; создание и внедрение автоматической системы контроля за составом и объемом сброса сточных вод
Охрана воздушного бассейна	Установка газопылеулавливающих устройств, предназначенных для улавливания и обезвреживания вредных веществ из газов, отходящих от технологических агрегатов и из вентиляционного воздуха перед выбросом в атмосферу; строительство опытно-промышленных установок и цехов по разработке методов очистки отходящих газов от вредных выбросов в атмосферу; оснащение двигателей внутреннего сгорания нейтрализаторами, создание станций (служб) регулировки двигателей автомобилей с целью снижения токсичности отработавших газов, создание и внедрение присадок к топливам, снижающих токсичность и дымность отработавших газов; создание автоматических систем контроля за загрязнением атмосферного воздуха, оснащение стационарных источников выброса вредных веществ в воздушный бассейн приборами контроля; строительство, приобретение и оснащение лабораторий по контролю за загрязнением атмосферного воздуха; установка устройств по дожигу и другим методам доочистки хвостовых газов перед непосредственным выбросом в атмосферу; оснащение установками для утилизации веществ из отходящих газов, приобретение и замена топливной аппаратуры при переводе на сжигание других видов топлива или улучшение режимов сжигания топлива
Использование отходов производства и потребления	Строительство мусороперерабатывающих и мусоросжигательных заводов, а также полигонов для складирования бытовых и промышленных отходов; приобретение и внедрение установок, оборудования и машин для переработки, сбора и транспортировки бытовых отходов с территории городов и других населенных пунктов; строительство установок, производств, цехов для получения сырья или готовой продукции из отходов производства
Экологическое просвещение, подготовка кадров	Работа по экологическому образованию кадров
Научно-исследовательские работы	Разработка экспресс-методов определения вредных примесей в воздухе, воде, почве; разработка нетрадиционных методов и установок для очистки отходящих газов промышленных предприятий, утилизации отходов, разработка технологических процессов, оборудования, приборов и реагентов, обеспечивающих глубокую переработку сырья с утилизацией образующихся отходов; совершенствование методов обезвреживания твердых бытовых отходов с целью предотвращения попадания в природные среды тяжелых металлов и ксенобиотиков; проектно-изыскательские и опытно-конструкторские работы по созданию природоохранного оборудования, установок, сооружений, предприятий и объектов, прогрессивной природоохранной технологии методов и средств защиты природных объектов от негативного воздействия

Существуют также классификации экологических затрат, разработанные такими учеными, как Саенко К. С. или Морозовой Е. В. и другими авторами (табл. 2).

Таблица 2

Классификация экологических затрат по Туяковой З. С., Чертковой А. А. [4]

Классификационные признаки	Группы экологических затрат
По связи с процессом производства	Производственные и постпроизводственные
По способу капитализации	Текущие и капитализируемые
По источникам покрытия	Относимые на себестоимость; на прочие расходы; за счет прибыли предприятия
По времени осуществления	Текущие и единовременные
По видам проводимых мероприятий	Предупредительные, упреждающие и компенсационные
По видам (статьям) затрат	Сырье и материалы, используемые в природоохранных целях; – расходы на содержание и эксплуатацию объектов природоохранного назначения; – расходы на экологическое образование кадров; – расходы на приобретение и установку очистных сооружений, фильтров, оборудования для сбора, переработки, ликвидации отходов; – на разведовательно-подготовительные работы (геологическое изучение недр, разведка полезных ископаемых, подготовка почв); – услуги сторонних организаций (экологическая сертификация и экспертиза, экологическое страхование и др.); – налоги и платежи за загрязнение окружающей среды, пользование природными ресурсами, воспроизводство и охрану природных ресурсов; – расходы на восстановительные работы (озеленение территорий, восстановление земельного фонда, водных объектов)

Классификация затрат по Туяковой З. С. Чертковой А. А. объединила в себе множество классификационных признаков, но она не отвечает на вопрос, что именно относить к данной категории, а является лишь обобщенной моделью экологических затрат.

Однако для отражения экологических затрат в бухгалтерском учете необходимо четко представлять, что включают в себя капитальные затраты, а что текущие.

Письмо Департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности Министерства финансов Российской Федерации от 27 мая 2011 г. № 07-02-18/02 дает представление, как раскрыть в бухгалтерской отчетности экологические затраты (табл. 3) [5].

Информация об экологических издержках используется в статистическом учете, финансовом учете, оперативном учете, управленческом и налоговом учете.

Исходя из вышесказанного можно сделать вывод о том, что единой классификации экологических затрат предприятия быть не может.

Для каждого вида учета целесообразно использовать свою классификацию, которая наиболее полно отражает необходимую для данного учета информацию.

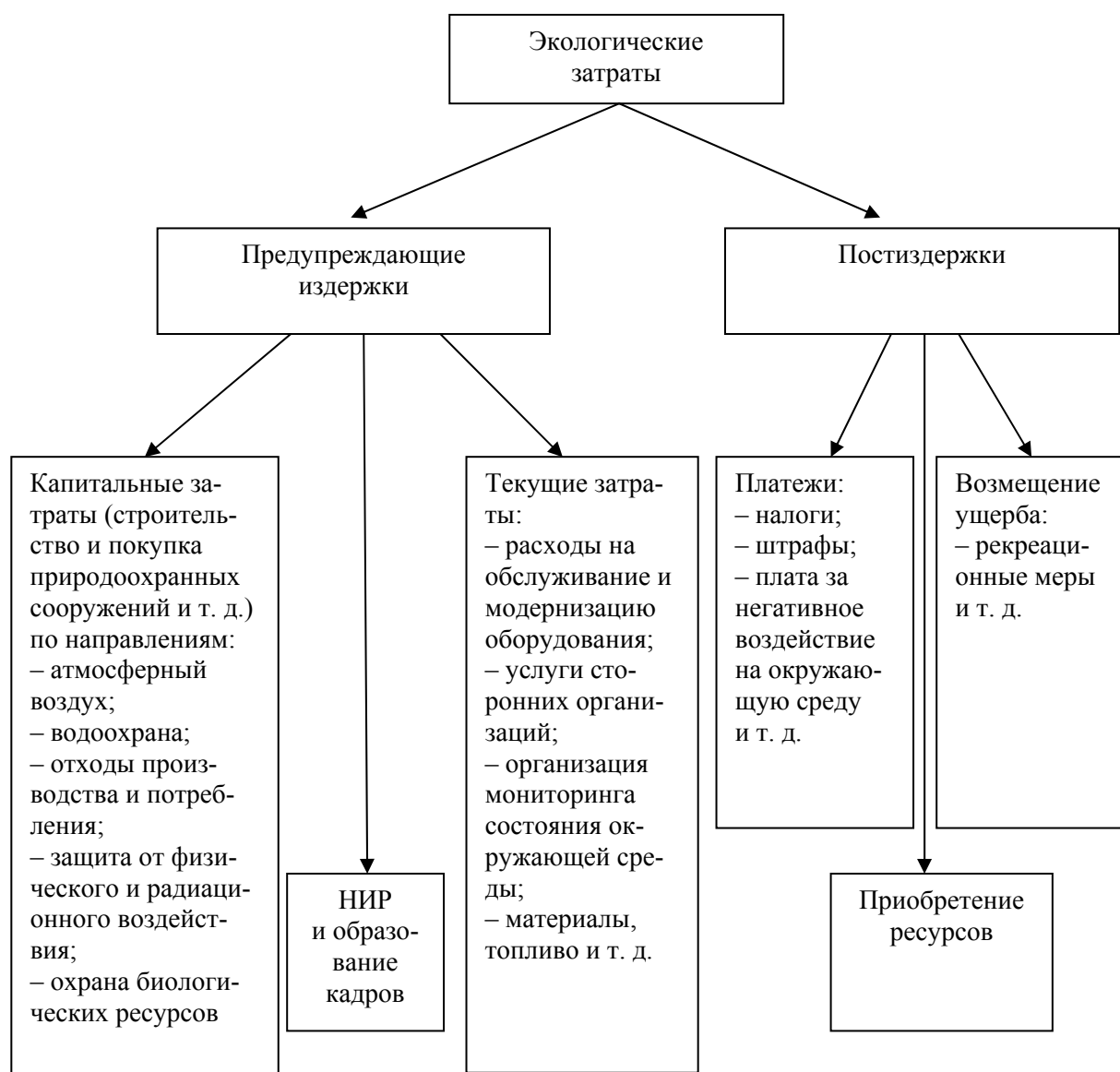
**Классификация капитальных и текущих затрат в соответствии
с письмом Министерства финансов РФ от 27 мая 2011 г. № 07-02-18/02 [5]**

Капитальные вложения	Текущие расходы
Строительство сооружений по охране атмосферного воздуха от загрязнения веществами и предотвращению изменения климата	Содержание и эксплуатация объектов основных средств, связанных с экологической деятельностью, и их ремонт
Возведение объектов, направленных на защиту окружающей среды от шумового, вибрационного и других видов физического воздействия (экраны, щиты, перегородки, насыпи, изгороди)	Сырье, материалы, топливо и электроэнергия, используемые при эксплуатации объектов, связанных с экологической деятельностью
Строительство установок по обезвреживанию, компостированию, переработке отходов производства и потребления	Содержание персонала, обслуживающего объекты, связанные с экологической деятельностью
Строительство противозерозионных гидротехнических, противоселевых, противооползневых, противолавинных, противообвальных, включая береговые, сооружений, на террасирование крутых склонов, на рекультивацию земель, на оборудование по контролю за загрязнением почвы и подземных вод, на другие мероприятия по защите и реабилитации земель, поверхностных и подземных вод	Сбор, хранение (захоронение) и переработка (обезвреживание), уничтожение, размещение отходов производства и потребления собственными силами
Водоохранные и другие сооружения по сбору и очистке сточных вод	Осуществление платы за негативное воздействие на окружающую среду
Мероприятия по обеспечению радиационной безопасности окружающей среды, направленные на сокращение или предотвращение воздействия радиоактивных веществ на окружающую среду, реабилитацию загрязненных территорий, обезвреживание и захоронение средне- и высокорadioактивных отходов и др.	Организацию самостоятельного контроля за вредным воздействием на окружающую среду и мониторинговые мероприятия, научно-технические исследования, управление экологической деятельностью в организации
Проектно-изыскательские и опытно-конструкторские работы по созданию природоохранного оборудования, установок, сооружений, предприятий и объектов, прогрессивной природоохранной технологии, средств защиты природных объектов от негативных антропогенных воздействий на окружающую среду	Текущие мероприятия по сохранению и восстановлению качества окружающей среды, нарушенной в результате ранее проводившейся хозяйственной деятельности
—	Обязательное страхование гражданской ответственности организации, эксплуатирующей опасный производственный объект
—	Рентные (лизинговые) платежи, платежи по страхованию, касающиеся сооружений и оборудования, связанных с экологической деятельностью
—	Прочие текущие мероприятия по снижению вредного воздействия на окружающую среду и предотвращению изменения климата

Новая классификация экологических затрат основана на разделении затрат по принципу: затраты предупреждающие экологические последствия и затраты «оплачивающие» нанесенный экологический ущерб (см. рисунок).

Данная классификация удобна в представлении информации для управленческого и финансового учета.

Новая модель экологических затрат направлена на раскрытие происхождения и назначения экологических затрат на предприятии.



Классификация экологических затрат

Итак, существует множество вариантов классификации экологических затрат. Каждый из вариантов основан на различных принципах деления затрат, что показывает многостороннее значение и различные варианты трактования экологических издержек в зависимости от поставленной задачи.

Однако основной задачей классификации экологических затрат является корректное отражение экологических издержек в финансовой отчетности предприятия и на счетах бухгалтерского учета. Поэтому необходимо разработать классификацию экологических затрат по отраслям производства, решающую поставленную задачу.

Библиографические ссылки

1. Морозова Е. В. Методика учета затрат на природопользование // Бухгалтерский учет. 2008. № 1. С. 76–79.
2. Саенко К. С. Учет экологических затрат. М. Финансы и статистика, 2005. 376 с.
3. Инструктивно-методическими указания по взиманию платы за загрязнение окружающей природной среды (в ред. приказа Госкомэкологии РФ от 15.02.2000 № 77).
4. Туякова З. С., Черткова А. А. Классификация экологических затрат в современном бухгалтерском учете // Вестник ОГУ. 2009. № 8 (102).
5. Письмо департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности Министерства финансов Российской Федерации от 27 мая 2011 г. № 07-02-18/02) [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

© Вагина Д. О., Денисенко Г. В., 2013

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

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТА НА ТЕРРИТОРИИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Рассматриваются вопросы применения Международных стандартов аудита на территории Российской Федерации.

Ключевые слова: аудит, международные стандарты.

Правительством Российской Федерации внесен на рассмотрение в Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации проект федерального закона «О внесении изменений в Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» в части введения Международных стандартов аудита. Предлагается аудиторскую деятельность осуществлять в соответствии с Международными стандартами аудита, которые являются обязательными для аудиторских организаций, аудиторов, саморегулируемых организаций аудиторов и их работников, а также стандартами аудиторской деятельности, саморегулируемых организаций аудиторов [1; 2].

Порядок признания Международных стандартов аудита для применения на территории Российской Федерации устанавливается Правительством Российской Федерации не позднее 1 августа 2014 года. Международные стандарты аудита подлежат признанию для применения на территории Российской Федерации не позднее двух лет со дня вступления в силу порядка признания этих стандартов, т. е. 2016 год.

Законопроектом не устанавливается автоматическое принятие Международных стандартов аудита, но применение их обеспечит унификацию национальной аудиторской практики с общепризнанной в мире практикой, международное признание аудиторского заключения, упрощение процедуры принятия стандартов аудиторской деятельности.

Разработкой, внедрением и продвижением Международных стандартов аудита непосредственно занимается Международная федерация бухгалтеров (IFAC – International Federation of Accountants, www.ifac.org) – международное объединение бухгалтерской профессии. IFAC определила свою миссию: как «служить интересам общества и с этой целью и далее осуществлять деятельность, направленную на усиление позиций бухгалтерской профессии по всему миру и вносить свой вклад в развитие сильной международной экономики путем установления профессиональных стандартов высочайшего качества, стимулирования приверженности указанным стандартам и путем осуществления деятельности, нацеленной на сближении стандартов в международном масштабе, а также посредством представления интересов общества в случаях, когда необходимы профессиональные знания и опыт». В настоящее время в ее состав входят 164 профессиональных организаций бухгалтеров из 125 стран, в том числе и России, представляющих более двух с половиной миллионов бухгалтеров, занимающихся частной практикой, преподаванием, состоящих на государственной службе, занятых в промышленности и торговле. К российским организациям-членам IFAC относятся: Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России (The Institute of Professional Accountants of Russia), Российская Коллегия аудиторов (Russian Collegium of Auditors), Аудиторская Палата России (Audit Chamber of Russia) [3].

Российские стандарты аудита представляют собой адаптированную версию Международных стандартов аудита (МСА) 1999 года. Российские стандарты отличаются

от МСА по структуре и логике изложения, базируются на положениях Гражданского кодекса РФ, в них содержатся образцы типичных для российской юридической практики договорных документов и пр. В этом смысле российские стандарты по форме достаточно сильно отличаются от МСА. Тем не менее, они весьма близки по сути, а имеющиеся расхождения связаны в первую очередь со спецификой российской правовой практики. С 2010 года различия также включают изменения МСА в соответствии с реализацией проекта «Ясность». Цели проекта, в частности, состояли в том, чтобы повысить четкость положений стандартов и обеспечить единообразное понимание их требований в разных юрисдикциях. В результате кардинально изменились структура и характер изложения содержания стандартов – требования были отделены от комментариев и разъяснений, вынесенных в приложения. Официального перевода на русский язык последней редакции МСА на текущий момент не существует.

Для сравнения приведем различия Российских и Международных стандартов аудита (см. таблицу).

Различия Российских и Международных стандартов аудита

МСА и аналог ФПСАД (ФСАД)	Различия стандартов
МСА (ISA) 210. Согласование условий соглашений по аудиту. ФПСАД 12. Согласование условий проведения аудита	МСА 210 предусматривает возможность проведения аудита по результатам оформления письма-обязательства аудиторской организации о согласии на проведение аудита. Данная форма не соответствует российской договорной практике. При этом перечень обязательных моментов, о которых аудитор обязан поставить в известность потенциального клиента и по поводу которых аудиторская организация и экономический субъект обязаны достичь согласия до начала аудита в международных и российских стандартах совпадает
МСА (ISA) 220. Контроль качества аудита финансовой отчетности. ФПСАД 7 Контроль качества выполнения заданий по аудиту	Стандарты близки по содержанию. В отличие от МСА 220 российский стандарт содержит описание иерархии сотрудников аудиторской фирмы и не содержит приложений, аналогичных МСА 220, описывающих политику и процедуры внутрифирменного контроля качества
МСА (ISA) 240. Обязанности аудитора в отношении мошенничества при проведении аудита финансовой отчетности. ФПСАД 5/2010. Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита	ФПСАД 5/2010 введен в действие вместо отмененного ФСПАД 13. МСА 240 содержит понятие «мошенничество», ФПСАД рассматривает понятия «недобросовестные действия». Такое существенное различие в названиях случайно, так как согласно Уголовному кодексу РФ мошенничество является одним из видов уголовных преступлений, в связи с чем квалифицировать деяние как мошенничество может только суд или следствие, а не аудитор. Западные аудиторы, как правило, имеют право на профессиональную тайну в отношении своих клиентов. Наше правовое государство находится в процессе становления, и до сих пор не прекращаются попытки использовать конфиденциальную информацию аудиторов для получения доказательств вины их клиентов, причем речь зачастую идет не о серьезных случаях, угрожающих безопасности государства, а о фактах мелких налоговых нарушений. Поэтому при подготовке названного Правила (стандарта) разработчики попытались, насколько это было возможно, освободить аудитора как от ответственности за необнаружение фактов умышленных искажений, так и за недонесение о таких фактах. Для дальнейшего сближения российского Правила (стандарта) с МСА потребуются обеспечить законодательные гарантии прав российских аудиторов

МСА и аналог ФПСАД (ФСАД)	Различия стандартов
МСА (ISA) 260. Обмен информацией с лицами, наделенными руководящими полномочиями. ФПСАД 22. Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника	ФПСАД 22 не является аналогом МСА 260. МСА 260 разъясняет, каким образом нужно сообщать о вопросах, связанных с аудитом, руководству проверяемого экономического субъекта. В МСА 260 достаточно подробно рассматривается вопрос, кого именно аудиторам следует считать лицами, наделенными руководящими полномочиями. В МСА говорится также о конфиденциальности информации по результатам аудита, которую аудиторы сообщают руководству клиента. МСА 260 не содержит каких-либо конкретных рекомендаций относительно формата развернутых итоговых документов, составляемых по результатам аудита, перечней таблиц, структур разного рода детализированных отчетов и пр. Вместе с тем в МСА 260 сделаны многочисленные отсылки к национальному законодательству по данным вопросам
МСА (ISA) 300. Планирование аудита финансовой отчетности. ФПСАД 3. Планирование аудита	Российский стандарт содержит более детальную информацию о планировании аудита, а также дополнительную информацию (например, описание этапа предварительного планирования, а также приложения, содержащие образцы плана аудита и программы аудита)
МСА (ISA) 600. Особые аспекты – аудит финансовой отчетности группы (включая работу других аудиторов). ФПСАД 28. Использование результатов работы другого аудитора	ФПСАД 28 соответствует положениям МСА 600 только в части использования работы других аудиторов. Аспекты аудита финансовой отчетности группы в российских Правилах (стандартах) отсутствуют
МСА (ISA) 805. Особые аспекты – аудит отдельной финансовой отчетности и определенных элементов, счетов или статей финансового отчета. ФПСАД 9/2011. Особенности аудита отдельной части отчетности	ФПСАД 9/2011 соответствует положениям МСА 805 в части аудита определенных элементов, счетов или статей финансового отчета. Аспекты аудита отдельной финансовой отчетности в данном российском Правиле (стандарте) не предусмотрены

Кроме правовой необходимости еще есть причина введения МСА в России. Это сотрудничество российских организаций с иностранными компаниями и привлечение зарубежных инвесторов. Для вложения средств в определенную компанию инвестору необходимо убедиться в финансовой устойчивости организации и ее прибыльности, для этого необходимо предоставить результаты внешнего аудита по стандартам МСА, так как они будут понятны любым иностранным инвесторам.

Исходя из вышесказанного можно выделить следующие причины, останавливающие принятие МСА в России:

- непонимание организациями целей проведения и необходимости добровольного аудита;
- увеличение нарушений этических норм аудитора, вследствие конкуренции на рынке аудиторских услуг;

- увеличение стоимости услуг профессиональных аудиторов;
- недостаточное понимание российскими аудиторами принципов МСА.

Из вышеуказанных причин возникает проблема профессиональных кадров и, как следствие, проблема внешнего контроля. Государственными органами или общественными организациями аудиторов должен осуществляться контроль за выполнением стандартов аудиторскими организациями.

В случае наделения обязанностью контроля государственные органы встают вопрос увеличения штата сотрудников, а для этого необходимо увеличение финансирования из-за роста затрат. Кроме того, государственные служащие не обладают необходимыми знаниями всех тонкостей аудита, а также возникает риск «утечки» результатов аудита – конфиденциальной информации.

В случае наделения обязанностью контроля общественных организаций встает вопрос об объективности оценки, так как проверку по МСА будут проводить аудиторы организаций, которые владеют навыками аудита и разбираются во всех его тонкостях. При проверке они могут целенаправленно не указывать или указывать дополнительные ошибки в целях истребления конкурента.

Подводя итог можно сделать вывод, что введение международных стандартов аудита на территории Российской Федерации требует подготовки.

Вводить МСА нужно постепенно, начиная с отраслей и предприятий, которым это необходимо.

Библиографические ссылки

1. О внесении изменений в статью 9 Федерального закона «Об инвестировании средств для финансирования накопительной части трудовой пенсии в Российской Федерации» : проект федер. закона № 316841-6 [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru>.
2. Об аудиторской деятельности в части введения международных стандартов аудита : федер. закон [Электронный ресурс]. URL : <http://www.consultant.ru>.
3. Денисенко Г. В., Золотарева Г. И., Федоренко И. В. Международные стандарты аудита : учеб. пособие / Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2012. 144 с.

© Денисенко Г. В., Левченко В. С., 2013

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

УЧЕТ ЭКОЛОГИЧЕСКИХ ВОПРОСОВ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Рассмотрены экологические вопросы, раскрываемые в пояснениях к бухгалтерской отчетности.

Ключевые слова: экологические вопросы, экологические расходы, капитальные и текущие расходы, связанные с экологической деятельностью организации.

Экологические вопросы становятся важными для предприятий и при определенных обстоятельствах могут оказывать существенное влияние на финансовую отчетность. Такие вопросы приобретают большой интерес среди пользователей финансовой отчетности.

В соответствии с ПБУ 4/99 бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Если при составлении бухгалтерской отчетности организацией выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то в бухгалтерскую отчетность организация включает соответствующие дополнительные показатели и пояснения [1].

С целью повышения прозрачности и качества информации о деятельности организации в сфере рационального природопользования, охраны окружающей среды и экологической безопасности, особенно существенной для организаций, оказывающих на состояние окружающей среды как положительное, так и отрицательное воздействие, в годовую бухгалтерскую отчетность организации включаются дополнительные показатели и пояснения в отношении экологической деятельности организации.

Основная проблема, с которой сталкивается любая организация, приступая к подготовке отчетности в области устойчивого развития, – выбор общего подхода, в основе которого лежали бы разумные принципы раскрытия информации, содержательный набор показателей, а также процесс, пользующийся широким признанием.

Для предприятий во всем мире источником такого подхода является «Руководство по отчетности в области устойчивого развития», разработанное Глобальной инициативой по отчетности (Global Reporting Initiative – GRI) в результате процесса взаимодействия различных заинтересованных сторон. Руководство GRI – результат работы сотен специалистов, представляющих различные заинтересованные стороны со всего мира, подготовленный при поддержке ведущих корпораций, неправительственных организаций, профсоюзов и государственных органов.

Руководство GRI – документ, предлагающий детально разработанный подход к формированию отчетности, отражающей экономическую, экологическую и социальную результативность организации. При этом выделение трех отдельных аспектов носит условный характер – при подготовке отчетов они должны рассматриваться во взаимосвязи [6].

Недостаточная заинтересованность хозяйствующих субъектов в экологической модернизации производства и снижении негативного воздействия на окружающую

среду в сочетании с достаточно низкой долей инвестиций в валовый внутренний продукт России в целом ограничивают развитие экологического сектора экономики, снижают конкурентные преимущества российской экономики в сфере развития ресурсосберегающих и экологически эффективных технологий [3].

По количеству образующихся отходов производства и потребления Красноярский край входит в десятку субъектов Российской Федерации – крупнейших производителей отходов. Так, в 2011 г. количество образованных отходов увеличилось на 14,3 % по сравнению с 2010 гг. Общее количество образовавшихся отходов производства составило в 2012 г. около 380 млн т, или увеличилось на 35 млн т по сравнению с 2011 г. Из них более 99 % составили отходы 5-го класса опасности; 310 млн т, или более 80 %, использовано предприятиями и организациями на собственные нужды, а 60 млн т размещено на собственных складских объектах. На 31 декабря 2012 г. на собственных объектах предприятий всего было размещено около 970 млн т отходов [5].

Прочие отходы производства в объеме менее 1 % представлены отходами 1–4-го классов опасности, из которых основную опасность представляют отходы 1–3-го классов, общий объем которых составил 225 тыс. т. Общий объем ежегодно образующихся в крае бытовых отходов составляет около 1,5 млн т [5].

По уровню антропогенного воздействия на окружающую среду Красноярский край занимает одно из лидирующих мест в Российской Федерации. Общая масса выбросов вредных (загрязняющих) веществ только от стационарных источников в 2011 г. составила 2516,8 тыс. т [5].

При этом на пять крупнейших промышленных предприятий края приходится почти 90 %, или 2210 тыс. т загрязняющих выбросов в атмосферный воздух. Наибольшее воздействие на окружающую среду и население происходит в основных промышленных центрах края: Красноярске, Норильске, Ачинске, Лесосибирске и Минусинске.

В поверхностные водотоки края ежегодно сбрасывается до 500 млн. м³ недостаточно очищенных стоков. Это приводит к тому, что вода основных водотоков края оценивается как грязная. Особого внимания требует состояние хозяйственно-питьевого водоснабжения, износ водопроводных сооружений которых достиг 80 %. Несколько сот тысяч жителей края практически ежегодно подвергаются негативному воздействию вод при чрезвычайных паводковых ситуациях в результате подмыва берегов и разрушения гидротехнических сооружений.

За последние 10 лет вследствие хозяйственной деятельности ухудшилось качественное состояние земель сельскохозяйственного назначения. В связи с ветровой и водной эрозией почв, переувлажненностью, заболоченностью и так далее более чем на 25 % площадей всех сельскохозяйственных угодий земли выведены из сельскохозяйственного оборота. На площади около 100 тыс. га неиспользуемые сельскохозяйственные земли заросли деревьями и кустарниками.

Загрязняются земли химическими веществами. В 2009–2011 гг. выявлено химическое загрязнение почв сельскохозяйственных земель на площади около 3 тыс. га веществами 1-го класса опасности (водорастворимый фтор, мышьяк, бензопирен). До чрезвычайного и высоко опасного уровня загрязнена часть пригородных земель крупных городов края, используемых для выращивания овощей в теплицах.

Заметный ущерб лесным ресурсам наносится лесопользователями и лесными пожарами. В 2011 г. на территории Красноярского края зарегистрирован 1461 лесной пожар на общей площади 104 тыс. га, что значительно выше, чем в предыдущие годы. Объем древесины, сгоревшей на корню, составил более 2 млн м³. Выделяемые из федерального бюджета субвенции на проведение лесовосстановительных работ не покрывают потребность в финансировании в соответствии с расчетно-технологическими кар-

тами. Дефицит средств на лесовосстановление на 2013 г. составляет 81,6 % от существующей потребности.

Законом Красноярского края от 23.04.2013 № 4-1250 утвержден бюджет на финансирование мероприятий по охране окружающей среды и экологической безопасности в 2013 г. в сумме 59 892 тыс. руб., в 2014 г. в сумме 52 403,7 тыс. руб., в 2015 г. в сумме 37 403,7 тыс. руб. (см. таблицу).

**Средства краевого бюджета, направляемые в 2013 г. и плановом периоде 2014–2015 гг.
на финансирование мероприятий по охране окружающей среды
и экологической безопасности**

№ п/п	Наименование мероприятий	Сумма, (тыс. руб. в год)		
		2013	2014	2015
	1	2	3	4
1	Мероприятия в области использования и охраны водных объектов	1 645,0	12 000,0	8 539,3
1.1	Разработка проектно-сметной документации на берегоукрепительные работы и расчистку русел рек	0,0	12 000,0	8 539,3
1.2	Разработка проектной документации «Расчистка, спрямление, дноуглубление и берегоукрепление русла реки Идра в с. Идринское Идринского района Красноярского края (2,0 км)»	1 645,0	0,0	0,0
2	Природоохранные мероприятия	47 554,2	35 437,8	23 898,5
2.1	Осуществление аналитического обеспечения экологического надзора	4 800,0	4 739,3	5 000,0
2.2	Расширение и обеспечение функционирования экологического портала природоохранных служб Красноярского края	581,5	581,5	581,5
2.3	Получение специализированной гидрометеорологической информации для целей государственного управления	5 000,0	5 200,0	5 200,0
2.4	Ежегодная разработка и публикация государственного доклада «О состоянии и охране окружающей среды в Красноярском крае»	980,0	980,0	980,0
2.5	Осуществление экологической паспортизации территории края	1 600,0	2 000,0	2 000,0
2.6	Разработка сводных томов предельно допустимых выбросов для городов – промышленных центров края (города Зеленогорск, Норильск)	0,0	0,0	4 500,0
2.7	Корректировка сводного тома предельно допустимых выбросов для г. Ачинска	3 000,0	1 300,0	0,0
2.8	Обеспечение населения информацией о состоянии окружающей среды в Красноярском крае	1 080,0	1 080,0	1 080,0
2.9	Создание и размещение телевизионной программы о состоянии окружающей среды и природопользования в Красноярском крае	2 000,0	2 000,0	2 000,0
2.10	Организации государственных природных заказников краевого значения «Чиримба», «Агульский», «Кунгусский», «Лугавский бор», «Косогольско-Сережский», «Бюзинский»	450,0	800,0	800,0

№ п/п	Наименование мероприятий	Сумма, (тыс. руб. в год)		
		2013	2014	2015
	1	2	3	4
2.11	Регулирование численности животных, наносящих ущерб хозяйственной деятельности	1 757,0	1 757,0	1 757,0
2.12	Разработка схемы размещения, использования и охраны охотничьих угодий на территории края	17 117,7	15 000,0	0,0
2.13	Проведение работ по оценке состояния и территориального размещения таймырской популяции дикого северного оленя	2 300,0	0,0	0,0
2.14	Государственный учет численности диких копытных животных в Енисейской, Ангарской, Центральной и Южной группах районов края	6 888,0	0,0	0,0
3	Прикладные научные исследования в области охраны окружающей среды	10 692,8	4 965,9	4 965,9
3.1	Ежегодная разработка радиационно-гигиенических паспортов территории Красноярского края	465,9	465,9	465,9
3.2	Проведение работ по сохранению особо ценных видов рыб в бассейне р. Енисей	10 226,9	4 500,0	4 500,0
Всего		59 892,0	52 403,7	37 403,7

По данным таблицы можно сделать вывод, что тех средств, которые выделяются для восстановления окружающей среды в Красноярском крае, недостаточно. Поэтому все предприятия города и края должны принять активное участие в мероприятиях по выпуску экологически безопасной продукции.

Снижение негативного воздействия на окружающую среду существенно зависят от объема инвестиций в разработку и внедрение ресурсосберегающих и экологически эффективных технологий, формирования технологической базы и финансовых инструментов ликвидации прошлого экологического ущерба, развитие индустрии утилизации и вторичного использования отходов производства и потребления.

К капитальным вложениям, связанным с экологической деятельностью организации, относятся затраты:

- на строительство сооружений по охране атмосферного воздуха от загрязнения веществами и предотвращению изменения климата в том числе:

- а) газопылеулавливающих установок и устройств, предназначенных для улавливания и обезвреживания вредных веществ из газов, отходящих от технологических агрегатов и из вентиляционного воздуха перед выбросом их в атмосферу;

- б) автоматических систем контроля за загрязнением атмосферного воздуха;

- в) установок по производству электроэнергии на базе альтернативных источников (ветровой и солнечной энергии, биогаза, термальных вод и др.);

- водоохранные и другие сооружения по сбору и очистке сточных вод;

- строительство установок по обезвреживанию, компостированию, переработке отходов производства и потребления;

- строительство противоэрозионных гидротехнических, противоселевых, противооползневых, противолавинных, противообвальных, включая береговые, сооружений на террасирование крутых склонов, рекультивацию земель, оборудование по контролю за загрязнением почвы и подземных вод, другие мероприятия по защите и реабилитации земель, поверхностных и подземных вод;

- возведение объектов, направленных на защиту окружающей среды от шумового, вибрационного и других видов физического воздействия (экраны, щиты, перегородки, насыпи, изгороди);

- мероприятия по обеспечению радиационной безопасности окружающей среды, направленные на сокращение или предотвращение воздействия радиоактивных веществ на окружающую среду, реабилитацию загрязненных территорий, обезвреживание и захоронение средне- и высокорadioактивных отходов и др.;

- проектно-изыскательские и опытно-конструкторские работы по созданию природоохранного оборудования, установок, сооружений, предприятий и объектов, прогрессивной природоохранной технологии, средств защиты природных объектов от негативных антропогенных воздействий на окружающую среду.

Вложения организации в незавершенное строительство, незаконченные операции приобретения основных средств, нематериальных и других внеоборотных активов отражаются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» [4].

При организации аналитического учета затрат на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» обособленно учитывают капитальные вложения в объекты, связанные с экологической деятельностью. При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о затратах на строительные работы и реконструкцию, выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и проектно-изыскательских работ, прочие капитальные вложения, связанные с экологической деятельностью.

Формирование в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о затратах, связанных с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ организациями, осуществляется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02, утвержденным приказом Минфина России от 19.11.2002 № 115н [7].

Формирование в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о нематериальных активах организаций осуществляется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), утвержденным приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н [8].

Формирование в бухгалтерском учете информации об основных средствах организации осуществляется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденным приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н, и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденными приказом Минфина России от 13.10.2010 № 91н [9; 10].

В бухгалтерской отчетности организации, в том числе в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, в соответствии с приказом Минфина России от 22.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций», дополнительно раскрывается информация:

- о приобретении (создании) объектов, связанных с экологической деятельностью (в пояснениях о движении нематериальных активов, результатов НИОКР, основных средств в течение отчетного года по основным группам);

- о модернизации основных средств для совершенствования технологии и организации производства, улучшения качества продукции в ходе модернизации производственного (технологического) процесса, внедрения и освоения новых технологий производства, повышающих экологическую безопасность (в пояснениях об изменениях стоимости основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции).

В связи с этим построение аналитического учета капитальных вложений должно обеспечивать формирование перечисленной и иной дополнительной информации,

определяемой организацией по объектам, ассоциирующим с экологической деятельностью.

К текущим расходам, связанным с экологической деятельностью организации, относят расходы:

- на содержание и эксплуатацию объектов основных средств и их ремонт;
- сырье, материалы, топливо и электроэнергию, используемые при эксплуатации объектов;
- содержание персонала, обслуживающего объекты;
- рентные (лизинговые) платежи, платежи по страхованию, касающиеся сооружений и оборудования;
- сбор, хранение (захоронение) и переработку (обезвреживание), уничтожение, размещение отходов производства и потребления собственными силами;
- организацию самостоятельного контроля за вредным воздействием на окружающую среду и мониторинговые мероприятия, научно-технические исследования, управление экологической деятельностью в организации;
- текущие мероприятия по сохранению и восстановлению качества окружающей среды, нарушенной в результате ранее проводившейся 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.

Расходы на содержание и эксплуатацию объектов, связанных с экологической деятельностью, подлежат включению в соответствующие статьи расходов по обычным видам деятельности (расходы на оплату труда, отчисления на социальное страхование, амортизация основных средств и др.). В зависимости от существенности расходов на содержание и эксплуатацию указанных объектов может выделяться статья «Экологические мероприятия» либо непосредственно в отчете о финансовом положении, либо в пояснениях к статьям отчета.

Бухгалтерский учет расходов, связанных с экологической деятельностью, группируются по их видам и месту возникновения организацией самостоятельно в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, положений и других нормативных актов, методических указаний по вопросам бухгалтерского учета (основных средств, материально-производственных запасов и т. д.).

Информация о расходах, связанных с выплатами за сверхнормативные сбросы, выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду, обеспечивает получение необходимой информации для отражения в бухгалтерском учете постоянных разниц [2].

Для обобщения информации о штрафах и выплатах по искам за нарушение природоохранного законодательства используется счет 91 «Прочие доходы и расходы» [4].

В случае существенности указанная информация раскрывается в бухгалтерской отчетности организации применительно к требованиям нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету, регулирующих вопросы раскрытия информации о капитальных вложениях и текущих расходах, источниках их покрытия, об активах и обязательствах организации. Информация является существенной, если она может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые ими на основе бухгалтерской отчетности.

Сегодняшняя ситуация с окружающей средой требует на региональном уровне, а также от руководителей предприятий, перехода к экологически ориентированной деятельности, направленной на снижение антропогенного воздействия предприятия

на окружающую среду при достижении основных целей хозяйственной деятельности. На мероприятия по предупреждению отрицательного воздействия производственной деятельности предприятий на окружающую среду требуются инвестиции, которые включаются в текущие затраты и снижают налогооблагаемую базу по налогу на прибыль. В связи с этим увеличится производительность труда, качество работы и т. д.

Библиографические ссылки

1. Письмо Департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности Минфина России от 27 мая 2011 г. № 07-02-18/02 [Электронный ресурс]. URL: www.minfin.ru.

2. Учет расчетов по налогу на прибыль организаций. ПБУ 18/02 ; утв. пр. Минфина России от 19.11.2002 № 114н [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_111060/?frame=1.

3. Об утверждении государственной программы Российской Федерации «Охрана окружающей среды» на 2012 – 2020 годы» [Электронный ресурс] : распоряжение Правительства РФ от 27.12.2012 № 2552-р URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=139999>.

4. Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций [Электронный ресурс] : утв. пр. Минфина России от 31.10.2000 № 94н. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=107972;dst=0;ts=0D1BDE9C10030389850F54F59C377109;rnd=0.35443045082502067>.

5. О состоянии и охране окружающей среды в Красноярском крае за 2010 год [Электронный ресурс] : гос. доклад. URL: <http://www.mnr.gov.ru/regulatory/list.php?part=1265>.

6. Руководство по отчетности в области устойчивого развития [Электронный ресурс]. URL: <https://www.globalreporting.org/resource/library/Russian-G3-Reporting-Guidelines.pdf>.

7. Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы [Электронный ресурс]. ПБУ 17/02 : утв. пр. Минфина России от 19.11.2002 № 115н. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=63485>.

8. Учет нематериальных активов [Электронный ресурс] (ПБУ 14/2007) : утв. пр. Минфина России от 27.12.2007 № 153н. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=111054>.

9. Учет основных средств [Электронный ресурс] ПБУ 6/01 : утв. пр. Минфина России от 30.03.2001 № 26н. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=111056;fld=134;dst=100012;rnd=0.798855057451874>.

10. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств [Электронный ресурс] : утв. пр. Минфина России от 13.10.2010 № 91н. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=111055>.

Е. М. Дусаева, Т. С. Рязанцева
Оренбургский государственный аграрный университет, Россия, Оренбург

ТЕОРИЯ КОНТРОЛЛИНГА В УПРАВЛЕНИИ ОРГАНИЗАЦИЯМИ АГРАРНО-ПРОМЫШЛЕННОГО КОМПЛЕКСА

Поднимается вопросы значения и появления понятия «контроллинг». Описываются основные этапы развития, концепции и виды контроллинга. Обозначаются основы принятия управленческих решений в системе контроллинга аграрных организаций.

Ключевые слова: контроллинг, отклонения, управленческие решения, аграрная организация.

Современные экономические условия в России характеризуются неустойчивостью финансовых рынков, обострением конкурентной борьбы, снижением доходности и ростом степени риска в аграрном бизнесе. Это обуславливает необходимость внедрения организационных методов и инструментов менеджмента, позволяющих получать доходы, осуществлять расширенное воспроизводство. Мировой опыт успешных предприятий показывает, что контроллинг позволяет эффективно управлять ресурсами и получать запланированные доходы.

Изучению вопросов управления деятельностью аграрных организаций посвящены исследования ряда зарубежных и российских ученых, таких как Ю. Вебера, А. Дайле, Э. Майера, Р. Манна, Д. Хана, Н. Г. Данилочкина, С. Н. Зайцева, В. Б. Ивашкевича, А. М. Карминского, А. Г. Примака и др. Несмотря на изученность темы, вопросам внедрения контроллинга в систему управления аграрной организацией уделяется недостаточно внимания.

Слово *контроллинг* происходит от английского глагола *to control*, имеющего различные значения, а в экономическом смысле *управлять* и *наблюдать*. В англоязычных источниках термин «контроллинг» практически не используется. В Великобритании и США укоренился термин «управленческий учет» (*managerial accounting, management accounting*), хотя работников, в чьи должностные обязанности входит ведение управленческого учета, там называют *контроллерами (controller)*. Термин «контроллинг» принят в Германии, откуда он и пришел в Россию, значение этого слова (*controlling*) в немецком языке – «управление» и «контролирование».

В отечественной литературе понятию «контроллинг» иногда соответствует термин «управленческий учет» (*management accounting*). Но управленческий учет является инструментальной базой контроллинга, представляя более узкое и самостоятельное понятие. Похожие по звучанию слова «контроль» и «контроллинг» не являются синонимами и имеют друг с другом не так много общего, хотя контроль – одна из функций контроллинга. Также различны понятия «контролер» и «контроллер», так при отклонении плановых значений показателей от фактических первый ограничится фиксацией явных причин и виновных допустивших эти отклонения. Контроллер же выявит явные и неявные причины, обуславливающие отклонения, проведет анализ влияния этих отклонений на достижение перспективных целей предприятия, определит мероприятия для устранения и недопущения отклонений в будущем, поставит руководство в известность, о том какие именно отклонения сигнализируют о необходимости изменения стратегии организации. Тем самым принципиальное отличие «контролера» от «контроллера» заключается в том, что первый не участвует в процессе планирования и принятия управленческих решений.

В современной экономической литературе приводится достаточно много различных определений контроллинга. Один из ведущих специалистов в этой сфере Майер Э. пишет: «Под контроллингом следует понимать руководящую концепцию эффективного управления фирмой и обеспечения ее долгосрочного существования».

В другой работе, где соавтором Майера Э. выступает Манн Р., они определяют контроллинг как процесс управления прибылью, систему регулирования, позволяющую фирме получать максимальную для данных условий прибыль [3].

Отечественные специалисты в области контроллинга – Карминский А. М., Оленев Н. И., Примаков А. Г., Фалько С. Г. – определяют его как концепцию системного управления и способа мышления менеджеров, в основе которых лежит стремление обеспечить долгосрочное эффективное функционирование организации [1].

В работе Данилошкиной Н. Г. «контроллинг – это функционально обособленное направление экономической работы на предприятии, связанное с реализацией финансово-экономической комментирующей функции в менеджменте для принятия оперативных и стратегических управленческих решений» [2].

Большинство экономистов, таких как Друри К., Ивашкевич В. Б., Карминский А. М., Манн Р., Майер Э., Фалько С. Г. и др. считают, что современное содержание термина «контроллинг» объединяет две составляющие: контроллинг, как философия и контроллинг как инструмент. В первом случае контроллинг – философия и образ мышления руководителей, ориентированных на эффективное использование ресурсов и развитие предприятия в долгосрочной перспективе. Во втором – ориентированная на долгосрочное и эффективное развитие система информационно-аналитической, методической и инструментальной поддержки руководства предприятия по достижению целей, обеспечивающая реализацию цикла управления по всем функциональным сферам и процессам посредством измерения ресурсов и результатов деятельности.

Основываясь на вышесказанном, считаем, что контроллинг в узком понимании представляет инструмент управления предприятием, который позволяет обеспечить качество внутреннего контроля и обоснованность принимаемых управленческих решений. В широком понимании – это философия менеджмента, направленная на достижение стратегических целей.

Понятие «контроллинг» в области государственного управления появилось в Средние века. Так в XV в. при дворе английского короля Генриха VII существовала должность с названием «Countrollour», в задачи которого входили документирование и контроль денежных и товарных потоков.

В 1778 г. в США было учреждено ведомство контроллеров – Controller, Auditor, Treasurer and six Commissioners of Accounts – в задачи которого входило управление государственным хозяйством и контроль за использованием средств (в настоящее время после многочисленных законодательных изменений этими вопросами занимается независимая служба Controller General).

В современном значении как характеристика области задач на предприятии, понятие «контроллинг» стало использоваться в США с конца XIX в. Впервые в 1880 г. введена должность контроллера (Controllers) преимущественно для решения финансово-экономических задач, управления финансовыми вложениями и основным капиталом в железнодорожной компании Atchison (США).

Мировой экономический кризис 1929 г. привел руководство многих компаний к пониманию необходимости формирования системы внутреннего планирования, учета и контроля. Именно в это время контроллинг получает широкое распространение. И если раньше контроллер осуществлял ведение учета и ревизии уже свершившихся фактов хозяйственной деятельности, то теперь задачи контроллера были связаны с вопросами планирования и контроля. Тогда же в 1931 г. в США под влиянием экономи-

ческого кризиса была создана профессиональная организация контроллеров Controller's Institute of America, что оказало немалое влияние на развитие контроллинга. В 1934 г. был выпущен первый номер журнала The Controller (The Financial Executive), а с 1944 г. существует исследовательский институт Controllershship Foundation (Financial Executives Research Foundation). Первый официальный перечень задач контроллера был опубликован в 1946 г. С течением времени задачи контроллинга усложнялись, если в 50-е годы XX в. основной функцией контроллера в США являлся финансовый учет, то, начиная с середины 80-х годов, ею стала подготовка принятия управленческих решений, а также внутренний учет и бюджетирование.

В Европу контроллинг пришел из США в послевоенный период, и в современном понимании контроллинг как концепция управления получил наибольшее развитие в Германии. Хотя некоторые традиционные функции контроллинга существовали в немецкой экономической практике и раньше. Во второй половине 1950-х годов немецкая экономика характеризовалась высокими темпами роста и солидными прибылями и, тем не менее, на крупных предприятиях Германии были сформированы так называемые центры прибыли, обособленные в отношении ведения учета [1].

В России интерес к контроллингу проявляется в самом начале 1990-х годов, когда в экономике страны окончательно закрепились рыночные принципы хозяйствования. Так некоторые авторы выделяют следующие основные этапы развития контроллинга в России: этап 1 (1991–1995 гг.) – контроллинг отождествляется с учетом затрат; этап 2 (1996–1997 гг.) – контроллинг связывают с учетом затрат и финансовых результатов; этап 3 (1998–2000 гг.) – контроллинг отождествляется с оперативным планированием и управлением затратами, бюджетированием; этап 4 (2000-е годы) – контроллинг представляет собой информационный сервис для руководства предприятием [5].

По определению Майкла Мескона, «...объектом контроллинга называется все то, что противостоит деятельности и находится с ним во взаимодействии, а также выступает как результат применения субъектом определенных способов познавательной деятельности и логических операций. Это хозяйственные процессы во всем их многообразии от операций по поступлению или выбытию товаров до мотивации персонала и кадровой политики». Субъект контроллинга – носитель предметно-практической деятельности и познания, источник активности, направленной на объект. Им может быть отдел контроллинга, контроллер, а также специалисты на своих рабочих местах.

Система контроллинга делает возможным управление предприятием через согласованное планирование и постановку контроля для оценки отклонений от поставленных целей. Это позволяет повысить эффективность процесса управления и улучшить результаты деятельности предприятия.

Один из авторов концепции контроллинга Дитгер Хан определяет ее как «совокупность целей, задач, инструментов, субъектов и организационных структур» [4]. Исследователи в области контроллинга, соглашаясь с основными составными частями концепции Хана Д., дают разные подходы к их определению и значимости. На основании проведенных нами (см. таблицу) современных концепций контроллинга, можно выделить на предприятии два основных его вида. Первая из них как целостная система управления, а вторая – как подсистема, действующей на предприятии системы управления.

В зависимости от выполняемых функций контроллинг как целостная система должен быть направлен на управление процессом достижения конечных целей деятельности предприятия, как подсистема может быть направлен на координацию деятельности отдельных структурных подразделений. В зависимости от формы организации контроллинга, его цель трактуется по-разному. Так, если рассматривать контроллинг как систему управления, то главная цель – достижение стратегических целей предприятия. Контроллинг как подсистема управления имеет цели, производные от целей

предприятия, в частности, оптимизация финансового результата через максимизацию прибыли, обеспечение платежеспособности предприятия.

Современные концепции контроллинга

Показатели	Концепции контроллинга	
Форма организации	Целостная система управления (Э. Майер, Р. Манн, В. Б. Ивашкевич)	Подсистема, действующей на предприятии системы управления (Д. Хан, П. Хорват, Т. Райхман, Х.-Ю. Кюппер, Й. Вебер, Н. Г. Данилочкина)
Цель	Всеобщая координация системы управления предприятием	Производная от целей предприятия
Задачи	Планирование, оценка, организация учета	Планирование и контроль деятельности структурных подразделений
Функции	Управление процессом достижения конечных целей и результатов деятельности предприятия	Координация деятельности организационных структур

С точки зрения Хана Д., цель контроллинга заключается в «оптимизации финансового результата через максимизацию прибыли и ценности капитала при гарантированной ликвидности». Эту позицию разделяют Хорват П., который считает, что контроллинг «призван способствовать осуществлению ориентированного на результат управления предприятием», а также Райхман Т. и Шнайдер Д. По мнению других специалистов (Кюппер Х. Ю.), занимающихся теорией контроллинга, целью контроллинга является достижение «не одной цели деятельности предприятия, а системы целей». Вебер Й. подчеркивает, что «контроллинг не связан с процессом постановки целей, например, заданием цели прибыли» [5]. Эту позицию разделяет Данилочкина Н. Г.: «основная цель контроллинга – ориентация управленческого процесса на достижение всех целей, стоящих перед предприятием» [2].

Учитывая вышесказанное, нами была сформулирована следующая цель контроллинга. Так, являясь целостной системой управления предприятием, он должен представлять простую и эффективную систему принятия, реализации, контроля и анализа управленческих решений.

Контроллинг, участвуя в управлении современным предприятием, должен включать в себя два основных аспекта: стратегический (долгосрочный) и оперативный (краткосрочный). Сущность оперативного контроллинга заключается в формировании средств и методов эффективного управления текущими целями предприятия, которые могут быть определены как прибыльность и ликвидность. Сущность стратегического контроллинга заключается в обеспечении эффективного развития предприятия. Различия между стратегическим и оперативным контроллингом заключаются в том, что первый ориентирован на отдельные события и организован как постоянный, непрерывный процесс, а второй – осуществляется дискретно, преимущественно как контроль времени. На практике между оперативным и стратегическим контроллингом существует тесная взаимосвязь и взаимозависимость. Внедрение инструментов оперативного и стратегического контроллинга повышают эффективность планирования, организации и анализа контрольно-ревизионной деятельности за счет повышения оперативности и точности обработки информации для принятия управленческих решений.

В системе оперативного контроллинга рассматриваются экономические процессы в рамках одного года. Тем самым, если речь идет о краткосрочном периоде, то, исходя из имеющихся ресурсов, регулирование производственного процесса осуществляется путем сопоставления плановых данных с фактическими и нормативными для целей оперативного выявления отклонений. Отклонения плановых показателей от фактических могут возникать по всем параметрам, определенным в бюджете, как стоимостным

(затраты, доходы, маржинальная прибыль, капитал, дебиторская и кредиторская задолженность), так и организационной структуры (места возникновения затрат, структурные подразделения).

Перечислим виды возникающих отклонений: абсолютные (разница при вычитании одной величины из другой) и относительные (отношение одной величины к другой выраженная в процентах). При этом относительные отклонения позволяют информативно провести анализ и отчетливо оценить изменения. Помимо вышеперечисленных, существуют еще селективные отклонения (сравнение контролируемых величин во временном разрезе – месяц текущего и прошлого года), кумулятивные отклонения (сумма, исчисленная нарастающим итогом и ее отклонения, позволяющие оценить степень достижений за прошедшие периоды и возможную разницу к концу планового периода) и отклонения во временном разрезе (фактические значения планового периода сравниваются с фактическими значениями аналогичного периода прошлого года).

В результате бюджетирования устанавливаются плановые значения контролируемых величин (количественные показатели деятельности организации АПК, выраженные в натуральных и стоимостных величинах). Объем контролируемых величин устанавливается экономической целесообразностью исходя от выгоды выявления и устранения причин отклонений. Фактические величины выявляются на основании данных статистического, финансового и управленческого учета.

В настоящее время на многих промышленных предприятиях России нет единой, четко сформулированной и обоснованной концепции формирования и развития контроллинга. Контроллинг в управления аграрными организациями представляет собой новое явление в теории и практике. Тем не менее, на многих предприятиях давно и успешно применяются отдельные элементы контроллинга – контроль, планирование, бюджетирование, управленческий учет и анализ затрат, а это существенно тормозит внедрение целостной системы контроллинга в хозяйственную практику.

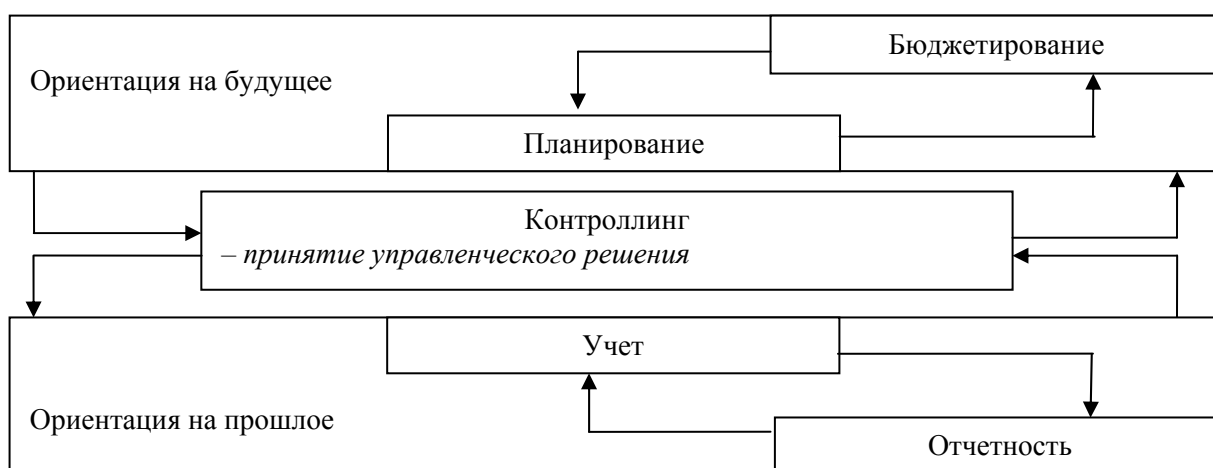
Важнейшими целями организации являются высокая рентабельность, обеспечение ликвидности и повышение эффективности работы. Основная конечная цель заключается в получении прибыли, тем самым контроллинг можно назвать системой управления прибылью предприятия и предупреждения возникновения кризисных ситуаций.

Находясь на пересечении учета, информационного обеспечения, контроля и координации, контроллинг занимает особое место в управлении предприятием. Он связывает воедино все функции, координирует их, причем не подменяет собой управление предприятием, а переводит его на качественно новый уровень.

Контроллинг в управлении аграрными организациями направлен на принятие управленческих решений – и чем качественнее можно оценить принятое решение, тем эффективнее организована система контроллинга. Для того чтобы создать такое решение, необходимо использовать всю наличную информацию о хозяйственных процессах в разрезе плановых, фактических затрат или результатов деятельности, а также существующих и используемых норм и нормативов, которая формируется в учетной системе. При этом процедура подготовки и принятия управленческих решений в системе контроллинга требует двустороннего движения информации (см. рисунок).

Перед подготовкой и принятием управленческого решения, с одной стороны, проводится детальный анализ имеющихся данных бухгалтерского учета отраженные в отчетности, а с другой стороны, принятое и направленное на исполнение управленческое решение требует согласования с разработанными планами и утвержденными бюджетами дальнейшего развития предприятия. В условиях функционирующей обратной связи руководство аграрной организации в состоянии принимать решения, которые будут гарантировать продвижение предприятия к поставленным целям. При отклонении от принятого курса необходимо проводить мероприятия по устранению последствий таких отклонений, а при постоянном анализе отклонений повышается эффективность деятельности всего предприятия.

Таким образом, интерпретация понятия «контроллинг» в переводных и российских литературных источниках отличаются разнообразием, но общим для большинства из них является подчеркивание интегрированного характера, тесной связи с управленческим учетом и ориентированности на принятие комплексных управленческих решений. Также контроллинг нельзя назвать принципиально новым оригинальным инструментом управления предприятием. Но при этом нужно отметить значительный потенциал развития концепции и методов контроллинга и, что самое главное, возможностей их практического использования. Контроллинг при этом является сложной конструкцией, объединяющей в себе различные элементы управления и использующей их в решении задач оперативного и стратегического характера. Служба контроллинга стремится принимать такие решения и так управлять процессами текущего анализа и регулирования плановых и фактических показателей, чтобы по возможности исключить ошибки, отклонения и просчеты как в настоящем, так и будущем. Вследствие этого, контроллинг обеспечивает целостный взгляд на деятельность предприятия в прошлом, настоящем и будущем.



Подготовка и принятие управленческого решения

Библиографические ссылки

1. Контроллинг : учебник / А. М. Карминский, С. Г. Фалько, А. А. Жевага и др. / под ред. А. М. Карминского, С. Г. Фалько. М. : Финансы и статистика, 2006. 336 с.
2. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е. А. Ананькина, С. В. Данилочкин, Н. Г. Данилочкина и др. / под ред. Н. Г. Данилочкиной. М. : Юнити-Дана, 2004. 356 с.
3. Манн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих : пер. с нем. Ю. Г. Жукова / под ред. и с предисл. В. Б. Ивашкевича. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Финансы и статистика, 2005. 360 с.
4. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга : пер. с нем. / под ред. и с предисл. А. А. Турчака, Л. Г. Головача, М. Л. Лукашевича. М. : Финансы и статистика, 1997. 800 с.
5. Чувикова В. В. Контроллинг как система совершенствования бухгалтерского учета для управления : автореф дисс. на соиск. учен. степени канд. эконом. наук. М., 2008. 9 с.

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

СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Представлены различные концепции, применяемые в управленческом учете, теоретические аспекты традиционных систем учета затрат. Рассмотрен вопрос актуальности новейших систем управленческого учета для отечественных предприятий и организаций.

Ключевые слова: затраты, себестоимость, управленческий учет.

Для принятия эффективных управленческих решений руководству хозяйствующего субъекта необходимо обладать всей совокупностью сведений о происходящих внутри него процессах. Осознавая эту необходимость, в первой половине XX века в США и наиболее прогрессивных странах Европы была разработана система управленческого учета.

Первоначально управленческий учет концентрировал свое внимание на текущем управлении затратами, что отразилось в создании различных систем калькулирования себестоимости, но в конце XX века начали появляться новые методики управленческого учета.

Калькулирование себестоимости – процесс исчисления себестоимости продукции, услуг и процессов. Совокупность методов и правил калькуляции формирует калькуляционную систему. Выбор калькуляционной системы зависит от поставленных задач и специфики объекта калькулирования. Задачами калькулирования могут выступать формирование показателей запасов и прибыли от продаж в финансовой отчетности для внутренних и внешних пользователей; расчет прибыли от продаж для оценки деятельности руководителей субъектов хозяйствования; расчет себестоимости продукции в целях ценообразования и т. д. Объектами при этом могут являться готовая продукция, полуфабрикаты, работы и услуги, отдельные операции и процессы [4, с. 138].

Авторами используются различные термины и наименования систем калькулирования себестоимости. Соколов Я. В. предлагает следующую классификацию традиционных калькуляционных систем:

- калькулирование полной себестоимости (абсопршен-костинг);
- директ-костинг (метод сокращенной себестоимости);
- нормативный учет и стандарт-костинг;
- нормальное калькулирование;
- позаказное калькулирование;
- попередельное калькулирование;
- модификация позаказного и попередельного калькулирования (подетальный метод, однопередельный метод) [4, с. 139].

Ивашкевич В. Б. определяет систему полного включения затрат в себестоимость продукции (работ, услуг) и систему неполного, ограниченного включения затрат в себестоимость по какому-либо признаку как две основные системы управленческого учета [3, с. 314].

Традиционным для отечественного учета является калькулирование полной себестоимости, включающей все затраты предприятия, связанные с производством и реализацией продукции. Затраты условно делятся на две группы – прямые и косвенные [2, с. 166].

К прямым затратам относят прямые материальные затраты и прямые затраты на оплату труда. К косвенным затратам относятся общепроизводственные и общехозяйственные, так как эти виды затрат не могут быть отнесены на изделие прямым путем [2, с. 174].

Такие затраты произвольно распределяют по объектам, при этом базами для распределения может служить: время работы производственных рабочих, заработная плата производственных рабочих, машиночасы, прямые затраты, стоимость основных материалов, объем произведенной продукции в натуральном или стоимостном выражении, сметные (нормативные) ставки. Важнейшим принципом выбора способа распределения накладных расходов является максимальное приближение результатов распределения к фактическому расходу на данный вид продукции [2, с. 177].

Директ-костинг – это система учета затрат на производство и продажу, базирующаяся на разделении общих издержек предприятия на постоянные, т.е. не зависящие от количества продукции, произведенной и (или) проданной, за данный период времени, и переменные, т. е. изменяющиеся расходы, прямо связанные с количеством продукции, произведенной за это время. Только последняя группа издержек – прямые затраты и переменные косвенные расходы – вовлекаются в исчисление себестоимости изделий [3, с. 314].

Суть системы директ-костинга состоит в том, что себестоимость учитывается и планируется только в части переменных затрат, т. е. лишь переменные расходы распределяются по носителям затрат. Оставшуюся часть издержек (постоянные расходы) собирают на отдельном счете, в калькуляцию не включают и периодически списывают на финансовые результаты, т. е. учитывают при расчете прибылей и убытков за отчетный период. По переменным расходам оцениваются также запасы – остатки готовой продукции на складах и незавершенное производство [2, с. 196].

Принципиальное отличие системы директ-костинга от калькулирования полной себестоимости состоит в отношении к постоянным общепроизводственным расходам: при калькулировании полной себестоимости постоянные общепроизводственные расходы участвуют в расчетах, при калькулировании по переменным издержкам они из расчетов исключаются.

Общехозяйственные расходы также исключаются из калькулирования. Они являются периодическими и полностью включаются в себестоимость реализованной продукции общей суммой без подразделения на виды изделий. В конце отчетного периода такие расходы списываются непосредственно на уменьшение выручки от продаж [2, с. 196].

Использование системы директ-костинга кардинально меняет не только отечественную концепцию калькулирования, но и подходы к учету и расчету финансовых результатов. Применяемая в рамках этого схема построения отчета о доходах содержит два финансовых показателя: маржинальный доход (сумма покрытия) и прибыль [2, с. 198].

Величина нормативных затрат на единицу продукции может служить ориентиром в ценообразовании, при оценке рентабельности производства, решении вопросов о целесообразности выпуска той или иной продукции [3, с. 304].

В управленческом учете измерение и оценка предстоящих полных затрат на выпуск и продажу продукции чаще всего осуществляются по правилам стандарт-коста [3, с. 304].

Стандарт-кост представляет собой систему определения ожидаемых расходов предприятия и отдельных его подразделений. В его основе лежит средний плановый уровень издержек прошлых периодов времени, апробированные стандарты (нормативы) затрат в целом на изделия и выполненные работы. Это может быть среднее значение за ряд предшествующих лет, скорректированная средняя величина по экстраполяции с поправками на изменение конструкции, технологии производства и т. п. [3, с. 304].

При этом следует отличать стандарт-кост от нормативного учета. Системы нормативного учета и стандарт-кост являются моделями учета затрат и калькулирования себестоимости по отклонениям.

Первая модель, характерная для стандарт-коста, предполагает исчисление и последующий анализ отклонений в конце установленного отчетного периода. Отклонения учитываются на специальных субсчетах в разрезе потребленных ресурсов и факторов; они обычно декапитализируются и в производственную себестоимость продукции не включаются. Система калькулирования стандарт-коста используется как в управленческом, так и в финансовом учете [4, с. 145].

Вторая модель характерна для отечественного нормативного учета: она построена на принципе выделения в системе текущего учета данных о затратах по нормам и отклонениям от норм с одновременным подразделением отклонений по вызвавшим их причинам. Отклонения оформляются сигнальными первичными документами, которые передаются по назначению. Отклонения не декапитализируются и включаются в фактическую себестоимость продукции [4, с. 145].

В зависимости от сферы применения системы калькулирования делят на позаказное калькулирование, попередельное и его модификации.

При позаказном методе объектами учета затрат и калькулирования выступают отдельные заказы. Данный метод применяется на предприятиях с единичным и мелко-серийным типом производства.

Главными организационно-техническими особенностями такого производства являются следующие: выпуск неповторяющихся экземпляров изделий или небольших партий определенных видов продукции, применение универсального оборудования, большая длительность технологического цикла, преобладание высококвалифицированных работ, наличие значительных остатков незавершенного производства [4, с. 160].

Сфера применения позаказного метода – это прежде всего предприятия судостроения, авиастроения, станкостроения, тяжелого, транспортного и энергетического машиностроения; производство химического оборудования и т. д. [4, с. 160].

Кроме промышленности позаказный метод применяется в строительстве, бытовом обслуживании, при научных исследованиях, проектировании и в здравоохранении. На этот метод ориентирована система учета затрат в инструментальном и ремонтно-механическом цехах вспомогательных производств [4, с. 161].

Главным условием применения системы попередельного калькулирования себестоимости продукции является наличие на предприятии технологического процесса, предполагающего последовательную переработку исходных сырья и материалов по отдельным стадиям производства. Эти стадии принято называть переделами. Состав выделяемых на предприятии переделов зависит от характера выполняемых в нем технологических операций, обеспечивающих изготовление полуфабрикатов и получение на их основе готовых изделий [4, с. 168].

Затраты при попередельном методе учитываются по каждому переделу в отдельности. Однако это не означает, что единственным объектом учета затрат при использовании данного метода будет передел. В качестве объектов учета затрат в зависимости от организационно-технических особенностей производства могут выступать агрегаты, цехи, виды или однородные группы продукции [4, с. 168].

В современных условиях возможности традиционных систем калькулирования продолжают использоваться, но их возможностей недостаточно для полного удовлетворения всех потребностей руководства экономических субъектов.

Новейшими системами управленческого учета считаются системы калькулирования и управления, разработанные в период 80–90 годов XX века и до настоящего времени.

В это время существующие системы калькулирования дополняются новыми в целях исправления ошибок и покрытия их недостатков, а также акцентируется внимание управленческого учета при стратегическом планировании. К современным системам калькулирования можно отнести следующие системы:

- АВ-костинг (метод ABC, activity-based costing);
- таргет-костинг (target costing);
- кайзен-костинг (kaizen costing);
- калькулирование по последней операции (точно в срок, just in time, JIT);
- калькулирование по стадиям жизненного цикла;
- всеобщее управление качеством (total quality management, TQM);
- управленческий учет по теории ограничений (theory of constraints, TOC) и др.

Некоторыми авторами современных систем управленческого учета критикуются традиционные калькуляционные системы. По их мнению, традиционный учет уже не способен предоставлять руководителям информацию, необходимую для принятия наиболее правильных управленческих решений. Принимая эту критику во внимание, необходимо учитывать специфику развития западной и отечественной экономической мысли.

Так, разрабатываемая для представителя рынка высокой конкуренции система управления может быть неприменима к отечественным предприятиям с устаревшими фондами и структурой производства. Поэтому развитие управленческого учета зависит от динамичности самого бизнеса в стране.

В текущих условиях отечественными предприятиями и организациями используются все представленные системы управленческого учета и их модификации, а также их комбинация. С развитием экономических условий будут изменяться потребности субъектов, и в связи с этим будут более широко применяться новейшие системы управленческого учета.

Библиографические ссылки

1. Панчина В. А. Перспективы и тенденции развития управленческого учета в России // Все для бухгалтера. 2010. № 3. С. 26–31
2. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет : учебник. М. : Омега-Л, 2010. 570 с.
3. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет : учебник. М. : Магистр : Инфра-М, 2011. 576 с.
4. Соколов Я. В. Управленческий учет. М. : Магистр, 2010. 428 с.

© Желткевич П. А., 2013

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

ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ В ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ

Рассматривается состав заработной платы в соответствии с последней редакцией Закона РФ «Об образовании» и предполагаемые изменения в будущем.

Ключевые слова: оплата труда, эффективный контракт.

В настоящее время осуществляется реформирование системы оплаты труда работников образовательных учреждений. Повышение оплаты труда должно быть увязано с качеством работы конкретных специалистов и качеством предоставляемых образовательных услуг.

Под оплатой труда понимается вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, качества и условий выполняемой работы, а также компенсационные выплаты (доплаты и надбавки компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных и стимулирующих выплаты) [1].

Согласно Закона РФ от 29.12.2012 № 273-ФЗ «Об образовании» заработная плата и должностной оклад работнику образовательного учреждения выплачиваются за выполнение им функциональных обязанностей и работ, предусмотренных трудовым договором.

Отличительной чертой новой системы оплаты труда в сфере образования является разделение заработной платы работников на две части:

- базовую (гарантированную), которая выплачивается работнику за исполнение должностных обязанностей;
- стимулирующую, размер которой зависит от качества, эффективности и результативности труда работника.

Размеры окладов, ставок заработной платы устанавливаются руководителем образовательного учреждения на основе требований к профессиональной подготовке и уровню квалификации, необходимых для осуществления деятельности по соответствующей профессиональной квалификационной группе.

На основании расчетов и в пределах средств, предусмотренных на оплату труда работников, руководитель образовательного учреждения устанавливает размеры повышающих коэффициентов к окладам по профессиональным квалификационным группам с учетом профессиональной подготовки работника, сложности и важности выполняемой работы, степени самостоятельности и ответственности при выполнении поставленных задач, стажа работы, наличия ученых званий и степеней.

Под размером оклада работников образовательных учреждений понимается установленная при тарификации на начало учебного года месячная заработная плата соответственно числу часов учебной нагрузки.

Учебная нагрузка для педагогических работников высшего учебного заведения устанавливается учебным заведением самостоятельно в зависимости от их квалификации и профиля кафедры в размере до 900 ч в учебном году [3].

В рамках расчета максимально-возможного фонда рабочего времени преподавателей для выполнения учебной работы используется условный показатель – продолжительность первой половины рабочего дня. Условность данного показателя объясняется неодинаковыми значениями распределяемой учебной нагрузки для различных квалификационных уровней преподавателей и на практике учебная нагрузка регулируется

расписанием, и в связи с этим преподаватели могут отрабатывать свою норму часов не ежедневно, а в течение определенных дней в неделю (например, преподаватель может быть занят учебной работой 2–3 дня в неделю). При этом концентрация учебных занятий (норма напряженности (интенсивности) труда) может превышать не только норму продолжительности первой половины рабочего дня, но и норму продолжительности рабочего дня для преподавателя (6 ч), если расписанием предусмотрены занятия в разных группах, например, в группах бакалавров и магистров.

В зависимости от того, какая в вузе принимается продолжительность первой половины рабочего дня, устанавливается норма рабочего времени, необходимого для выполнения учебной работы для различных групп преподавателей.

Продолжительность рабочего времени педагогических работников не может превышать 36 ч в неделю [4]. Это связано со спецификой труда педагогических работников. Многие виды занятий преподавателей, таких как самообразование и непрерывное повышение профессионального уровня, невозможно нормировать, поэтому время, затрачиваемое на эту деятельность, учитывается, но рабочим не признается. 36-часовая неделя определяется с учетом выполнения учебной (педагогической) работы, научно-исследовательской, творческо-исполнительской, опытно-конструкторской, учебно-методической, организационно-методической, воспитательной, физкультурной, спортивно-оздоровительной работы [2].

Как правило, в высших учебных заведениях устанавливается 6-дневная рабочая неделя и, соответственно, 6-часовой рабочий день.

В состав заработной платы педагогических работников входят также компенсационные и стимулирующие выплаты.

К числу компенсационных выплат могут относиться доплаты и надбавки за кураторство, проверку контрольных работ и другие.

Размеры и условия осуществления компенсационных выплат в конкретном образовательном учреждении устанавливаются коллективными договорами, соглашениями и локальными нормативными актами в соответствии с трудовым законодательством и иными актами, содержащими нормы трудового права, а также перечнем видов выплат компенсационного характера, если он принят учредителем.

К выплатам стимулирующего характера могут относиться:

- выплаты за интенсивность и высокие результаты работы;
- выплаты за качество выполняемых работ;
- выплаты за стаж непрерывной работы, выслугу лет;
- премиальные выплаты по итогам работы.

Особенностью таких выплат является то, что они производятся не за выполнение должностных обязанностей, а за результативность и эффективность работы. Эти выплаты не гарантированы всем работникам, право на их получение имеют те, кто достиг в работе показателей и результатов, выходящих за рамки стандартных.

Учреждение вправе направлять на выплаты стимулирующего характера средства в любом объеме в пределах утвержденного руководителем в плане финансово-хозяйственной деятельности фонда оплаты труда.

В образовательных учреждениях может применяться почасовая оплата труда.

Почасовая оплата труда педагогических работников образовательных учреждений применяется при оплате:

- за часы, выполненные в порядке замещения отсутствующих по болезни или другим причинам преподавателей, продолжавшегося не свыше двух месяцев;
- при оплате за педагогическую работу специалистов предприятий, учреждений и организаций (в том числе из числа работников органов управления образованием, методических и учебно-методических кабинетов), привлекаемых для педагогической работы в образовательные учреждения и другие.

До введения новой системы оплаты труда размер оплаты за один час педагогической работы определяется путем деления месячной ставки заработной платы педагогического работника за установленную норму часов педагогической работы в неделю на среднемесячное количество рабочих часов.

Новая система оплаты труда предусматривает, что ставки почасовой оплаты труда устанавливаются учебными заведениями самостоятельно в соответствии с научно-педагогической квалификацией работников на основе уровня должностных окладов штатных преподавателей. При этом ректор должен соблюдать все нормы права, в том числе и трудового.

С 1 сентября 2013 г., в соответствии с принятием Федерального закона от 29.12.2012 № 273-ФЗ «Об образовании», в оклады по должностям научно-педагогических работников образовательных организаций высшего образования включаются размеры надбавок за ученые степени и по должностям [5]. В оклады педагогических работников включается размер ежемесячной денежной компенсации на обеспечение книгоиздательской продукцией и периодическими изданиями, установленной по состоянию на 31 декабря 2012 года.

Министерство рекомендует устанавливать размер оклада (должностного оклада) по должностям преподавателей, по которым предусмотрены требования к наличию ученой степени, на уровне в среднем не менее 80 % от средней заработной платы по экономике соответствующего региона [6].

Указ Президента Российской Федерации от 7 мая 2012 г. № 597 «О мероприятиях по реализации государственной социальной политики» предусматривает повышение к 2018 г. средней заработной платы преподавателей образовательных учреждений высшего профессионального образования до 200 % от средней заработной платы в соответствующем регионе [9].

В настоящее время обсуждается или планируется переход на механизм эффективного контракта. В этом случае зарплата преподавателя будет зависеть не только от пребывания на рабочем месте, даже не столько от пребывания на рабочем месте, а от эффективности его работы.

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 [8]. 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.

Эффективный контракт будет отличаться от сегодняшнего трудового договора тем, что он основан на системе эффективности деятельности преподавателей, системе оплаты труда, учитывающей различия в сложности выполняемой работы, а также системы нормирования труда. Со вновь поступающими на работу преподавателями будет заключаться новый трудовой договор, а для уже работающих преподавателей переход к эффективному контракту будет осуществляться путем заключения дополнительных соглашений к трудовым договорам об изменении определенных сторонами условий трудового договора.

Дополнительные соглашения будут заключаться по мере разработки показателей и критериев оценки эффективности труда работников учреждения для определения размеров и условий осуществления стимулирующих выплат.

В отношении каждого работника должны быть уточнены и конкретизированы его трудовая функция, показатели и критерии оценки эффективности деятельности, установлен размер вознаграждения, а также размер поощрения за достижение коллективных результатов труда [7].

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.

Таким образом, основной целью реформирования оплаты труда работников высших образовательных учреждений является повышение качества оказываемых услуг посредством установления зависимости заработной платы от результатов труда. В рамках данного процесса очень важным моментом является определение критериев, по которым будут оцениваться результаты труда в высшем учебном заведении, от качества и объективности оценки эффективности работы преподавателей будут зависеть действенность предлагаемой системы оплаты труда. Данные критерии должны определяться каждым высшим учебным заведением индивидуально с учетом своей специфики, опираясь на общие рекомендации отраженные в нормативных актах.

Библиографический ссылки

1. Трудовой кодекс Российской Федерации от 30.12.2001 № 197-ФЗ (ред. от 02.07.2013) [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. Об особенностях режима рабочего времени и времени отдыха педагогических и других работников образовательных учреждений [Электронный ресурс] : приказ Минобрнауки от 27.03.2006 № 69. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

3. Об утверждении Типового положения об образовательном учреждении высшего профессионального образования (высшем учебном заведении) [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 14.02.2008 № 71. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

4. О продолжительности рабочего времени (норме часов педагогической работы за ставку заработной платы) педагогических работников [Электронный ресурс] : приказ Минобрнауки РФ от 24.12.2010 № 2075. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

5. Об образовании [Электронный ресурс] : федеральный закон от 29.12.2012 № 273-ФЗ (ред. от 07.05.2013). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

6. О заработной плате ИПС [Электронный ресурс] : письмо Минобрнауки России от 17.09.2013 № 04-1465. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

7. Об утверждении Программы поэтапного совершенствования системы оплаты труда в государственных (муниципальных) учреждениях на 2012–2018 годы [Электронный ресурс] : распоряжение Правительства РФ от 26.11.2012 № 2190-р. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

8. О введении новых систем оплаты труда работников федеральных бюджетных и казенных учреждений и федеральных государственных органов, а также гражданского персонала воинских частей, учреждений и подразделений федеральных органов исполнительной власти, в которых законом предусмотрена военная и приравненная к ней служба, оплата труда которых в настоящее время осуществляется на основе Единой тарифной сетки по оплате труда работников федеральных государственных учреждений [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 05.08.2008 № 583 (ред. от 28.01.2013). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

9. О мероприятиях по реализации государственной социальной политики [Электронный ресурс] : указ Президента Российской Федерации от 7 мая 2012 г. № 597. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

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

АУДИТ РАСЧЕТОВ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА ИНОСТРАННЫХ РАБОЧИХ НА ПРИМЕРЕ СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Рассмотрены особенности оплаты труда иностранных рабочих строительных организаций. Предложена авторская методика аудита оплаты труда иностранных рабочих, ее основные этапы.

Ключевые слова: методика аудита, оплата труда, строительная организация, аудит оплаты труда, иностранные рабочие.

Расчеты по оплате труда являются одним из самых проблемных участков учета. Многие авторы уделяли серьезное внимание разработке способов проведения проверки данного раздела учета с целью повышения ее качества и снижения временных и трудовых затрат. Особенно это важно при проверке строительных организаций любого профиля, так как применяемые там системы оплаты труда могут значительно различаться по категориям персонала, что требует существенной модификации традиционных подходов к проведению проверок. Кроме того, использование многими строительными организациями при производстве работ иностранной рабочей силы, является дополнительным фактором, который увеличивает риск возможных ошибок в силу постоянного изменения законодательства в отношении порядка привлечения иностранных специалистов, с одной стороны, и многочисленных нарушений, выявляемых при оформлении трудовых отношений, расчете оплаты труда, с другой.

В экономической литературе приводится описание многих методик аудита оплаты труда. Они отличаются последовательностью выполнения некоторых аудиторских процедур, разным набором рабочих документов аудитора. Но при этом публикаций по этой проблеме практически нет. Проведенные автором статьи исследования позволили сделать следующие выводы:

1. Специфика строительной деятельности в части организации производства и ведения бухгалтерского учета проявляется во многих существенных для целей проверки деталях. Например, было установлено, что порядок расчета и учет оплаты труда персонала строительной организации во многом зависят от характера и условий их работы, принципа финансирования конечного результата их деятельности. При этом было установлено, что оплата труда административно-управленческого персонала, работников, осуществляющих строительные-монтажные и отделочные работы, занятых во вспомогательном производстве и обслуживающего персонала обычно существенно отличаются как в части применяемых форм и систем, так и в части их документального оформления. Аудитору для получения достоверной информации целесообразнее осуществлять процедуру проверки оплаты труда каждой из этих категорий отдельно [3].

2. Существенное влияние на появление искажений при расчете, учете и отражении в отчетности оплаты труда строительной организации вызываются факторами [3], которые условно можно разделить на 4 группы:

– внешние (высокий процент страховых взносов и налогов и, как следствие, возникновение всевозможных умышленных ошибок по занижению официальной суммы оплаты труда, выдача части заработной платы неофициально («черная» заработная плата); частое изменение законодательства, которое может привести к появлению

нарушений (искажений) из-за неумышленного (или, наоборот, умышленного) несоблюдения новых требований);

- внутренние (нехватка собственного капитала и высокие ставки кредитования строительной деятельности, из-за чего в целях экономии сокращаются или перераспределяются суммы выплаты заработной платы работников; значительная стоимость работ, для снижения которой допускаются преднамеренные ошибки в расчетах с персоналом по оплате труда; заниженная (завышенная) сметная стоимость работ, для исполнения которой подрядчик стремится либо искусственно сократить, либо завысить сумму оплаты труда; жесткие сроки выполнения работ либо наличие премиальных сумм за досрочное их выполнение, может сопровождаться существенными нарушениями трудового законодательства);

- учетные (большое количество строительных объектов, из-за чего могут возникать ошибки при отнесении начисленных сумм оплаты труда на конкретный объект; длительность производственного цикла, из-за чего могут возникать ошибки при отнесении начисленных сумм оплаты труда на другие отчетные периоды; отсутствие организованного надлежащим образом документооборота и периодических встречных взаимопроверок между разными участками в бухгалтерии приводит к значительным ошибкам и искажениям оформления документов; отсутствие контроля за начислением и выплатой заработной платы (например, когда и табелирование, и выплата производится одним работником (мастером, прорабом), либо существует взаимозависимость этих людей (родственники) и т. п.);

- кадровые (высокая текучесть кадров, в результате чего прием на работу сотрудников может осуществляться с нарушением установленных требований (отсутствием разрешительных документов, трудовых договоров и т. п.); оплата труда может производиться не в полном объеме; может производиться незаконное начисление и выплата заработной платы реально отсутствующим работникам и т. п.; использование труда иностранных граждан, при котором часто встречаются нарушения при приеме на работу (отсутствие разрешительных документов, трудовых договоров и т. п.); несоблюдение трудового распорядка и охраны труда; умышленные ошибки при начислении и выплате оплаты труда; незаконное присвоение депонированной заработной платы и другие нарушения; нарушение трудового распорядка (например, несовершеннолетний работник работает в день более установленного законодательством времени; сотрудники работают в будние дни с меньшей производительностью, чтобы выйти в выходной день и получить заработную плату в двойном размере за отработанное время; либо, наоборот, работа в выходной день или сверхурочно оплачивается с нарушениями трудового законодательства; наличие внутренних и внешних совмещений должностей, профессий может служить причиной нарушений в области оплаты труда и т. д.).

Присутствие данных факторов свидетельствует о наличии условий для появления нарушений.

3. Наиболее часто искажения выявляются при проверках оплаты труда персонала, осуществляющего строительно-монтажные и отделочные работы (нарушения трудового распорядка, порядка документального оформления трудовых отношений (наиболее часто – для временно принятых сотрудников и иностранных граждан), арифметические ошибки (умышленные и непреднамеренные) при начислении оплаты труда, определении сумм страховых взносов и НДФЛ [3].

4. В целях определения правильного *порядка привлечения и документального оформления трудовых* отношений иностранных граждан, привлекаемых к работе на территории РФ, их рекомендуется условно разделить на три категории:

- а) граждане, постоянно проживающие в РФ либо имеющие вид на жительство (категория иностранных граждан А);

б) граждане, временно проживающие в РФ и имеющие разрешение на временное проживание, оформленное в виде отметки в документе, удостоверяющем личность иностранного гражданина (категория иностранных граждан Б);

в) граждане, временно пребывающие в РФ и получившие миграционную карту, но не имеющие разрешения на временное проживание или вида на жительство (категория иностранных граждан В) [4].

Иностранные граждане, относящиеся к категории А, признаются налоговыми резидентами РФ; относящиеся к категории Б, В будут признаваться налоговыми резидентами РФ только в случае длительного (в течение 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев) проживания на территории России.

5. Существуют *законодательно установленные условия привлечения* иностранных рабочих и специалистов к трудовой деятельности и оплате их труда. Данные условия можно условно разделить на 3 группы:

1) получение работодателем права на привлечение иностранных рабочих и специалистов, лиц без гражданства (далее – иностранных работников) к трудовой деятельности:

– получение разрешения работодателем на привлечение и использование труда иностранных работников.

Работодатель, желающий привлечь к работе иностранного работника, должен заранее получить соответствующее разрешение. При этом на правительственном уровне принимается решение о выделении квот на привлечение иностранной рабочей силы для данной территории. Особый порядок для этих целей предусмотрен для приглашения иностранных высококвалифицированных специалистов;

– уведомление работодателем соответствующих надзорных органов о привлечении иностранных работников к трудовой деятельности или расторжении с ними трудового договора.

Работодатель в обязательном порядке должен передать сведения (уведомления утвержденной формы) территориальному органу по контролю и надзору в сфере миграции, органу исполнительной власти субъекта Российской Федерации, осуществляющего полномочия в области содействия занятости населения, и налоговому органу о привлечении иностранных работников к трудовой деятельности.

Если речь идет о высококвалифицированном специалисте, то в надзорные органы сообщаются все детали его пребывания и работы в России, включая размер и сроки выплаты заработной платы (вознаграждения), сведения о заключении / расторжении договора или о предоставлении ему отпуска без сохранения заработной платы на срок свыше одного месяца;

– соблюдение работодателем ограничений на осуществление отдельных видов деятельности иностранным работником.

В целом, иностранные граждане могут свободно распоряжаться своими способностями к труду, выбирать род деятельности и профессию, а также осуществлять предпринимательскую деятельность. Однако существуют отдельные ограничения на выполнение определенных видов работ [2, ст. 13]. Например, иностранные граждане, лица без гражданства и иностранные юридические лица могут принимать участие в архитектурной деятельности на территории Российской Федерации только с архитектором – российским гражданином или юридическим лицом (ст. 3.1 федер. закона «Об архитектурной деятельности в Российской Федерации» от 17.11.1995 № 169-ФЗ (ред. от 19.07.2011)); иностранные граждане и лица без гражданства не могут находиться на муниципальной службе [2, ст. 14]; иностранные граждане и лица без гражданства, входящие в состав экипажа судна, не могут назначаться на должности капитана судна, старшего помощника капитана судна, старшего механика и радиоспециалистов

(ст. 27 Кодекса внутреннего водного транспорта Российской Федерации от 07.03.2001 № 24-ФЗ (ред. от 02.07.2013)) и т. п.;

– наличие у работника разрешения на работу либо патента.

Для осуществления трудовой деятельности некоторые категории иностранных граждан или лиц без гражданства обязаны получить разрешение на работу либо патент. Привлечение такого гражданина к трудовой деятельности в Российской Федерации без разрешения не допускается;

– наличие у работника документов о прохождении иммиграционного контроля, медицинского освидетельствования, идентификации личности, и у работодателя о предоставлении в контролирующие органы документов или информации об иностранных гражданах или лицах без гражданства, в отношении которых осуществляется иммиграционный контроль.

За нарушение описанных ограничений (условий) предусмотрены серьезные наказания: существенные административные штрафы должностных лиц (от двадцати пяти тысяч до семидесяти тысяч рублей) и юридическое лицо, допустившее подобное нарушение (от двухсот пятидесяти тысяч до одного миллиона рублей), либо административное приостановление деятельности на срок от четырнадцати до девяноста суток. При этом в Москве, Санкт-Петербурге, в Московской или Ленинградской области штрафы установлены в 2–3 раза больше указанных [1, ст. 18.11–18.18].

Иностранный гражданин при этом кроме уплаты существенных штрафов может быть депортирован из страны;

2) выполнение трудовых обязанностей.

Иностранный гражданин, лицо без гражданства могут осуществлять свою трудовую деятельность на территории России (при наличии соответствующих разрешительных документов) в качестве наемного работника в российской организации, владельца иностранной организации, созданной или учрежденной иностранным гражданином, лицом без гражданства либо с их участием, наемного работника международной организации или иностранного юридического лица [2, ст. 13]. При этом они должны соблюдать установленные трудовым законодательством и иными актами правила, содержащие нормы трудового права.

Работодатель обязан также соблюдать установленное допустимое соотношение общего количества сотрудников и иностранных работников, установленное для определенных видов экономической деятельности (ст. 83 ТК РФ, постановление Правительства РФ от 01.12.2012 № 1243 «Об установлении на 2013 год допустимой доли иностранных работников, используемых хозяйствующими субъектами, осуществляющими деятельность в сфере розничной торговли и в области спорта на территории Российской Федерации»);

3) оплата труда и налогообложение.

Для точного определения порядка оплаты труда и правильности начисления НДФЛ и страховых взносов работодателю следует в первую очередь определить – относится ли его работник – иностранный гражданин к налоговым резидентам Российской Федерации или не является таковым. В первом случае все суммы его заработной платы (кроме дивидендов), которые начислены работодателем своему работнику, облагаются НДФЛ в размере 13 %. Во втором – налоговая ставка по НДФЛ устанавливается в размере 30 %.

При этом законодательно установлено, что доходы отдельных иностранных граждан, полученные на территории Российской Федерации либо вообще не подлежат налогообложению (сотрудников дипломатических представительств ряда иностранных государств, отдельных международных организаций, приказ МИД РФ № 13748, МНС РФ № БГ-3-06/387 от 13.11.2000 «Об освобождении от налогообложения доходов отдельных категорий иностранных граждан»), либо в отношении их налоговая ставка

устанавливается в размере 13 % (оплата труда высококвалифицированного специалиста, участника Государственной программы по оказанию содействия добровольному переселению в Российскую Федерацию соотечественников, проживающих за рубежом, а также членов их семей и т. п.).

Иностранные граждане, осуществляющие трудовую деятельность по найму у физических лиц на основании патента, оплачивают НДФЛ в виде фиксированных авансовых платежей в размере 1 000 руб. в месяц;

б) на сегодняшний день остаются неурегулированными достаточно много вопросов, связанных с трудоустройством, оплатой труда, учетом, медицинским обеспечением и государственным страхованием иностранных рабочих. Особенно много проблем возникает при приеме на работу и документальном оформлении трудовых договоров, начислении оплаты труда, налога на доходы физических лиц, страховых взносов во внебюджетные фонды на уровне конкретных экономических субъектов. Регулирующими органами не разработаны официальные методические указания по отражению таких операций, и в специальной литературе не представлены комплексные исследования по обозначенной тематике [4].

Проведенное исследование выявленных особенностей оплаты труда строительных организаций и факторов, влияющих на возникновение нарушений, позволило автору дополнить методику аудита оплаты труда [3] для строительных организаций (рис. 1, 2).



Рис. 1. Основные процедуры подготовительного этапа проверки оплаты труда иностранных работников строительной организации

При проведении аудита оплаты труда строительной организации целесообразно использовать классический порядок проверки в три этапа: подготовительный, основной и заключительный. На подготовительном этапе при изучении особенностей деятельности организации следует обратить внимание на наличие и количественный состав иностранных работников, при их наличии – ознакомиться с порядком привлечения иностранных работников организацией, наличие и характер влияния перечисленных выше факторов, проверить наличие признаков нарушений и искажений при организации трудовой деятельности, начислении и выплате оплаты труда, страховых взносов во внебюджетные фонды и НДФЛ, и усилить проверку на данных направлениях при планировании аудита.

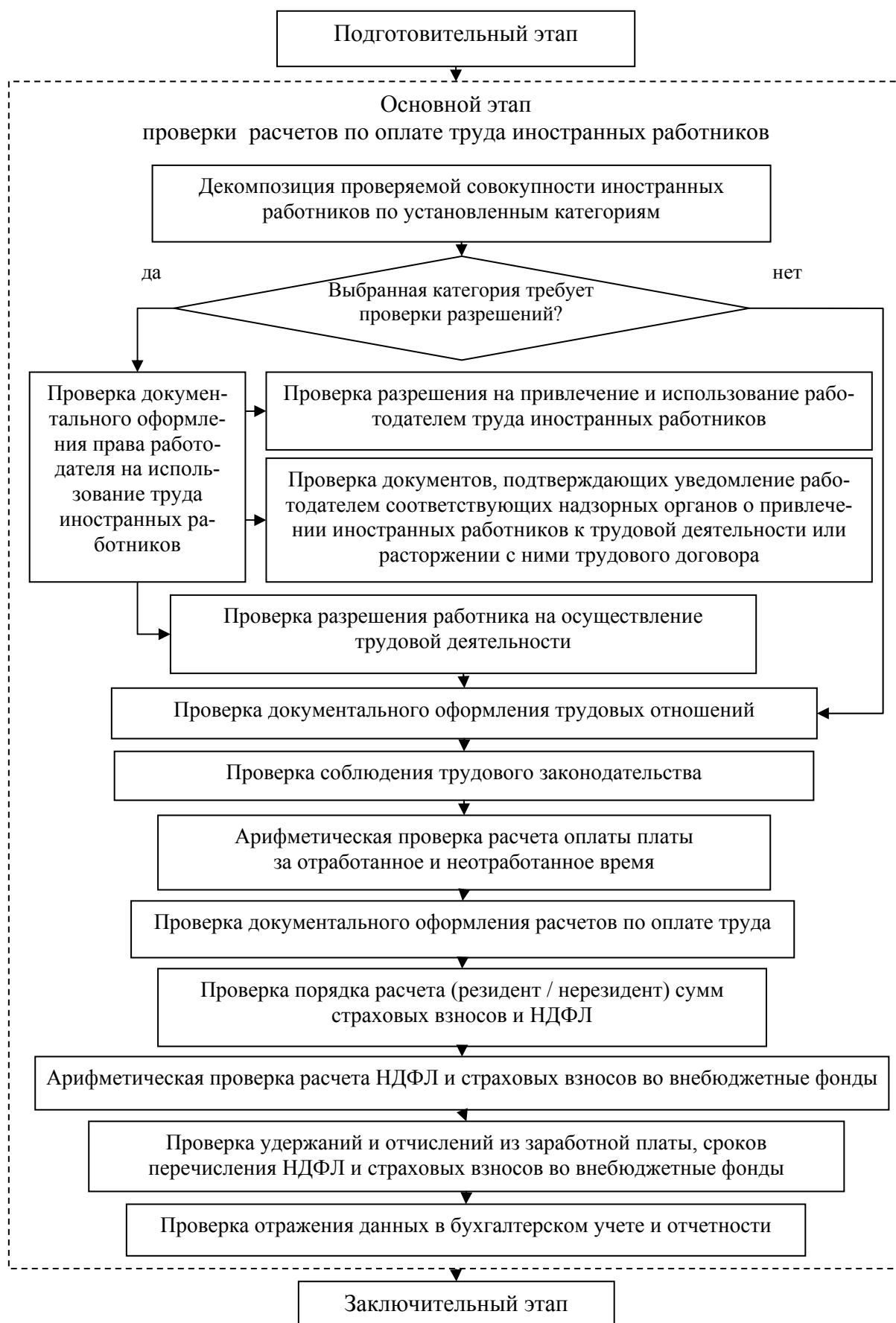


Рис. 2. Рекомендуемая последовательность проверки оплаты труда в строительной организации, использующей иностранную рабочую сила

Непосредственную проверку рекомендуется проводить по пяти основным направлениям:

- проверка соблюдения трудового законодательства;
- проверка документального оформления трудовых отношений;
- арифметическая проверка расчета оплаты труда за отработанное и неотработанное время;
- проверка удержаний и отчислений из заработной платы;
- проверка отражения данных в бухгалтерском учете.

При проверке особое внимание следует обратить на наличие документально подтвержденных разрешений на привлечение к работе иностранных граждан и осуществление ими трудовой деятельности, миграционных документов и регистрации иностранных рабочих. При этом все документы проверяются сплошным образом, даже если их количество существенно.

Арифметическая проверка расчета оплаты за отработанное и неотработанное время иностранных работников производится выборочно, но начисление НДФЛ и страховых взносов во внебюджетные фонды проверяются по каждому иностранному гражданину.

Заключительный этап аудита оплаты труда рекомендуется проводить классическим способом, рекомендуемым многими авторами: анализ выявленных ошибок и нарушений, оценка их влияния на достоверность отчетности или вероятность наложения штрафных санкций, формирование мнения аудитора о достоверности отчетности, подготовка отчетных документов.

Предложенная методика позволит провести проверку оплаты труда иностранных работников строительной организации быстро, качественно, эффективно.

Библиографические ссылки

1. Российская Федерация. Законы. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях [Электронный ресурс] : федер. закон: [№ 81-ФЗ от 30.12.2001. Принят ГД ФС РФ 31.03.1999 г. : в ред. от 30.09.2013]. URL: <http://www.consultant.ru/>.

2. Российская Федерация. Законы. О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон [№ 115-ФЗ от 25.07.2002. Принят ГД ФС РФ 21.06.2002 г.: в ред. от 23.07.2013, с изм. и доп., вступающими в силу с 02.10.2013]. URL: <http://www.consultant.ru/>.

3. Золотарева Г. И., Волохова У. А. Особенности методики аудита оплаты труда строительной организации // Учет, анализ, аудит: проблемы, теории и практики : сб. науч. трудов / под общ. ред. Г. И. Золотаревой ; Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2013. Вып. 10. С. 51–55.

4. Золотарева Г. И., Мельчакова Л. В. Особенности учета и контроля труда иностранных рабочих // Учет, анализ, аудит: проблемы, теории и практики : сб. науч. трудов / под общ. ред. Г. И. Золотаревой ; Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2013. Вып. 10. С. 56–61.

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

ПОРЯДОК ОФОРМЛЕНИЯ ТРУДОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ИНОСТРАННЫХ ГРАЖДАН ДЛЯ ОРГАНИЗАЦИЙ НА ТЕРРИТОРИИ РФ

Рассмотрены проблемы документального оформления, учета, оплаты труда начисления НДФЛ и страховых взносов во внебюджетные фонды при привлечении иностранных работников к трудовой деятельности в РФ.

Ключевые слова: оплаты труда, иностранные работники.

В настоящее время все больше российских предприятий используют в своей деятельности труд иностранных рабочих. Работодателей привлекает дешевизна рабочей силы. По данным Федеральной службы государственной статистики значительная часть иностранных граждан находится в Москве или в Центральном федеральном округе, а наиболее привлекательными сферами деятельности для иностранных граждан в России являются строительство, оптовая и розничная торговля, авторемонт, обрабатывающие производства, сельское хозяйство. При этом порядок привлечения иностранных работников для осуществления трудовой деятельности достаточно сложен, многие из-за этого допускают ошибки при оформлении иностранных граждан на работу, налогообложении полученных ими доходов, тем самым рискуя навлечь на себя серьезные штрафные санкции за данные нарушения. Подробных инструкций по систематизированным действиям персонала по учету и контролю трудовой деятельности и оплаты труда иностранных граждан не разработано.

В соответствии с общими правилами, определенными Федеральным законом «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации» № 115-ФЗ работодатели имеют право привлекать и использовать иностранных работников при наличии разрешения на привлечение и использование иностранных работников, а иностранный гражданин имеет право осуществлять трудовую деятельность в случае, если он достиг возраста восемнадцати лет и имеет разрешение на работу, полученное в установленном порядке.

Получение подобных разрешений позволяет контролировать и регулировать миграционные потоки и определять потребность в иностранной рабочей силе в том или ином регионе, в том числе по приоритетным профессионально-квалификационным группам, с учетом сложившейся политической, экономической, социальной и демографической ситуации.

На основании получаемых данных о существующей потребности в рабочей силе Министерством труда и социальной защиты РФ устанавливаются квоты по привлечению иностранных работников для каждого субъекта Российской Федерации.

При этом в законе № 115-ФЗ перечислены иностранные граждане, на которых указанный порядок не распространяется [3, ст. 13]:

- постоянно или временно проживающие в Российской Федерации;
- участники Государственной программы по оказанию содействия добровольному переселению в Российскую Федерацию соотечественников, проживающих за рубежом, и члены их семей, переселяющиеся совместно с ними;
- сотрудники дипломатических представительств, работники консульских учреждений иностранных государств в Российской Федерации, сотрудники международных

организаций, представительств иностранных юридических лиц, а также частные домашние работники указанных лиц;

- представители иностранных производителей или поставщиков, выполняющие монтажные работы, сервисное и гарантийное обслуживание, а также послегарантийный ремонт поставленного в Российскую Федерацию технического оборудования;

- журналисты, аккредитованные в Российской Федерации;

- иностранные студенты, обучающиеся в Российской Федерации в профессиональных образовательных организациях и образовательных организациях высшего образования и работающие в свободное от учебы время;

- научные или педагогические работники, приглашенные в Российскую Федерацию для занятия научно-исследовательской или педагогической деятельностью и др.

Однако организации, привлекающие к работе иностранцев, при заключении с ними трудового договора или гражданско-правового договора на выполнение работ (оказание услуг), в определенных случаях обязаны в установленный срок (10 дней) уведомить налоговый орган по месту своего учета о привлечении к работе иностранного работника. Кроме того, в ряде случаев произведенные выплаты иностранным работникам облагаются НДФЛ по повышенной ставке (30 %), а работодатель обязан отчитаться о соответствии выплаченных сумм заявленным при получении им разрешения на привлечение данных работников к трудовой деятельности. Существуют также и другие сложности при использовании труда иностранных рабочих, причем для каждой категории иностранных граждан они разные.

Например, о приеме на работу иностранного гражданина, постоянно проживающего в РФ либо имеющего вид на жительство, а также о расторжении с ним трудового договора, работодатель обязан сообщить в свой налоговый орган. При этом данные граждане подлежат обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и обязательному пенсионному страхованию наравне с гражданами Российской Федерации. Хотя в случае обязательного пенсионного страхования имеются определенные различия в отношении иностранных лиц, постоянно проживающих на территории Российской Федерации, и иностранных граждан, имеющих статус временно проживающих на территории России, но работающих не менее шести месяцев в общей сложности в течение календарного года:

- в первом случае, страхователи уплачивают страховые взносы на финансирование страховой и накопительной частей трудовой пенсии по тарифу, установленному федеральным законом № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» [2] для граждан Российской Федерации в зависимости от года рождения указанных застрахованных лиц;

- во втором случае, они уплачивают страховые взносы по установленному тарифу независимо от года рождения указанных застрахованных лиц.

Для иностранных граждан (в прошлом – соотечественников), желающих переехать обратно в Россию на постоянное место жительства и осуществлять свою трудовую деятельность на ее территории, созданы достаточно привлекательные условия, благодаря Государственной программе по оказанию содействия добровольному переселению в Российскую Федерацию соотечественников, проживающих за рубежом. Иностранные граждане, получившие официальный статус «переселенца», члены их семей пользуются всеми правами российских граждан по осуществлению трудовой деятельности. Однако работодатель обязан сообщать уполномоченным органам о приеме их на работу. Кроме того, как и в случае с временно проживающими в России иностранными работниками, работодателю рекомендуется проконтролировать дату получения ими документов о постоянном проживании.

Еще одна категория иностранных граждан – граждане Республики Беларусь – в соответствии с Договором между РФ и Республикой Беларусь от 25.12.1998 «О равных правах граждан» [4], также пользуется правом на осуществление трудовой деятельности по найму или предпринимательской деятельности, оплату труда и предоставление других социально-правовых гарантий, свободного выбора субъекта РФ для осуществления трудовой деятельности наравне с гражданами Российской Федерации. Для них не требуется оформлять специальных разрешений, оформление данных граждан на работу при трудоустройстве на территории Российской Федерации может быть осуществлено на основании их паспортов и трудовых книжек, выданных на территории Республики Беларусь. В случае приема на работу белорусских граждан работодатель не обязан уведомлять о данном факте уполномоченные органы и требовать у них разрешение на работу в РФ. Но при этом при заполнении формы РСВ-1 ПФР бухгалтеру следует помнить о необходимости отражения произведенных выплат белорусскому гражданину по строке 203 подраздела 2.1 «Расчет страховых взносов по тарифу» разд. 2 «Расчет страховых взносов по тарифу и по дополнительному тарифу». Также при начислении НДФЛ следует обратить внимание на сроки пребывания данного гражданина в России (более или менее 183 дней [1, ст. 207]). От этого зависит порядок применения установленных в этом случае ставок по НДФЛ (до 183 дней – 30 %, более 183 дней – 13 %).

Кроме перечисленных в ст. 13 закона № 115-ФЗ иностранных граждан, работодатели имеют право без специального разрешения использовать иностранных работников в случае, если они прибыли в Российскую Федерацию в порядке, не требующем получения визы, и которые являются высококвалифицированными специалистами либо членами их семьи.

Привлечение к труду таких граждан, особенно высококвалифицированных специалистов, для осуществления трудовой деятельности в России имеет свои особенности:

- во-первых, далеко не каждый иностранный гражданин может получить право называться «высококвалифицированным специалистом», здесь принимаются во внимание не только опыт работы или достижения в конкретной области, но и определенные требования к размеру его заработной платы;

- во-вторых, не все работодатели могут привлекать к работе иностранных высококвалифицированных специалистов, для них также существуют определенные ограничения;

- в-третьих, требуется оформление специального приглашения на въезд в Россию и разрешения на работу данного специалиста на срок действия трудового договора, но не более чем на 3 года; может потребоваться также оформление визы на въезд иностранного гражданина и уплата государственной пошлины за выдачу приглашения на въезд;

- в-четвертых, работодатель в обязательном порядке должен уведомить налоговый орган по месту своего учета о факте трудоустройства данного гражданина.

Кроме того, существуют и другие проблемы, связанные с последующей отчетностью данных организаций в отношении данного гражданина.

В целом достаточно много вопросов, связанных с документальным оформлением трудовых отношений, оплатой труда, начислением налога на доходы физических лиц, страховых взносов во внебюджетные фонды, медицинским обеспечением иностранных рабочих, остается на сегодняшний день неурегулированными.

В этих условиях работодателю, на постоянной основе привлекающему к труду иностранных граждан, рекомендуется следующее;

1. Разработать и использовать в своей дальнейшей деятельности Положение о привлечении иностранных граждан к работе. Это позволит ему осмыслить порядок использования иностранных работников, обеспечить дальнейшее планирование своей работы в отношении данной категории граждан, придаст официальный статус производимым в их отношении выплат.

Кроме того, рекомендуется обобщить все имеющиеся требования по документальному оформлению в специальной форме – справке об условиях привлечения иностранного гражданина к трудовой деятельности на территории РФ. Упрощенная форма данной справки представлена в табл. 1. Это также позволит проконтролировать выполнение необходимых требований при привлечении иностранных работников.

Таблица 1

Справка об условиях привлечения иностранного гражданина к трудовой деятельности

№ п/п	Статус иностранного гражданина	Условия привлечения иностранного гражданина на работу в РФ			Дата начала осуществления иностранным гражданином трудовой деятельности на территории РФ
		Наличие документов, подтверждающих право работодателей на привлечение иностранной рабочей силы	Наличие документов, подтверждающих право иностранного гражданина на трудовую деятельность	Наличие ограничений по привлечению иностранного гражданина на трудовую деятельность	
1	2	3	4	5	6

Данная справка позволит оперативно контролировать перечень необходимых для оформления документов для каждой категории иностранных граждан.

2. Разработать и использовать при оформлении на работу иностранного гражданина специальный регистр, в котором было бы отражено исполнение всех установленных в отношении данного гражданина обязательных требований по документальному оформлению права на осуществление трудовой деятельности как со стороны работодателя, так и со стороны работника.

Форма рекомендованного регистра представлена в табл. 2.

Таблица 2

Регистр контроля наличия установленных документов при привлечении иностранного гражданина к трудовой деятельности

№ п/п	Статус иностранного гражданина	Дата, номер документов, необходимых для оформления иностранного гражданина на работу в РФ						
		Паспорт либо иной документ, удостоверяющий личность	Миграционная карта с отметками пограничного контроля	Уведомление о постановке на миграционный учет (отрывная часть) отметкой ФМС, гостиницы или отделения почты ¹	Трудовая книжка ²	Разрешение на работу	Документ об образовании	Медицинская книжка (для продавца)
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Примечания. 1. При отсутствии данного документа у иностранного гражданина, в определенных случаях обязательства по постановке на миграционный учет несет работодатель, причем, выполнить данные обязательства он должен в течение 3-х рабочих дней.

2. При отсутствии данного документа у иностранного гражданина, работодатель должен оформить новую трудовую книжку.

Это даст возможность проконтролировать наличие всех необходимых документов и позволит своевременно и точно выполнить все условия привлечения к труду иностранных граждан.

Разработать и использовать при начислении оплаты труда иностранного гражданина специальную форму, в которой было бы отражено время пребывания иностранного гражданина в России, его статус, дата его изменения и т. п. Это позволит правильно начислить налог на доходы физических лиц, страховые взносы во внебюджетные фонды и правильно отразить эти данные в отчетности.

Предлагаемые рекомендации позволят работодателям избежать ошибок при оформлении трудовых отношений.

Библиографические ссылки

1. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон: № 117-ФЗ от 05.08.2000 [Принят ГД ФС РФ 19.07.2000 г.: в ред. от 30.12.2012 № 294-ФЗ]. URL: <http://www.consultant.ru/>.

2. Российская Федерация. Законы. Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации : федер. закон от 15.12.2001 № 167-ФЗ (ред. от 23.07.2013) [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/>.

3. Российская Федерация. Законы. О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации: федер. закон от 25.07.2002 № 115-ФЗ (ред. от 23.07.2013) [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/>.

4. О равных правах граждан : договор между РФ и Республикой Беларусь от 25.12.1998 [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/>.

© Золотарева Г. И., Мельчакова Л. В., 2013

Т. В. Игнатикова
Сибирский Федеральный университет, Россия, Красноярск

ПРОБЛЕМЫ ПРОВЕДЕНИЯ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ НА МУНИЦИПАЛЬНОМ УРОВНЕ

Укрепление демократических основ местного самоуправления предполагает повышение эффективности, открытости и независимости системы муниципального финансового контроля. Успешное осуществление функций финансового контроля возможно только при правильно построенной и организованной системе органов контроля, их научно обоснованной структуре, юридической подчиненности, наличии экономических рычагов, стимулирующих высокое качество работы.

Ключевые слова: финансовый контроль, контрольные органы, бюджет, финансы.

Муниципальный финансовый контроль является одним из этапов бюджетного процесса и важнейшей функцией управления. Финансовый контроль на муниципальном уровне призван содействовать успешной реализации государственной финансовой политики, а именно соблюдению законности и эффективности использования средств местного бюджета.

В период проведения экономических реформ муниципальный финансовый контроль приобретает особую значимость, так как организация действенного финансового контроля становится одним из направлений экономической политики Российской Федерации. Важно отметить, что активизации процесса реформирования местного самоуправления способствовало принятие федерального закона от 06.10.2003 №131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в РФ» [1]. Сформированная на настоящий момент система организации бюджетного процесса является смешанной, так как сочетает в себе элементы двух противоположных концепций, а именно бюджетирования по затратам и бюджетирования, ориентированного на результат. В рамках реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации важно создать условия эффективного управления государственными и муниципальными финансами [2].

Процесс создания современной финансовой системы местного самоуправления достаточно сложен и противоречив. Действительно, за годы экономических реформ в России было принято большое количество нормативных документов по налоговым и бюджетным вопросам, декларировавших финансовую самостоятельность местных бюджетов, но эту самостоятельность до сих пор так и не удалось обеспечить [3].

Специалисты в области муниципального управления отмечают, что без достаточной финансовой основы невозможно развивать местное самоуправление. Государство предоставляет средства органам местного самоуправления, тем самым приобретая право контроля расходования данных средств. В настоящее время в Российской Федерации взаимоотношения государственных органов и органов местного самоуправления приобретают все возрастающую актуальность и значимость в сфере финансового контроля. Сегодня контроль за эффективным использованием средств местных бюджетов является одной из основных задач совершенствования муниципального управления. Это прежде всего связано со значительным увеличением объемов и разнообразием форм использования бюджетного финансирования и укреплением демократических основ местного самоуправления [4].

В обеспечении эффективности использования государственных средств особая роль принадлежит *внутреннему финансовому контролю*. На муниципальном уровне организация внутреннего финансового контроля, под которым Программой Правительства РФ по повышению эффективности бюджетных расходов на период до 2012 г. понимается

контроль, осуществляемый органами местного самоуправления (местными администрациями), требует дальнейшего развития [5]. Главными субъектами финансового контроля должны быть министерства и ведомства. Система финансового контроля должна начинаться с создания в каждом министерстве системы внутреннего контроля и аудита [6].

Необходимо отметить, что в настоящее время система внутреннего финансового контроля на муниципальном уровне находится на стадии становления. Как правило, функции финансового контроля на муниципальном уровне совмещены с другими функциями (функции возложены на другие подразделения и на отдельных должностных лиц), в связи с этим качество финансового контроля является далеко не всегда удовлетворительным. Контрольные мероприятия не являются достаточно развитыми для достижения целей управления финансовыми отношениями и сводятся к проверке достоверности бухгалтерской финансовой отчетности, незаконного или нецелевого расходования финансовых ресурсов. Это обусловлено тем, что в настоящий момент еще не завершена стандартизация контроля, нет должностной координации контрольной деятельности и единой отчетности об осуществлении и результатов контроля. При мониторинге качества финансового менеджмента проверяется только факт осуществления мероприятий внутреннего контроля, а не их результаты [7].

Наиболее эффективным на муниципальном уровне является *внешний финансовый контроль*, система органов которого претерпела в последнее время существенные изменения. Согласно федеральному закону от 07.02.2011 №6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований» (ст. 3), контрольно-счетный орган муниципального образования является постоянно действующим органом внешнего муниципального финансового контроля и формируется представительным органом муниципального образования [8]. Анализ норм и положений данного федерального закона позволяет определить предлагаемую в настоящее время законодателем модель организации внешнего государственного финансового контроля в субъектах Российской Федерации и муниципальных образованиях как «автономную», основанную на принципах концентрированности, комплексности действий с выделением решающего (ведущего) звена – Счетной палаты РФ.

Таким образом, данная модель организации контрольно-счетных органов в РФ является наиболее эффективной в связи с тем, что именно принцип бюджетного федерализма, характерный для бюджетного устройства РФ, обуславливает построение системы органов финансово-бюджетного контроля и обеспечивает его независимость и объективность.

В настоящее время по-прежнему остается незначительным число местных бюджетов муниципальных образований, охваченных внешними проверками. Также можно сделать вывод о лишь частичном соответствии современного состояния внешнего финансового контроля на муниципальном уровне требованиям независимости результатов его проведения.

Из сказанного выше становится очевидным то, что модернизация муниципального финансового контроля требует четкого разделения полномочий органов финансового контроля. Кроме того, действующее законодательство не устанавливает четкого механизма взаимодействия органов внутреннего и внешнего финансового контроля на муниципальном уровне.

Необходимо подчеркнуть, что несогласованные действия контрольных органов часто порождают дублирование их деятельности, что в итоге приводит к необоснованному увеличению нагрузки на контролируемые организации. Особую роль в успешном осуществлении функций финансового контроля играет правильно организованная система органов финансового контроля, их научно обоснованная структура, юридическая подчиненность, а также наличие экономических рычагов, стимулирующих высокое качество работы [9].

Немаловажным является факт предупреждения нецелевого использования бюджетных средств на муниципальном уровне. Вместе с тем важно обозначить, что ни в одном законодательном акте не содержится определения – что точно следует понимать под целевым использованием денежных средств. Отсутствие эффективной системы финансового контроля является определяющим фактором, непосредственно способствующим нецелевому использованию бюджетных средств. Нецелевое использование бюджетных средств на муниципальном уровне в ряде случаев носит вынужденный характер и вызвано необходимостью решать за счет целевых средств первоочередные задачи жизнеобеспечения членов муниципального сообщества [10]. Эту проблему можно решить путем перехода на программный бюджет и бюджетирование, ориентированное на результат, которые обеспечат гибкость и оперативность в управлении бюджетными средствами и реализации органами местного самоуправления их расходных полномочий.

В заключении можно отметить, что проводимая в Российской Федерации реформа местного самоуправления порождает необходимость комплексной разработки подходов к развитию системы финансового контроля на муниципальном уровне. Для этого необходимо правовое регулирование таких важных направлений финансового контроля как: организация эффективной системы исполнения бюджета, ведение единых стандартов осуществления финансового контроля, установка четкого механизма взаимодействия контрольных органов, которое обеспечит повышение эффективности муниципального финансового контроля. Таким образом, систематизированный и закреплённый на законодательном уровне муниципальный финансовый контроль является важным условием успеха реформирования бюджетного процесса.

Библиографические ссылки

1. Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 06.10.2003 № 131-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru/>.
2. Васильева М. В. Методология формирования эффективной системы государственного и муниципального финансово-бюджетного контроля // Финансы и кредит. 2011. № 27. С. 49–62.
3. Мишина С. В. Принципы организации муниципальных финансов России на современном этапе // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2011. № 21. С. 21–29.
4. Васильева М. В. Муниципальный финансовый контроль: проблемы организации и тенденции совершенствования // Финансы и кредит. 2009. № 2. С. 33–42.
5. Распоряжение Правительства РФ от 30.06.2010 № 1101-р (в ред. Распоряжения Правительства РФ от 12.11.2010 № 1996-р) [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/>.
6. Кудрина А. Л. // Государственному финансовому контролю в России – 350 лет [Электронный ресурс] : научно-практическая конференция. URL: <http://www.minfin.ru>.
7. Васильева М. В. Нецелевое использование бюджетных средств в регионах и муниципальных образованиях: причины, условия, предупреждение // Финансы и кредит. 2011. № 43. С. 37–47.
8. Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований [Электронный ресурс] : федер. закон от 07.02.2011 № 6-ФЗ. URL: <http://www.consultant.ru/>.
9. Васильева М. В., Нилова А. С. Модель оптимальной системы органов финансово-бюджетного контроля: проблемы и возможности преодоления структурно-институциональной неэффективности // Финансы и кредит. 2011. № 45. С. 35–48.
10. Кукол Е. Уволен со штрафом // Российская газета. 2012. 2 августа.

В. Э. Кауп, Б. Г. Пушина
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

ПРОБЛЕМЫ НАЛОГОВОГО СТИМУЛИРОВАНИЯ РАСХОДОВ ЧАСТНОГО СЕКТОРА В СФЕРЕ НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИХ И ОПЫТНО-КОНСТРУКТОРСКИХ РАЗРАБОТОК

Рассматривается уровень расходов российских предприятий на НИОКР, описываются особенности налогообложения инновационного центра «Сколково» и особых экономических зон (ОЭЗ), выявляются проблемы стимулирования расходов предприятий на научно-исследовательских и опытно-конструкторских разработок (НИОКР), а также предлагаются возможные пути решения выявленных проблем.

Ключевые слова: инновационная деятельность, НИОКР, налоговая система, налоговые льготы.

Сфера инновационной деятельности сегодня является отраслью, определяющей некую экономическую успешность, лидерство того или иного государства. Сегодня наше государство только пытается встать на путь инноваций, но очевидно, что уровень российского развития и уровень зарубежных стран в этой сфере отличаются.

В настоящее время очень важно осознавать существование проблемы стимулирования расходов предприятий на НИОКР. По данным ЮНЕСКО, Россия находится на далеком 32 месте в рейтинге стран мира по уровню расходов на НИОКР в 2012 году (1,16 % в ВВП), в то время как лидерами стали Израиль (4,4 %), Финляндия (3,88 %) и Южная Корея (3,74 %), опередив бывших в 2011 году таких мировых экономико-инновационных лидеров, как США и Японию. Кроме малой доли расходов на НИОКР, остается фактом крайне невеликий уровень российского экспорта высокотехнологичной продукции, который составляет 2,3 %. Доля России в таком виде экспорта меньше доли Дании в 8 раз и доли Швейцарии в 18,5 раз [2].

Как известно, научная политика страны всегда имеет два способа стимулирования НИОКР. С одной стороны, государство использует принцип прямого финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских разработок и экспериментов, а с другой – стимулирует расходы на НИОКР частного сектора путем установления налоговых мер. К сожалению, в нашем государстве есть превалирование вклада государственного сектора в развитие сферы НИОКР над предпринимательским. Для того чтобы стать научной сверхдержавой XXI века, России необходимо наладить финансирование НИОКР частным сектором путем установления эффективной работающей налоговой системы, потому что по данным ОЭСР (Организации экономического сотрудничества и развития), налоговая система не поощряет, а ущемляет расходы на НИОКР частным сектором.

Для того чтобы определить, какие проблемы сегодня существуют в частном секторе, занимающимся НИОКР, необходимо понять особенности налогообложения крупных инновационных центров, а также ОЭЗ. Резиденты инновационного российского центра «Сколково» практически полностью могут освобождаться от уплаты налогов. Для них возможна нулевая ставка по налогу на прибыль, а также льготы по уплате НДС. Для резидентов технико-внедренческих особых экономических зон (ТВОЭЗ) можно выделить такие специальные налоговые льготы, как налоговые каникулы (полное освобождение от уплаты налога на имущество, земельного и транспортного

налогов), пониженная ставка налога на прибыль (13,5 %), гарантия от неблагоприятного изменения законодательства [1].

В рамках изучения вопроса о расходах на НИОКР были выявлены некоторые проблемы.

Во-первых, инновационные компании по-прежнему находятся в затруднительном финансовом положении, несмотря на то, что в период с 2012–2013 гг. ставка страховых платежей была уменьшена с 34 до 30 %. В расходах научных организаций наибольшую долю занимают расходы на оплату труда, а следовательно, и на уплату страховых взносов [3].

Во-вторых, существующая классификация основных средств, лежащая в основе определения величины амортизационных отчислений, не учитывает такой важный фактор, как скорость развития технологий, которая заставляет обновлять основные средства до истечения физического срока их службы, т. е. возникают трудности с корректным налоговым учетом амортизации.

В-третьих, налоговые льготы в России носят точечно-локальный характер – они существуют только для тех компаний, которые являются либо резидентами инновационного центра «Сколково», либо резидентами ОЭЗ.

В-четвертых, отсутствуют гарантии стабильности налогообложения на весь срок реализации долгосрочных инвестиционных проектов по НИОКР. Постоянные реформы в налоговом законодательстве не гарантируют стабильности налогообложения на весь срок реализации инновационных проектов и провоцируют появление состояния стагнации.

Одним из решений проблемы стимулирования развития инноваций может стать введение специального налогового режима, которое позволило бы снизить общее налоговое бремя на крупные организации, занимающиеся НИОКР.

Благоприятным для частного сектора являлось бы и введение большего числа налоговых льгот. Например, можно было бы освободить на 7–10 лет от налога на прибыль и так малое количество новых отраслей. Частичное использование опыта экономически развитых стран в сфере налогообложения могло бы явиться полезным и для России.

Введение принципа «объединенного налогоплательщика» также положительно сказалось бы на росте расходов частного сектора на НИОКР. Нужно создать такую систему, при которой инновационные затраты и связанные с нововведениями убытки одних участников могут покрываться за счет доходов других системообразующих организаций, и наоборот.

Таким образом, создание эффективной налоговой системы в России в сфере НИОКР позволит обеспечить стремительное развитие предприятий, занимающихся НИОКР, вовлечет в эту сферу новые и постепенно выдвинет нашу страну на реальный путь инновационного развития.

Библиографические ссылки

1. Об особых экономических зонах в Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 22.07.2005 № 116-ФЗ (ред. от 23.07.2013). URL: <http://www.consultant.ru/>.

2. Рейтинг стран мира по уровню расходов на НИОКР [Электронный ресурс] // Центр гуманитарных технологий. 2013. URL: <http://gtmarket.ru/ratings/research-and-development-expenditure/info>.

3. Стенографический отчет о заседании Комиссии по модернизации и технологическому развитию экономики России [Электронный ресурс] // Президент России. 2013. URL: <http://www.kremlin.ru/transcripts/9819>.

В. Э. Кауп, Т. С. Трубинова
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ДЕБИТОРСКОЙ И КРЕДИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ НА ПРИМЕРЕ ПРЕДПРИЯТИЯ СВЯЗИ

Изложено значение дебиторской и кредиторской задолженности организации, выявлены недостатки учета и предлагаются рекомендации по совершенствованию учета задолженностей на примере предприятия связи.

Ключевые слова: дебиторская задолженность, кредиторская задолженность, предложенные рекомендации.

Для объективной оценки активов и обязательств организации в бухгалтерском учете особую актуальность в условиях рыночной экономики приобретает достоверность отражения дебиторской и кредиторской задолженности. Дебиторская задолженность – это, по сути, задолженность других организаций, работников и физических лиц данной организации. Дебиторская задолженность всегда отвлекает средства из оборота, препятствует их эффективному использованию, следствием чего является напряженное финансовое состояние предприятия. Тем самым она отрицательно влияет на финансовое состояние предприятия, поэтому необходимо сокращать сроки ее взыскания. А кредиторская задолженность – это задолженность данной организации другим организациям, работникам и лицам. Правильный учет задолженностей позволяет судить о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменении в ее финансовом положении. Кредиторская задолженность в определенной мере полезна для предприятия, так как позволяет получить во временное пользование денежные средства, принадлежащие другим организациям [1].

Дебиторская и кредиторская задолженность – неизбежное следствие существующей в настоящее время системы денежных расчетов между организациями, при которой всегда имеется разрыв времени платежа с момента перехода права собственности на товар. К сожалению, задержка платежа в иных случаях может привести к свертыванию инвестиционных программ, необходимости брать в долг и даже к банкротству.

Поэтому значение внутреннего контроля за движением кредиторской и дебиторской задолженности трудно переоценить: при его помощи обеспечивается защита имущества, качество учета и достоверность отчетности, выявление и мобилизация имеющихся резервов в сфере финансов и предпринимательской деятельности хозяйствующего субъекта [2].

Проводимые контрольные мероприятия позволяют своевременно получать руководству хозяйствующего субъекта и собственникам информацию об имеющихся недостатках в данном направлении финансово-экономической и хозяйственной деятельности, дают возможность правильно оценить фактическое использование денежных и материальных ресурсов, состояние бухгалтерского и налогового учета и отчетности, подтверждают полноту выполнения мероприятий, включенных в бизнес-планы и программы деятельности.

Осуществление контроля за движением дебиторской и кредиторской задолженности необходимо для улучшения расчетно-платежной дисциплины.

Актуальность выбранной темы данной работы состоит в том, что эффективное управление, совершенствование методов учета дебиторской и кредиторской задолженностью является неотъемлемой составляющей успешной деятельности предприятия.

На примере предприятия связи были разработаны рекомендации для улучшения методов учета кредиторской и дебиторской задолженности.

Рассматриваемое акционерное общество – один из крупнейших телекоммуникационных операторов связи России, осуществляющий свою деятельность на территории Сибирского федерального округа, в котором оно имеет разветвленную филиальную сеть – 11 филиалов и владеет 100 % акций ведущих сибирских сотовых операторов.

Услугами данной организации сегодня пользуется около 4,2 млн абонентов фиксированной сети и свыше 3,8 млн сотовых абонентов. Рассматриваемое общество является лидером телекоммуникационного рынка региона, занимая 40,8 % совокупного объема рынка. Наиболее прочные позиции предприятие занимает на рынках традиционных услуг местной проводной телефонии и внутризонавой связи (82 % и 97 % рынка соответственно), а так же является одним из ведущих провайдеров Интернет-услуг (52 % рынка) и операторов сотовой связи (23 % рынка).

В 2012 году на предприятии стоимость средств в расчетах выросла на 23 233 029 тыс. руб. и составила 30 998 062 тыс. руб. Такой значительный рост показателя связан с тем, что в отчетном году произошло слияние общества с мелкими операторами связи, в результате чего, вся задолженность объединяемых организаций была принята на его баланс. Данный вывод подтверждается ростом задолженности покупателей и заказчиков, которые представлены в организации абонентами, пользующимися услугами связи. Прирост данного вида дебиторской задолженности наиболее значительный – на 14 898 623 тыс. руб. по сравнению с данными 2011 года.

Объединение с мелкими операторами связи также стало причиной значительного увеличения кредиторской задолженности предприятия, которое составило в 2012 году 24 429 136 тыс. руб. [3].

Исследование учета дебиторской и кредиторской задолженности выявило следующие недостатки:

- нарушение сроков погашения дебиторской задолженности, отсутствие оперативной информации о состоянии расчетов с дебиторами;
- наличие просроченной кредиторской задолженности, отсутствие аналитических данных о состоянии расчетов с поставщиками;
- нарушение сроков возврата подотчетных сумм.

Основной причиной выявленных недостатков является тот факт, что применяемая автоматизированная система учета в организации не обеспечивает должного уровня аналитического учета и наличия оперативных данных о состоянии учета расчетов с дебиторами и кредиторами а также недостаточным уровнем контроля за состоянием расчетов и своевременностью их погашения.

Для устранения недостатков, связанных с нарушением сроков погашения дебиторской задолженности, деятельности и отсутствии оперативной информации о состоянии расчетов с дебиторами предлагается:

1. Сформировать регистр учета расчетов с отделениями связи (табл. 1). Это позволит организации контролировать погашение дебиторской задолженности по профильным услугам, поскольку сформированная в регистре информация дает возможность отслеживать состояние расчетов на каждую отчетную дату. В случае задержки поступления денежных средств в оплату предприятие имеет возможность своевременно принять меры, направленные на погашение текущей задолженности, не допуская просрочек.

Учет расчетов с отделениями связи ведется на предприятии в рамках отчетного месяца. По окончании каждого месяца составляется акт расчетов по профильным услугам по каждому отделению связи, в котором формируется сумма выручки, подлежащей получению от каждого отделения. Данные активы являются документальным основанием для формирования представленного регистра.

Разработанный регистр рекомендуется составлять по каждому отделению связи, которым в отчетном году оказывались профильные услуги – услуги связи.

Таблица 1

Регистр аналитического учета расчетов с отделениями связи

Период	Остаток задолженности на начало периода		Представлено услуг связи за отчетный период				Получено в оплату предоставленных услуг связи		Остаток задолженности на конец периода	
	Дебет	Кредит	Дата и номер акта расчетов	Сумма, руб.			Дата и номер выписки банка	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
				Всего	Выручка	НДС				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

2. Сформировать регистр учета по расчетам с покупателями по непрофильным видам деятельности (табл. 2). Ведение регистра учета расчетов с покупателями по непрофильным видам деятельности позволит организации отражать информацию по возникновению и погашению дебиторской задолженности по каждому дебитору с указанием объекта учета, в связи с которым возникла задолженность. Информация, отраженная в регистре, служит основанием для контроля за своевременностью погашения обязательств и организацией максимально эффективной работы с дебиторами по расчетам, связанными с непрофильными видами деятельности.

Формирование данного регистра рекомендуется осуществлять при ведении расчетов с дебиторами по реализации имущества, нематериальных активов, финансовых вложений, объектов незавершенного строительства.

Таблица 2

Регистр учета расчетов с покупателями по непрофильным видам деятельности

Наименование дебитора	Дата и номер договора	Остаток задолженности на начало периода		Возникло задолженности по непрофильным видам деятельности				Погашено дебиторской задолженности		Остаток задолженности на конец периода	
		Дебет	Кредит	Основание	Сумма, руб.			Основание	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
					Всего	Выручка	НДС				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

3. Сформировать сводный регистр учета расчетов с покупателями и заказчиками (табл. 3). Сводный регистр дебиторской задолженности покупателей и заказчиков по услугам связи и непрофильным видам деятельности формируется для группировки информации по оборотам по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в разрезе субсчетов в соответствии с установленными видами деятельности. Регистр открывается на отчетный год, в течение всего периода информация формируется ежемесячно.

Таблица 3

Сводный регистр учета расчетов с покупателями и заказчиками

Период	Дебиторская задолженность по услугам связи, руб.						Дебиторская задолженность по непрофильным видам деятельности, руб.					
	Остаток на начало		Возникло	Погашено	Остаток на конец		Остаток на начало		Возникло	Погашено	Остаток на конец	
	Дебет	Кредит			Дебет	Кредит	Дебет	Кредит			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13

Ведение сводного регистра учета расчетов с покупателями и заказчиками отразит учет данных о сумме обязательств покупателей и заказчиков по услугам связи и непрофильным видам деятельности. Группировка информации в регистре позволит отслеживать движение дебиторской задолженности по месяцам, оперативно определять остатки задолженности на начало и конец месяца, контролировать движение данных по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» путем проведения контрольных сверок регистра и учетных данных, сформированных в программе учета предприятия.

Для устранения недостатков, связанных с наличием просроченной кредиторской задолженности, и отсутствия аналитических данных о состоянии расчетов с поставщиками рекомендуется сформировать систему регистров по учету расчетов с поставщиками на приобретаемые ценности, работы, услуги, а также аренду зданий и оборудования.

Для совершенствования учета расчетов с поставщиками и подрядчиками и организации оперативного контроля за состоянием кредиторской задолженности предприятию рекомендуется сформировать систему регистров, информация в которых будет сгруппирована по следующим признакам:

- регистры учета расчетов за услуги по строительству, ремонту и приобретению оборудования и материалов – отражение данных о состоянии расчетов за выполнение работы по договорам подряда, приобретенные основные средства и запасные части для ремонта оборудования;

- регистр учета расчетов за коммунальные услуги – формирование учетных данных по движению кредиторской задолженности за оказанные услуги по водо-, энерго- и теплоснабжению предприятия;

– регистр учета расчетов по аренде – отражение информации о состоянии расчетов по государственной аренде имущества и лизингу оборудования.

Ведение регистра учета расчетов с поставщиками и подрядчиками за услуги по строительству и ремонтам (табл. 4) позволит группировать информацию о движении кредиторской задолженности по соответствующему субсчету, открытому к счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» на основании предоставленных первичных документов, отслеживать суммы возникших долгов и перечисления денежных средств в счет их погашения. Информация, сформированная в регистре, дает основание для проведения контрольных сверок по счетам 08 «Вложения во внеоборотные активы» и счетам учета затрат, с которыми корреспондирует соответствующий субсчет к счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Ведение регистра учета расчетов с поставщиками за приобретенные материально-производственных запасов и оборудование (табл. 5) позволит предприятию вести аналитический учет с поставщиками и подрядчиками по поступившим материально-производственным запасам, внеоборотным активам и оборудованию, оперативно определять остатки непогашенной задолженности. Информация, сформированная в регистре, дает основание для проведения контрольных сверок по счетам 10 «Материалы», 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы», с которыми корреспондирует соответствующий субсчет к счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Таблица 4

**Регистр учета расчетов с поставщиками за услуги
по строительству и ремонтам**

Наименование поставщика	Дата и номер договора	Остаток на начало периода		Расчеты с поставщиками по капитальному строительству и ремонтам						Остаток на конец периода	
		Дебет	Кредит	Возникло обязательств				Погашено обязательств		Дебет	Кредит
				Основание	Сумма, руб.		Дата и номер выписки банка	Сумма, руб.			
					Всего	В том числе					
				Стоимость работ / услуг		НДС					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

Регистр учета расчетов с поставщиками по лизинговым платежам рекомендуется формировать за отчетный месяц, данные в регистре отражаются по отдельным наименованиям поставщиков, с которыми заключены договора лизинга.

Ведение регистра учета расчетов с поставщиками по лизинговым платежам, представленного в табл. 6, позволит предприятию вести аналитический учет расчетов с поставщиками по договорам лизинга, осуществлять контроль за остатками задолженности

по соответствующему договору, отслеживать своевременность и полноту погашения текущих ежемесячных лизинговых платежей.

Для ликвидации недостатка, связанного с нарушением сроков возврата подотчетных сумм, рекомендуется сформировать регистр учета расчетов с подотчетными лицами (табл. 7). Это обеспечит надлежащий контроль за своевременным возвратом средств подотчетными лицами, поскольку в регистре отражается дата выдачи и возврата подотчетных средств, а также текущая дебиторская задолженность. Если по итогам отчетного месяца будет установлено, что за подотчетным лицом числится просроченная дебиторская задолженность, бухгалтером по расчетам формируется справка о наличии задолженности на имя руководителя, по результатам рассмотрения которой принимаются меры по возврату или удержанию подотчетных сумм.

Таблица 5

Регистр учета расчетов с поставщиками за приобретенные материально-производственных запасов и оборудование

Наименование поставщика	Дата и номер договора	Остаток на начало		Расчеты по приобретенным материально-производственным запасам и оборудованию							Остаток на конец периода
				Возникло обязательств					Погашено обязательств		Дебет
		Дебет	Кредит	Основание	Сумма, руб.			Дата и номер выписки	Сумма, руб.		
					Всего	В том числе					
		МПЗ	Оборудование			НДС					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

Таблица 6

Регистр учета расчетов с поставщиками по лизинговым платежам

Наименование поставщика	Дата и номер договора	Остаток задолженности по договору на начало периода	Начислено текущих платежей				Погашено обязательств по текущим платежам		Остаток задолженности по договору на конец периода
			Основание	Сумма, руб.			Дата и номер выписки	Сумма, руб.	
				Всего	В том числе				
					Лизинговый платеж	НДС			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Таблица 7

Регистр аналитического учета расчетов с подотчетными лицами

ФИО работника	Остаток на начало		Выдано в подотчет		Израсходовано подотчетных средств					Выдано в возмещение, руб.	Возврат в кассу, руб.	Остаток на конец	
	Дт	Кт	Основание	Сумма, руб.	Дата и номер авансового отчета	Командировочные расходы	Хозяйственные расходы	Приобретение МПЗ	Сумма НДС			Дт	Кт
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14

Внедрение данных рекомендаций по совершенствованию учета дебиторской и кредиторской задолженности позволят предприятию:

- значительно повысить качество ведения аналитического учета расчетов с дебиторами и кредиторами;
- обеспечить контроль за своевременностью погашения текущих обязательств перед кредиторами и взысканием средств с дебиторов;
- формировать информацию о наличии и состоянии дебиторской и кредиторской задолженности на любую дату отчетного периода;
- своевременно принимать меры по погашению кредиторской задолженности / взысканию дебиторской задолженности, что значительно улучшит структуру активов и пассивов предприятия.

Библиографический список

1. Абрамова Э. В. Исполнение обязательств как способ погашения дебиторской задолженности // Все для бухгалтера. 2009. № 20.
2. Анциферова И. В. Бухгалтерский финансовый учет : учеб. пособие для студ. вузов. М. : Дашков и К, 2009.
3. Ростелеком [Электронный ресурс] // Ростелеком. 2012. URL: <http://www.rostelecom.ru>.

А. Х. Курманова, В. С. Моисеева
Оренбургский государственный университет, Россия, Оренбург

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СИСТЕМЫ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ МАШИНОСТРОИТЕЛЬНОГО КОМПЛЕКСА

Рассмотрены проблемы информационного обеспечения процессов управления затратами, определены направления совершенствования учетной системы предприятия. Обоснована необходимость составления смет затрат по центрам ответственности и отчетов об их исполнении для оценки результативности деятельности, а также мер по предотвращению нерационального расходования ресурсов и материальному стимулированию персонала.

Ключевые слова: управленческий учет, центр ответственности, затраты, система учета.

Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции машиностроительных предприятий в значительной степени зависит от отраслевых особенностей, среди которых можно выделить следующие: сложность выпускаемой продукции, состоящей из многочисленных деталей и узлов; длительность производственного цикла; ограниченные сроки технической подготовки производства; широкую номенклатуру потребляемых материальных ресурсов; последовательный способ обработки и сборки изделий; технологическую специализацию производств и прочие факторы, оказывающие влияние на размер и перечень расходов.

При определении себестоимости готовой продукции предприятия металлообрабатывающих отраслей руководствуются ПБУ 10/99 «Расходы организации», а также отраслевыми инструкциями (указаниями) по вопросам организации учета затрат («Методические материалы по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях машиностроения и металлообработки») в части, не противоречащей современным требованиям законодательства.

Используемые на машиностроительных предприятиях системы учета затрат и исчисления себестоимости продукции зачастую не позволяют детально и оперативно анализировать, контролировать, регулировать не только производственные затраты, но и финансовые результаты их деятельности. Принимаемые руководством управленческие решения по организации производства и сбыта продукции в большей степени носят интуитивный характер и не подкрепляются соответствующими расчетами на базе информации управленческого учета. Как правило, решения принимаются на основании информации финансового учета, сгруппированной в специальных регистрах. В то же время для планирования, оперативного контроля и эффективного управления процессом производства такой информации недостаточно, поскольку не организован аналитический учет затрат по местам возникновения и центрам ответственности. Решением этих проблем является выработка рекомендаций по совершенствованию учета производственных затрат в целях повышения эффективности управления предприятием.

На машиностроительных предприятиях управленческий учет затрат целесообразно осуществлять по местам возникновения затрат (МВЗ) и центрам ответственности, относящимся к процессу производства. Обособление МВЗ предусматривает учет затрат по производственным участкам, в каждом из которых выполняются соответствующие технологические операции, за которые отвечает строго определенное лицо. Это позволяет установить прямую связь расходов с технологическим процессом и организа-

ционной структурой предприятия, связать деятельность каждого участка с ответственностью конкретных лиц, оценить результаты каждого участка, определить вклад в общие результаты деятельности подразделений и организации в целом.

Цель учета по центрам ответственности состоит в обобщении данных о затратах и результатах деятельности каждого центра ответственности с тем, чтобы возникающие отклонения можно было отнести на конкретное лицо. Внедрение системы учета по центрам ответственности позволяет обеспечить руководителя предприятия оперативной информацией о достижении плановых показателей и причинах отклонений от них. На примере ООО «Механический завод» выделены два основных центра ответственности, относящихся к процессу производства: металлопроизводство и столярное производство (см. рисунок).



Центры ответственности, относящиеся к процессу производства
в ООО «Механический завод»

Металлопроизводство осуществляет обработку металла с последующей сборкой продукции определенной комплектации, оказанием услуг по доработке, резке металла в зависимости от полученных заказов и заключенных договоров.

Столярный цех занимается производством различных видов мебели и других столярных изделий. Следует отметить, что на исследуемом предприятии оценке деятельности данного цеха уделяется незначительное внимание, так как столярные изделия

занимают не значительный удельный вес в объемах производства продукции. Тем не менее, выделение данного центра ответственности необходимо для анализа и оценки результативности деятельности, выявления слабых и сильных сторон.

В ООО «Механический завод» начальником отдела маркетинга и сбыта ежемесячно формируется план заказов на месяц, который целесообразно использовать для последующего анализа деятельности подразделений. Формирование производственных планов для каждого центра ответственности на основе ежемесячного плана заказов, сопоставление показателей планов с результатами фактической деятельности подразделений позволит выявлять наиболее востребованные виды продукции (услуг) и оценить эффективность деятельности подразделений.

Для целей управленческого учета необходимо составлять смету затрат каждого центра ответственности, что позволит предоставлять руководителю оперативную информацию для своевременного принятия корректирующих решений. При формировании смет затрат по центрам ответственности целесообразно раскрывать затраты по экономическим элементам на основании первичной документации, применяемой для целей бухгалтерского учета. Так, например, в ООО «Механический завод» заработная плата производственного персонала начисляется на счете 20.01 «Основное производство», но учет по каждому цеху не ведется, что значительно осложняет расчет затрат по центрам ответственности. Сумму заработной платы, приходящейся на определенный цех, можно рассчитать пропорционально количеству работающих в цехе (табл. 1).

Таблица 1

Справка-расчет заработной платы по центрам ответственности

Показатель	Центры ответственности	
	Металлопроизводство	Столярное производство
Численность рабочих, чел.	49	29
Доля рабочих, приходящихся на определенный центр ответственности, %	62,82	37,18
Сумма затрат на оплату труда: – всего, руб.	3 325 147,70	
– в том числе по цехам, руб.	2 088 857,80	1 236 289,90
Сумма затрат на социальные нужды: – всего, руб.	1 005 194,60	
– в том числе по цехам, руб.	631 463,25	373 731,35

Количественный контроль соблюдения норм расхода потребляемых ресурсов должен осуществляться непосредственно по МВЗ. С этой целью рекомендуется составлять отчет об исполнении сметы затрат. Стоимостной контроль расходов необходимо производить по центрам ответственности путем группировки учетных данных по МВЗ в специальных отчетах о материальных затратах, справках-расчетах заработной платы, потребления электроэнергии по участкам, цехам, видам продукции с выделением затрат по нормам и отклонениям от норм.

Считаем целесообразным в ООО «Механический завод» разработать и внедрить гибкую систему оплаты труда, при которой заработная плата персонала будет складываться из тарифов и окладов согласно штатному расписанию, а также дополнительной премии, распределяемой на основе коэффициента трудового участия. Данный коэффициент будет присваиваться по конечным результатам работы каждого центра ответственности за истекший месяц руководителем производственного подразделения – начальником цеха. Такой подход позволит сопоставить и оценить вклад каждого

подразделения, перераспределять денежные средства между центрами ответственности в зависимости от результатов их работы.

Производство продукции (оказание услуг) на исследуемом предприятии требует, как правило, большой механической обработки, использование большого станочного парка, что обуславливает высокие расходы на электроэнергию. В управленческом учете затрат рекомендуется в составе общепроизводственных расходов выделять расходы на электроэнергию в разрезе произведенной продукции (оказанных услуг), зон потребления (участков, цехов). Для этих целей необходимо установить соответствующее контрольно-измерительное оборудование (счетчики), позволяющее отслеживать потребление энергии на технологические цели по каждому производственному участку и общепроизводственные цели. Важно отметить, что внедрение счетчиков во всех цехах основного производства обеспечит возможность экономии потребления электроэнергии, а также выявления места превышения нормативных (плановых) значений. Кроме того, позволит использовать более корректные базы при распределения накладных расходов между видами вырабатываемой продукции и выполняемых услуг (машино-часы, станко-часы).

Вместе с тем, необходимо учитывать связь накладных расходов используемыми базами их распределения. Поэтому предлагается в целях управленческого учета затрат и исчисления себестоимости продукции использовать индивидуальные базы распределения накладных расходов, что повысит точность, обоснованность калькуляционных расчетов. Ставки накладных расходов должны постоянно контролироваться во избежание неточностей в распределении. Результаты распределения затрат между центрами ответственности могут быть представлены руководству в виде сметы (отчета) затрат по центрам ответственности (табл. 2).

Таблица 2

Смета затрат по центрам ответственности

Элементы затрат, руб.	Центры ответственности	
	Металлопроизводство	Столярное производство
Материальные затраты	2 429 707,80	1 486 471,30
Затраты на оплату труда	2 088 857,80	1 236 289,90
Взносы на социальные нужды	631 463,25	373 731,35
Амортизация	220 899,90	147 266,58
Расходы на электроэнергию	654 233,35	498 655,20
Прочие затраты	189 763,56	79 241,30
Итого	6214 925,66	3 821 655,63

В целях предупреждения нерациональных затрат и непроизводительных потерь, для выявления резервов экономии ресурсов, укрепления внутризаводского контроля необходимо своевременно и полно выявлять отклонения от действующих норм по причинам, виновникам и местам возникновения. Определение причин отклонений от норм важно для разработки мероприятий по экономии ресурсов, предупреждению перерасходов и непроизводительных потерь. Выявление и анализ отклонений непосредственно в ходе производственного процесса может осуществляться заведующим производством, начальником цеха или бухгалтерией. Для контроля и анализа отклонений фактических затрат от плановых предлагается использовать разработанный в ходе исследования классификатор возможных причин и виновников отклонений (табл. 3).

Все расходы в пределах сметы рекомендуется оформлять обычным документом, а отклонения – сигнальным документом. Во всех документах проставлять код центра ответственности и МВЗ, а в документах на отклонения проставлять также код причины и виновника. Разработанные формы документации о затратах могут быть использованы

на предприятии для построения системы управленческого учета и отчетности о затратах и себестоимости продукции. Формирование управленческих отчетов должно происходить на основе иерархического подхода – от низшего звена к высшему.

Для ведения более полного аналитического учета необходимо разработать единую систему счетов бухгалтерского управленческого учета, в соответствии с которыми будет проходить сбор информации непосредственно по центрам ответственности (табл. 4).

Система счетов может включать следующие группы: 1) группирующие счета – основные счета по формированию затрат; 2) переходные счета – счета, на которых происходит перераспределение затрат; 3) счета финансовых результатов – счета формирования прибыли (убытка).

Особенность применения счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» заключается не только в выявлении отклонений фактической себестоимости готовой продукции от нормативной, но и в списании выявленных отклонений на себестоимость реализованной продукции. Бухгалтерские записи с использованием счета 40 представлены в табл. 5.

Таблица 3

Классификатор возможных причин отклонений

Наименование причины отклонений		Код причины
Код статьи 01	Материальные затраты	
Отсутствие на складе		10
Невыполнение поставщиком плана поставок		11
Замена материалов		12
Несоответствие сырья и материалов стандартам или техническим условиям: – обнаруженное при входном контроле – обнаруженное в ходе производственного процесса		13
		13.1
		13.2
Качество использования материалов		14
Изменение технологических процессов		15.1
Изменение технических параметров изделия		15.2
Неисправность оборудования (инструментов)		16
Использование отходов вместо полноценных материалов		17
Изменение цен		18
Прочие (аварии, сбои, кражи, объемы производства)		19
Код статьи 02	Затраты на оплату труда	
Несоответствие сырья и материалов стандартам или техническим условиям		20
Замена материалов в результате отсутствия на складе		21
Несоответствие инструментов, технологической оснастки и специальных приспособлений		22
Оплата операций, не предусмотренных технологическим процессом		23
Неисправность оборудования		24
Исправление производственного брака		25
Простой		26
Работа в сверхурочное время и выходные дни		27
Прочие		28
Код статьи 03	Общепроизводственные расходы	
Изменение в потреблении электроэнергии		30
Несоответствие сырья и материалов стандартам или техническим условиям		31
Неисправность оборудования		32
Приостановка работ		33
Исправление производственного брака		34
Изменение технологических процессов		35
Прочие		36

Таблица 4

Счета для учета затрат и результатов в управленческом учете

№ сч.	Наименование счета	Взаимодействие счетов
Группирующие счета учета затрат		<pre>graph TD; 02 --- 10; 10 --- 69; 69 --- 70; 02 --> 26; 10 --> 23; 69 --> 25; 70 --> 44; 26 --> 9008[90.08]; 23 --> 20; 25 --> 20; 20 --> 40; 40 --> 43; 43 --> 9002[90.02]; 44 --> 9007[90.07];</pre>
02	Амортизация основных средств	
10	Материалы	
69	Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	
70	Расчеты с персоналом по оплате труда	
Переходные счета учета затрат		
20.01	Металлопроизводство	
20.02	Столярное производство	
23	Вспомогательные производства	
25	Общепроизводственные расходы	
26	Общехозяйственные расходы	
40	Выпуск продукции (работ, услуг)	
43	Готовая продукция	
44	Расходы на продажу	
Счета финансовых результатов		
90.02	Себестоимость продаж	
90.07	Расходы на продажу	
90.08	Управленческие расходы	
91.01	Прочие доходы	
91.02	Прочие расходы	

Таблица 5

Бухгалтерские записи с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Отражается выпуск продукции в течение отчетного месяца по нормативной (плановой) себестоимости	43	40
2	Отражена фактическая себестоимость выпуска	40	20
3	Отражена разница между фактической и нормативной (плановой) себестоимостью (перерасход) – дополнительная запись	90	40
4	Отражена разница между фактической и нормативной (плановой) себестоимостью (экономия) – сторнировочная запись	[90]	[40]

Предлагаемые мероприятия по совершенствованию системы учета затрат производства и исчисления себестоимости продукции исследуемого предприятия позволят реализовать основную цель управленческого учета – обеспечение информационной поддержки в оперативном принятии эффективных управленческих решений, а также планировании, контроле и оценке результатов деятельности структурных подразделений предприятия.

Библиографические ссылки

1. Залевский В. А. Современные модели организации управленческого учета процесса производства на предприятиях машиностроительного комплекса // Управленческий учет. 2009. № 2. С. 3–9.
2. Врублевский Н. Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики : учеб. пособие для вузов. М. : Бухгалтерский учет, 2004. 376 с.
3. Коростелкин М. М. Система управленческого учета и отчетности финансового результата промышленного предприятия // Управленческий учет. 2009. № 12. С. 14–21.
4. Иванова В. Г. Управленческий учет производства и продажи готовой продукции на предприятиях промышленности // Управленческий учет. 2010. № 12. С. 14–20.

© Курманова А. Х., Моисеева В. С., 2013

А. Х. Курманова, И. Г. Моргунова
Оренбургский государственный университет, Россия, Оренбург

ОРГАНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ТЕЛЕКОММУНИКАЦИОННОЙ СФЕРЫ

Выделены особенности деятельности предприятий телекоммуникационной сферы, влияющие на организацию учета затрат. Выявлены проблемы и направления совершенствования информационного обеспечения процессов управления себестоимостью услуг. Обоснована необходимость и разработан проект поэтапного внедрения и использования метода учета затрат по видам функциональной деятельности (процессам).

Ключевые слова: управленческий учет, себестоимость услуг, учет затрат, метод ABC.

Важнейшими задачами информационно-аналитического обеспечения управления затратами на предприятиях телекоммуникационной сферы является обеспечение прозрачности учета всех затрат, а также формирование своевременной и достоверной информации о себестоимости оказываемых услуг, полезной для принятия управленческих решений. В силу отраслевой специфики деятельность предприятий имеет ряд особенностей:

- специфика создаваемого продукта, неотделимость процессов производства и передачи услуг потребителю, обуславливающих повышенную ответственность предприятия связи за качество производимого продукта и оказания услуг;
- сетевой характер оказания услуг в процессе передачи информации телекоммуникационным предприятием, вызывающий необходимость ведения системы взаиморасчетов между предприятиями связи за взаимно оказываемые услуги;
- неравномерность нагрузки на оборудование во времени;
- широкий спектр оказываемых услуг, оказываемых потребителю, осложняющий процесс калькулирования себестоимости каждой предоставляемой услуги;
- большой удельный вес косвенных затрат в себестоимости оказываемых услуг, требующий грамотного подхода к их распределению.

Оренбургский филиал ОАО «Уфанет» образован в октябре 2008 г. вследствие реорганизации компании ЗАО «Оренбургская городская сеть». Основным видом деятельности филиала, согласно ОКВЭД, является деятельность в области электросвязи.

Бухгалтерский учет затрат на производство и реализацию услуг в Оренбургском филиале ОАО «Уфанет» ведется с использованием счетов:

- 20 «Основное производство» с организацией аналитического учета по видам услуг и статьям затрат. На счете собираются затраты непосредственно связанные с оказанием услуг;
- 25 «Общепроизводственные расходы» с аналитическим учетом по статьям затрат. Счет используется для учета информации о расходах по содержанию и обслуживанию оборудования основного производства, и иных расходов, непосредственно не связанных с процессом производства услуги (работы). По окончании отчетного месяца расходы, учтенные на счете 25, распределяются между видами услуг пропорционально сумме прямых затрат;

– 26 «Общехозяйственные расходы», где в течение отчетного месяца согласно номенклатуре статей собираются затраты, связанные с содержанием аппарата управления предприятия;

– 44 «Расходы на продажу» предназначен для учета коммерческих расходов, связанных с продажей готовой продукции. По окончании отчетного месяца административно-управленческие и коммерческие расходы относятся в качестве условно-постоянных на реализацию услуг.

Объектом калькулирования и носителем затрат выступают вид услуг (работ), калькуляционной единицей является месяц (месяц предоставления широкополосного доступа к сети интернет по каналу пропускной способности *n* Мбит/с, месяц предоставления доступа к кабельному телевидению и т. д.).

Система управленческого учета затрат на предприятии организована в рамках системы бухгалтерского учета, специальные счета управленческого учета затрат не используются, калькулируется сокращенная себестоимость услуг. Такая система учета затрат позволяет оценивать совокупную прибыль от реализации услуг, однако не дает возможности точного расчета себестоимости конкретного вида услуг, их рентабельности. Также не уделено должного внимания выбору базы распределения общехозяйственных расходов. Все косвенные расходы, учитываемые на счете 25, вне зависимости от их характера распределяются пропорционально общей базе распределения – сумме прямых затрат.

В рамках имеющейся системы управленческого учета принятие экономически обоснованных управленческих решений невозможно, поскольку отсутствуют данные о полной себестоимости производимых услуг и работ; производственная себестоимость рассчитывается со значительной степенью приближения; невозможно получить максимально детализированную информацию по видам затрат, а также ввести дополнительные признаки их классификации. Руководству не представляется возможным осуществлять оперативный контроль затрат, оценивать целесообразность содержания собственных служб, а также принимать решения о расширении ассортимента или прекращении оказания отдельных видов услуг ввиду их нерентабельности.

По нашему мнению, система учета затрат, используемая Оренбургским филиалом ОАО «Уфанет» не отвечает в полной мере потребностям управленческого персонала, поэтому необходимо ее совершенствовать. Учитывая специфику технологических процессов по предоставлению услуг связи, а также большой удельный вес косвенных расходов в себестоимости телекоммуникационных услуг, наиболее подходящим для предприятия является метод учета затрат по видам функциональной деятельности (процессам) – метод ABC (activity based costing). Особенностью и главным отличием этого метода является учет затрат на ресурсы, затраченные на осуществление функциональной деятельности. Ресурсы представляют собой экономические элементы, необходимые для осуществления деятельности предприятия.

Ресурсы, используемые Оренбургским филиалом ОАО «Уфанет», представлены следующим перечнем: 1) персонал отдела производства; 2) персонал отдела технической поддержки; 3) персонал отдела продаж; 4) персонал бухгалтерии; 5) администрация; 6) персонал отдела кадров; 7) персонал отдела охраны труда; 8) персонал службы эксплуатации и монтажа; 9) кладовщики; 10) офис; 11) оборудование сетевое; 12) оборудование офисное; 13) транспорт; 14) места под оборудование и опоры; 15) электроэнергия; 16) юридические, консультационные услуги, обучение персонала; 17) информационное обеспечение; 18) инструмент и специальная одежда; 19) канцтовары и прочие малоценные предметы; 20) материалы.

Связь между услугой и видом деятельности устанавливается путем отнесения на услугу стоимости ресурсов в соответствии с «потребностями» услуги в определенных видах деятельности.

Для внедрения системы учета затрат АВ-costing на предприятии необходимо выделить три группы производственных процессов: основные производственные процессы (непосредственно связанные с оказанием услуг и связанные с эксплуатацией оборудования), вспомогательные производственные и совместные процессы (табл. 1).

Таблица 1

**Перечень производственных процессов
Оренбургского филиала ОАО «Уфанет»**

№ п/п	Наименование производственного процесса	Вид производственного процесса
1	Интернет-трафик	ОПП _{услуги}
2	Вещание	ОПП _{услуги}
3	Поддержание работы сети	ОПП _{оборудование}
4	Поддержание работы оборудования (в офисе)	ОПП _{оборудование}
5	Устранение неполадок	ОПП _{оборудование}
6	Ремонт и модернизация оборудования	ОПП _{оборудование}
7	Разработка рекламных листовок	СПП
8	Акции рекламные	СПП
9	Заключение договоров с клиентами	ОПП _{услуги}
10	Выезд к клиенту (устранение неполадок)	ОПП _{услуги}
11	Хранение материалов	ВПП
12	Инструктажи по технике безопасности	ВПП
13	Заполнение документов по охране труда	СПП
14	Консультации по техническим вопросам	ВПП
15	Работа с сотрудниками (прием на работу, кадровый учет)	ВПП
16	Перевозка сотрудников	ВПП
17	Ведение бухгалтерского учета и составление отчетности	СПП
18	Управление филиалом	СПП

Калькулирование себестоимости услуг при использовании метода ABC будет сводиться к ряду последовательных этапов.

Этап 1. Распределение затрат на ресурсы. На этом этапе определяется стоимость каждого вида ресурсов (стоимость содержания оборудования, стоимость содержания персонала определенных должностей и т. д.).

Этап 2. Первичное распределение стоимости производственных ресурсов на производственные процессы. Полная стоимость ресурсов, рассчитанная на первом этапе, переносится на процессы, которые выполняются соответствующими ресурсами. Перенос стоимости с ресурсов на процессы производится пропорционально выбранной базе распределения (драйверу), отражающей степень использования данного ресурса соответствующим производственным процессом. Распределение стоимости некоторых ресурсов представлено в табл. 2.

Этап 3. Перераспределение затрат внутри вспомогательных производственных процессов и их последующее распределение на основные и совместные производственные процессы. Распределение начинается с процессов, имеющих наибольшее количество процессов-потребителей (процесс «Работа с сотрудниками»). Распределение затрат осуществляется пропорционально выбранным драйверам (табл. 3).

Таблица 2

Распределение производственных ресурсов на производственные процессы

Наименование ресурса	Наименование драйвера ресурса	Единица измерения драйвера	Процессы – потребители ресурса
Персонал отдела производства	Количество фактически затраченного времени	Часы	Устранение неполадок Поддержание работы оборудования (в офисе)
Персонал отдела технической поддержки	Не распределяется (относится прямо на процесс-потребитель)	–	Консультации по техническим вопросам
Персонал отдела продаж	Количество фактически затраченного времени	Часы	Заключение договоров с клиентами Разработка рекламных листовок Акции рекламные
Персонал отдела охраны труда	Количество фактически затраченного времени	Часы	Инструктажи по технике безопасности Заполнение документов по охране труда
Персонал службы эксплуатации и монтажа	Количество заявок (разрывов сети)	Штуки	Выезд к клиенту (устранение неполадок) Ремонт и модернизация оборудования
Офис	Площадь, занимаемая отделом, осуществляющим процесс	м ²	Хранение материалов Заключение договоров с клиентами Все процессы, которые происходят в офисе
Электроэнергия	Мощность оборудования	КВт	Поддержание работы сети Поддержание работы оборудования (в офисе) Интернет-трафик Вещание
Юридические, консультационные услуги	Объем оказанных услуг	Часы	Работа с сотрудниками Ведение бухгалтерского учета и составление отчетности Управление филиалом
Информационное обеспечение	Количество используемых программ	Штуки	Ведение бух. учета и составление отчетности Работа с сотрудниками Хранение материалов Управление филиалом
Инструмент и специальная одежда	Объем работ	Часы	Ремонт и модернизация оборудования Устранение неполадок Выезд к клиенту (устранение неполадок)
Материалы	Количество материалов, отпущенных на процесс	Штуки	Выезд к клиенту (устранение неполадок) Ремонт и модернизация оборудования Устранение неполадок

**Распределение затрат вспомогательных процессов на основные
и совместные процессы**

Наименование вспомогательного процесса	Наименование драйвера распределения затрат процесса	Единица измерения драйвера	Процессы-потребители услуг вспомогательного процесса
Работа с сотрудниками (прием на работу, кадровый учет)	Количество сотрудников, занятых выполнением процесса-потребителя. (Для сотрудников, занятых выполнением нескольких процессов, используется дополнительный драйвер-время, затраченное на процесс)	человек	Поддержание работы оборудования (в офисе)
			Устранение неполадок
			Ремонт и модернизация оборудования
			Разработка рекламных листовок
			Акции рекламные ... и т. д.
			Управление филиалом
Инструктажи по технике безопасности	Время, затраченное на проведение инструктажей (при отнесении затрат на процесс-потребитель, учитывается тематика проводимого инструктажа)	час	Поддержание работы оборудования (в офисе)
			Устранение неполадок
			Ремонт и модернизация оборудования ... и т. д.
			Управление филиалом
Перевозка сотрудников	Объем перевозок сотрудников	километр	Акции рекламные
			Ремонт и модернизация оборудования
			Выезд к клиенту (устранение неполадок)
			Ведение бухгалтерского учета и составление отчетности
			Управление филиалом
Хранение материалов	Стоимость материалов, потребленных процессом за месяц	рубль	Устранение неполадок
			Ремонт и модернизация оборудования
			Выезд к клиенту (устранение неполадок)
Консультации по техническим вопросам	Время, затраченное на консультацию	час	Выезд клиенту (устранение неполадок)
			Нераспределенная часть остается, для последующего распределения на услуги

Этап 4. Распределение стоимости основных производственных процессов, непосредственно связанных с оказанием услуг на виды услуг. В Оренбургском филиале ОАО «Уфанет» таких процессов несколько: процесс «Вещание» распределяется между услугами «Цифровое ТВ» и «Кабельное ТВ», процесс «Интернет-трафик» распределяется между телематическими услугами («Выделенный доступ к сети Интернет», «Коммутируемый доступ к сети Интернет» и другими). Распределение осуществляется на основе технических показателей (для телематических услуг связи, например, по потребленному трафику).

Процесс «Заключение договоров с клиентами» распределяется пропорционально количеству договоров, заключенных в отчетном месяце на каждый из видов услуг. Процесс «Выезд к клиенту (устранение неполадок)» распределяется пропорционально количеству заявок на выезд сервис-менеджеров по каждому виду услуг. Нераспределенная часть вспомогательного процесса «Консультации по техническим вопросам» (та часть, которая относится к консультации абонентов) распределяется на услуги пропорционально количеству звонков-вопросов по данной услуге.

Этап 5. Распределение основных производственных затрат, связанных с эксплуатацией оборудования, на виды услуг связи. Стоимость оборудования связи на услуги связи переносится пропорционально интенсивности и продолжительности использования каждого элемента сети связи конкретной услугой.

Определять интенсивность и продолжительность использования элементов сети для каждой конкретной услуги должны специалисты производственного отдела (или другие специалисты, имеющие техническое образование). Так как сеть постоянно строится и модернизируется, то необходимо ежеквартально пересматривать коэффициенты распределения затрат, связанных с эксплуатацией оборудования. Такое распределение относится к процессам «Поддержание работы сети», «Поддержание работы оборудования (в офисе)». Процесс «Устранение неполадок» распределяется пропорционально затратам процесса «Поддержание работы оборудования (в офисе)», а также «Ремонт и модернизация оборудования» распределяется пропорционально процессу «Поддержания работы сети».

Этап 6. Перенесение стоимости совместных производственных процессов на виды услуг связи. Данный этап распределения является завершающим и формирует искомую себестоимость услуг связи. Поскольку по совместным производственным процессам невозможно определить базу распределения в натуральных показателях, то стоимость данных процессов распределяется на основании данных о сумме затрат за период понесенных для оказания каждой конкретной услуги связи. Расчет производится в два этапа:

1. Рассчитываются коэффициенты (K_i), отражающие долю затрат совместных производственных процессов, относимых на i -ю услугу:

$$K_i = \frac{\text{Стоимость } i\text{-й услуги}}{\text{Общая стоимость услуг}} 100.$$

2. Рассчитывается сумма затрат по совместному производственному процессу n , относимая к i -й услуге связи Z_n :

$$Z_n = \frac{\text{Общая сумма затрат по совместному процессу } n \times K_i}{100}$$

Таким образом, по завершении шестого этапа формируется полная себестоимость услуг связи. Реализовать АВС-метод в Оренбургском филиале ОАО «Уфанет» предлагается, используя дополнительную подсистему счетов бухгалтерского учета: счет 30 «Ресурсы предприятия», счет 31 «Основные производственные процессы», счет 32 «Вспомогательные производственные процессы», счет 33 «Совместные производственные процессы», счет 34 «Услуги связи».

Применение АВС-метода учета затрат для целей управленческого учета Оренбургского филиала ОАО «Уфанет» позволит повысить точность калькулирования себе-

стоимости отдельных видов услуг и оценить эффективность использования всех ресурсов предприятия. В результате менеджеры компании получают информацию, необходимую для ценообразования, расчета рентабельности каждого вида услуг, что позволит принимать более обоснованные решения и добиться конкурентного преимущества на рынке.

Библиографический список

1. Трапезникова Н. Г. Формирование себестоимости услуг на предприятиях электросвязи // Управленческий учет. 2008. № 7. С. 17–22.
2. Томашевич С. В., Жерненко А. С. Системный анализ и системное проектирование в телекоммуникациях // Физико-математические и технические науки. 2010. № 11 С. 38–41.
3. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Магистр, 2008. 576 с.
4. Воронова Е. Ю. Управленческий учет. М. : Юрайт, 2011. 552 с.

© Курманова А. Х., Моргунова И. Г., 2013

А. П. Лепская

Оренбургский государственный аграрный университет, Россия, Оренбург

ПРОБЛЕМЫ ОРГАНИЗАЦИИ И СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В БЮДЖЕТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Раскрываются проблемы, связанные с пониманием со стороны руководства системы внутреннего контроля, ее организации и совершенствования. Особое внимание уделено внутреннему контролю в бюджетных учреждениях.

Ключевые слова: система внутреннего контроля, эффективность, целесообразность, бюджетные учреждения.

Одним из важнейших элементов механизма управления является внутривозрастной контроль, т. е. комплекс мер безопасности, определяемый руководством организации в целях сохранности его имущества, правильности и достоверности бухгалтерских записей, согласованного и эффективного осуществления операций, соответствия принимаемых решений политике руководства. Эффективность контроля обеспечивается органом управления посредством разработки и применения в организации адекватной системы внутреннего контроля. Многие руководители не до конца понимают необходимость создания в штатах организации должности внутреннего аудитора, внутреннего контролера или ревизора. Эти штатные единицы, как правило, существуют только в крупных холдинговых структурах, другие организации считают, что нет необходимости в создании таких служб.

Необходимо отметить, что не все руководители организаций правильно понимают функциональные обязанности и отличия таких внутренних контролирующих должностей, как ревизор, контролер и аудитор. Если нет четкого понимания характеристики этих должностей, то и необходимость в них со стороны работодателей отсутствует. С этой целью мы попытаемся разграничить функции, права и обязанности внутреннего ревизора, контролера и аудитора [2].

Руководители многих организаций (работодатели) считают, что ревизор только проводит инвентаризацию, но в действительности функции ревизора намного шире: проверять первичные и другие документы, наличие, состояние и сохранность имущества; контролировать соблюдение норм расхода и правильности списания сырья, материалов, топлива, электроэнергии и других материальных ценностей; производить изъятие документов, вызывающих сомнение или подтверждающих выявленные факты злоупотреблений; проверять и рассматривать жалобы и заявления работников по вопросам ревизии.

Внутренний контроль направлен на обеспечение достижения целей эффективного и результативного использования ресурсов, сохранности активов, соблюдения законодательных требований и представления достоверной отчетности, а также подтверждение того, что принятые управленческие решения обоснованы и эффективны. Таким образом, в функции внутреннего контролера входит: постоянное наблюдение за работой организации для оценки обоснованности и эффективности принятых управленческих решений; выявление отклонений и неблагоприятных ситуаций; своевременное информирование руководство организации для принятия решения по устранению и снижению определенных рисков. Таким образом, внутренний контролер является связующим звеном между руководством и самой организацией, с помощью него орган

управления организации получает необходимую информацию о действительном состоянии управляемого объекта и реализации управленческих решений.

Аудит – это одна из форм осуществления контрольной деятельности, т. е. независимая проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности организации в целях выражения мнения о ее достоверности. Исходя из целей аудита складываются и функции внутреннего аудитора: определение степени точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, на основе которых руководством и другими пользователями принимаются обоснованные решения о результатах деятельности и финансовом положении организации. Таким образом, внутренний аудитор специализирован и ориентирован на улучшение финансового положения организации, привлечение пассивов (инвесторов и кредиторов), оказание экономической помощи и консультирование руководства организации [1].

В бюджетных учреждениях, в отличие от коммерческих организаций, система внутреннего контроля всех совершаемых хозяйственных операций должна быть на достаточно высоком уровне. О том, что учреждению как получателю бюджетных средств следует организовать систему внутреннего контроля, сказано в Инструкции по составлению и представлению отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы РФ. Положения этого документа распространяются на всех участников бюджетных отношений. Дело в том, что сведения о результатах мероприятий внутреннего контроля являются одним из приложений к пояснительной записке к годовой отчетности бюджетных учреждений. Бюджетному учреждению в обязательном порядке следует указать тип, наименование мероприятия, выявленные нарушения и принятые меры по их устранению. Перечисленные сведения характеризуют результаты в отчетном периоде мероприятий по внутреннему контролю выполнения требований бюджетного законодательства, соблюдением своей дисциплины и эффективным использованием материальных ресурсов, а также правильным ведением бюджетного учета и представлением бюджетной отчетности [3].

Во внутреннем контроле деятельности бюджетного учреждения принимают участие почти все сотрудники в той или иной степени. Через бухгалтерию, например, проходят почти все документы учреждения, которые обрабатываются, принимаются к бухгалтерскому учету, поэтому работников бухгалтерии можно считать и исполнителями, и контролерами, которые участвуют во многих контрольно-ревизионных мероприятиях. Ведь именно она заинтересована в том, чтобы правильно и своевременно отчитаться перед бюджетом обо всех средствах, выделенных учреждению и затраченных им.

Вся система контроля в бюджетных учреждениях, как и в других, состоит из предварительного, текущего и последующего контроля. Предварительный контроль осуществляется до начала совершения хозяйственной операции. Он позволяет определить, насколько целесообразной и правомерной будет та или иная операция. Предварительный контроль носит профилактический характер, способствует предотвращению неэффективного, ненормативного, незаконного расходования государственных финансовых ресурсов. Своевременное планирование контрольных мероприятий, проверок позволит сократить организационный процесс и освободить время для подготовительного периода. Примером предварительного контроля может служить контроль соответствия заключаемых договоров доведенным объемам лимитов бюджетных обязательств. На этом этапе, как и на следующем, задействованы многие участники системы внутреннего контроля в учреждении, ответственные за совершение той или иной хозяйственной операции.

Текущий контроль начинается там, где заканчивается предварительный. Он осуществляется на стадии формирования, распределения и использования ресурсов учреждения. На стадии текущего контроля проверяется соблюдение финансовой дисципли-

ны, и принимаются меры по предотвращению нарушений. Регулярный анализ соответствия кассовых расходов фактически произведенным расходам является одним из примеров текущих контрольных мероприятий. Текущему контролю подвергаются действия отдельных подразделений и отделов учреждения, добросовестное выполнение работниками своих обязанностей. Необходимо совершенствовать механизмы, обеспечивающие уверенность в том, что расход за счет средств бюджета возникает только в случае имеющихся платежных поручений, договоров на поставку товаров, актов выполненных работ. Все требования должны быть максимально формализованы с тем, чтобы не допускать субъективных решений со стороны сотрудников учреждения. Казначейская система исполнения федерального бюджета предполагает прохождение всех финансовых денежных потоков через органы федерального казначейства, что способствует осуществлению сплошного и непрерывного контроля за денежными средствами.

Последующий контроль проводится по итогам совершения хозяйственных операций. Он осуществляется путем анализа и проверки бухгалтерской документации и отчетности. На этом этапе выявляются нарушения и принимаются меры по их устранению. В целях совершенствования механизма по своевременному устранению нарушений и недопущению их, отделом внутреннего контроля ежеквартально необходимо проводить анализ нарушений и ошибок по комплексным и тематическим проверкам, результаты которого доводятся до работников подразделений учреждения. Это способствует проведению профилактических мероприятий, направленных на устранение и, главное, на недопущение в будущем подобных ошибок. Работники подразделений используют данный материал в повседневной работе, проверяют себя сами, выявляют нарушения, анализируют уровень соблюдения норм и правил. Вся совокупность действий необходима для управленческих решений, направленных на эффективность в организации работы.

В целом внутренний контроль можно охарактеризовать как процесс управления деятельностью учреждения с целью эффективного и результативного использования бюджетных ресурсов, сохранности его финансовых и нефинансовых активов, соблюдения законодательных требований и представления достоверной отчетности. Система может включать иные мероприятия и вопросы, подлежащие внутреннему контролю в учреждении.

Работу по совершенствованию системы внутреннего контроля обходимо вести в двух направлениях: организационные преобразования и регламентация деятельности. Сначала необходимо проанализировать текущее состояние системы внутреннего контроля учреждения, выявляя, насколько их функции соответствуют утвержденным стратегическим ориентирам. Об эффективности учетной системы можно судить по уровню достижения следующих показателей безошибочности регистрации и разработки финансово-хозяйственных операций:

- 1) наличие – отражены действительно существующие операции;
- 2) полнота – отражены все реальные операции;
- 3) арифметическая точность – все операции правильно подсчитаны;
- 4) разноска по счетам – все операции правильно разнесены по соответствующим счетам бюджетного учета;
- 5) формальная разрешенность – на каждую операцию получено общее или специальное формальное разрешение;
- 6) временная определенность – все операции отнесены к надлежащему отчетному периоду;
- 7) представление и раскрытие данных в отчетности – все данные правильно суммированы и обобщены, соблюдены установленные требования относительно порядка и объема раскрытия информации в отчетности.

Затем нужно оценить состояние внутренней документации: какие регламенты имеются, когда они утверждены, степень их актуальности, наличие контрольных процедур. Результаты обобщить, подготовив аналитический отчет, построить функциональные модели для каждого из направлений [1].

Следующим шагом станет разработка и утверждение поэтапного плана совершенствования системы внутреннего контроля. Он включит в себя перечень документов, которые следует разработать, сроки их создания, последовательность внедрения, перечень контрольных мероприятий и процедур, необходимых для функционирования системы внутреннего контроля. При этом приоритетной является разработка и внедрение наиболее значимых документов – «Положение о внутреннем контроле». Считается, если нет регламента или порядка проведения операций, то нет и предмета контроля. Вся работа по внутреннему контролю должна осуществляться по определенным правилам, зафиксированным в отдельном положении о внутреннем контроле. И чем больше будет обеспечена регламентация контрольной деятельности в бюджетном учреждении, тем меньше будет ошибок. Вот почему остро стоит вопрос по приведению реального процесса заполнения операций в соответствие с технологическими регламентами, по правильному распределению обязанностей. Таким образом, бюджетным учреждениям необходимо утвердить «Положение об организации и осуществлении внутреннего контроля». Это позволит свободнее разбираться и классифицировать нарушения, замечания, недостатки и соответственно устранять их.

Библиографические ссылки

1. Бровкина Н. Д. Контроль и ревизия : учеб. пособие / под ред. проф. М. В. Мельник. М. : Инфра-М, 2007. 346с.
2. Булаев С. В. Положение о внутреннем контроле: разрабатываем, утверждаем, применяем // Бюджетные учреждения. 2009. № 6.
3. Бюджетный кодекс Российской Федерации. М. : Проспект, 2011.

© Лепская А. П., 2013

ВНУТРЕННИЙ АУДИТ В КОМПАНИЯХ СО СЛОЖНОЙ ОРГАНИЗАЦИОННОЙ СТРУКТУРОЙ

Рассматривается роль внутреннего аудита в управлении хозяйствующим субъектом, а также его направления, цели, задачи и функции.

Ключевые слова: внутренний аудит, система внутреннего контроля.

В условиях глобализации динамичное развитие мировой экономики влечет за собой рост рисков неопределенности среды и влияние ее на деятельность организаций. Встает насущный вопрос об оказании помощи организациям, их «выживании» в условиях нестабильности, выявлении и снижении рисков, обеспечении непрерывности финансово-хозяйственной деятельности, увеличения стоимости бизнеса в конкурентной среде.

Немалую роль в этих процессах должен сыграть внутренний аудит, который находится в стадии развития и освоения области рисков, т. е. риск-ориентированный внутренний аудит.

Интерес к проблемам организации и методики внутреннего аудита заложен в противоречивом восприятии этого вида деятельности прежде всего в компаниях со сложной организационной структурой.

В отечественной и зарубежной экономической литературе нет единого взгляда на сущность внутреннего аудита, его цели, задачи и функции.

Проведенный анализ различных точек зрения позволяет сделать вывод о том, что в настоящее время имеется два основных направления относительно сущности внутреннего аудита, позволяющих конкретизировать его цели, задачи и функции.

Первое направление основано на восприятии внутреннего аудита как части системы внутреннего контроля организации. Сторонники данного направления принципиально не различают внутрихозяйственный контроль и обеспечение гарантий эффективной работы системы внутреннего контроля в целом. Это порождает подмену бухгалтерского контроля внутренним аудитом.

Второе направление основывается на позициях Международного института внутренних аудиторов и состоит в выражении независимой проверки и оценки степени надежности элементов системы внутреннего контроля, риск-менеджмента и процессов управления организации. Сторонники данного направления выделяют такую основную цель внутреннего аудита, как совершенствование финансово-хозяйственной и производственной деятельности организации, направленное на повышение стоимости бизнеса и достижение стратегических целей в условиях нестабильности и конкурентоспособности.

Формирование цели внутреннего аудита позволяет выделить следующие его объекты и задачи.

К объектам внутреннего аудита, с нашей точки зрения, следует отнести систему внутреннего контроля, систему управления рисками и систему управления бизнесом.

В числе основных задач внутреннего аудита, которые имеют тенденцию варьироваться, можно выделить такие, как снижение рисков (менеджмента, бизнеса, предпри-

нимательского и т. д.); снижение финансовых потерь и повышение прибыли, рентабельности организации; повышение уровня конкурентоспособности на рынках; оказание помощи сотрудникам организации в выполнении поставленных задач по достижению наиболее эффективного администрирования операций, входящих в их круг должностных обязанностей; повышение эффективности управленческих решений по экономному и рациональному использованию ресурсов; оказание помощи структурам управления организации в осуществлении оценки эффективности деятельности элементов системы внутреннего контроля и всех видов контроля организации. Все перечисленные задачи внутреннего аудита выполняются в области двух основных функций: обеспечение гарантий эффективности контрольной информации и оказание помощи (консультирование).

Уточнение объектов внутреннего аудита, его основной цели и задач, а также изучение имеющихся классификаций, изложенных на страницах российской и зарубежной литературы, позволяют нам высказать свое видение данного принципиально важного вопроса, составляющего научную проблему исследования.

В наиболее распространенной классификации внутреннего аудита, встречающейся у зарубежных авторов, предусмотрено выделение двух или четырех его видов: финансового, управленческого (менеджмента), операционного и аудита на соответствие (или финансового и операционного).

Памятуя о трех стадиях развития аудита (подтверждающий, системно-ориентированный и аудита, базирующийся на риске или риск ориентированный), и выделенных нами трех объектах внутреннего аудита (система внутреннего контроля, система управления рисками и система управления бизнесом), можно выделить три вида внутреннего контроля: финансового, управленческого (менеджмента) и операционного. Аудит на соответствие, суть которого состоит в оценке качества и соответствия соблюдения законодательно-нормативной и методической базы, предусмотрен, с нашей точки зрения, составным элементом как финансовым, так и управленческим, операционным аудитом.

Финансовый внутренний аудит призван оценивать надежность информационных систем и соответствующих бизнес-процессов, имеющих отношение к составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Управленческий (менеджмент) внутренний аудит оценивает качество управления всеми видами рисков (менеджмента, бизнес-процессов, предпринимательский и т. д.).

Операционный внутренний аудит, основной задачей которого является оценка качества и соответствия организационных структур и процедур, достаточности полномочий персонала для выполнения возложенных должностных обязанностей. Операционный внутренний аудит можно подразделить на функциональный, организационно-структурный, специальный и на соответствие.

Все сказанное позволяет сделать вывод о том, что компаниям со сложной структурой управления характерна трехуровневая система внутреннего контроля, которая построена на выделенных трех объектах и видах внутреннего аудита:

- исполнительное руководство (высшее и среднее звено менеджмента) отвечает за непосредственное проведение процедур системы внутреннего контроля;
- оценка системы внутреннего контроля и процессов риск-менеджмента является основной задачей службы внутреннего аудита организации;
- аудиторский комитет совета директоров организации координирует и оценивает эффективность работы службы внутреннего аудита наряду с оценкой функциониро-

вания процедур внутреннего контроля операционного персонала и исполнительного руководства в области системы внутреннего контроля организации.

Служба внутреннего аудита обеспечивает гарантии достоверности формируемой информации и осуществляет консультирование по двум основным направлениям. По процессам риск-менеджмента проводится систематическая идентификация существенных рисков, оценка эффективности и мониторинг процесса риск-менеджмента, а также, при необходимости, оказывается помощь через консультирование.

Оценка системы внутреннего контроля, формирование и предоставление отчетности о выполненных работах операционному менеджменту, аудиторскому комитету, а также оказание помощи в виде консультаций в области внутреннего контроля – это второе направление деятельности службы внутреннего аудита.

Рассмотренные объекты внутреннего аудита чрезвычайно сложны, оценка и проверка должны осуществляться во взаимосвязи и интегрировано, требует высокой профессиональной подготовки персонала службы внутреннего аудита.

© Максимова Г. В., 2013

Е. В Малачева
Торгово-экономический институт Сибирского Федерального университета,
Россия, Красноярск

ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И УЧЕТА ДИВИДЕНДОВ

Раскрываются проблемы, связанные с учетом и налогообложением дивидендов российских организаций и физических лиц.

Ключевые слова: НДФЛ, дивиденды, прибыль, налог, выплата, начисление.

Дивиденды – это любой доход, полученный акционером или участником организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям), по принадлежащим акционеру или участнику акциям (долям) пропорционально долям акционеров или участников в уставном (складочном) капитале этой организации [1, ст. 43].

Получателями дивидендов могут быть как физические, так и юридические лица. Выплачивая дивиденды акционерам (участникам) – физическим лицам, организация становится налоговым агентом по НДФЛ [1, п. п. 1 п. 1 ст. 208]. В случае выплаты дивидендов юридическим лицам организация должна исполнить обязанности налогового агента по налогу на прибыль [1, п. 2 ст. 275].

В период подведения итогов о финансовой деятельности предприятия, как никогда становится актуальным вопрос о выплате дивидендов. Определенные сложности могут вызывать определение границ дивидендов, исчисление прибыли как источника для выплаты дивидендов, налогообложение дивидендов и определение налоговой базы.

При начислении дивидендов в российских организациях могут использоваться 2 ставки: 0 и 9 %. Нулевая ставка применяется по отношению к участникам, которые в течение не менее 365 календарных дней непрерывно владеют по праву собственности 50%-м вкладом (долями) в уставном капитале выплачивающей дивиденды организации [1, п. п. 1 п. 3 ст. 284]. Также применяется ставка 15 % – с суммы дивидендов, полученных от иностранных организаций; с процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение дохода в виде процентов.

Если источником дохода налогоплательщика является российская организация, то эта организация признается налоговым агентом и определяет сумму налога с учетом положений п. 2 ст. 275 Налогового кодекса РФ как в части налога на прибыль с дивидендов, так и в части НДФЛ. При расчете суммы НДФЛ с дивидендов нельзя уменьшить налоговую базу на суммы налоговых вычетов, так как они применяются при налогообложении НДФЛ по ставке 13 %. Ставка же НДФЛ с дивидендов составляет 9 % [1, ст. 214, 275].

В ст. 28 закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» сказано, что прибыль общества распределяется между его участниками пропорционально их долям в уставном капитале общества. Вместе с тем может быть установлен иной (непропорциональный) порядок распределения прибыли между участниками [3].

В зависимости от того, какой порядок распределения прибыли использует организация, возникает вопрос, какую ставку НДФЛ применять в отношении данных выплат. У главного контролирующего органа на этот счет есть две точки зрения.

1. Налоговая ставка 9 % применяется только при налогообложении дивидендов, если прибыль распределяется между участниками пропорционально их долям в уставном капитале.

2. Во всех остальных случаях применяется стандартная ставка 13 %, так как по сути данные выплаты дивидендами признаваться не будут [2].

В данной ситуации можно проследить противоречие с другими статьями налогового кодекса, так, например во-первых п. 1 ст. 3 Налогового кодекса РФ говорит о равенстве налогообложения. Во-вторых, в п. 6 ст. 3 этого же кодекса сказано, что налогоплательщик должен точно знать, какие налоги, когда и в каком порядке он должен платить. В-третьих, в п. 7 ст. 3 Налогового кодекса РФ сказано, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика.

Формула, по которой нужно рассчитывать налог при начислении дивидендов, содержится в п. 2 ст. 275 Налогового кодекса РФ. Эта формула используется при расчете не только налога на прибыль, но и НДФЛ, так как ссылка на ст. 275 Налогового кодекса РФ содержится в гл. 23, в частности, в ст. 214 [1].

Сумма налога, подлежащего удержанию из доходов налогоплательщика – получателя дивидендов, исчисляется налоговым агентом по следующей формуле:

$$H = K \cdot C_n \cdot (d - D),$$

где H – сумма налога, подлежащего удержанию; K – отношение суммы дивидендов, подлежащих распределению в пользу налогоплательщика – получателя дивидендов, к общей сумме дивидендов, подлежащих распределению налоговым агентом; C_n – соответствующая налоговая ставка, установленная пп. 1 и 2 п. 3 ст. 284 или п. 4 ст. 224 Налогового кодекса РФ; d – общая сумма дивидендов, подлежащая распределению налоговым агентом в пользу всех получателей; D – общая сумма дивидендов, полученных самим налоговым агентом в текущем отчетном (налоговом) периоде и предыдущем отчетном (налоговом) периоде (за исключением дивидендов, указанных в п.п. 1 п. 3 ст. 284) к моменту распределения дивидендов в пользу налогоплательщиков – получателей дивидендов, при условии, если данные суммы дивидендов ранее не учитывались при определении налоговой базы, определяемой в отношении доходов, полученных налоговым агентом в виде дивидендов.

Изначально может показаться, что исчисление налогов по данной формуле не вызовет затруднений. Однако определение значений показателей не самое простое занятие. Это связано с тем, что необходимо учитывать множество факторов.

Так, при расчете показателей K и d из последнего исключаются дивиденды, которые распределяются в пользу иностранных организаций и физических лиц – нерезидентов РФ. Также в составе этого показателя учитываются и выплаты, с которых налог на прибыль не удерживается. Такое положение касается случаев выплаты, например, дивидендов по акциям, находящимся в государственной или муниципальной собственности, а также составляющих имущество паевых инвестиционных фондов.

При определении суммы полученных дивидендов самой организацией – источником выплат (показатель D) – учитываются так называемые «чистые» дивиденды, т. е. за вычетом ранее удержанного с них налога на прибыль. Кроме того, при расчете данного показателя учитываются дивиденды, полученные не только от российских организаций, но и иностранных. Исключение составят только доходы, ранее учтенные при выплате дивидендов и облагаемые по ставке 0 %.

В случае, если значение H составляет отрицательную величину, обязанность по уплате налога не возникает, и возмещение из бюджета не производится [4].

Расчеты по выплате доходов учредителям – юридическим лицам, а также физическим лицам, не работающим в организации, выплачивающей дивиденды, отражаются на счете 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75.2 «Расчеты по выплате доходов». На счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», в свою очередь, должны быть отражены расчеты с физическими лицами, которые работают в организации и одновременно являются ее учредителями. Проводки по начислению дивидендов представлены в таблице.

Отражение в учете операций с дивидендами

Дт	Кт	Операция
84	75.2	Начислены дивиденды учредителю – юридическому лицу
84	75.2	Начислены дивиденды учредителю – физическому лицу, не работающему в организации
84	70	Начислены дивиденды учредителю – физическому лицу, работающему в организации
75.2	68.4	Удержан налог на прибыль с суммы дивидендов, причитающихся учредителю – юридическому лицу
75.2	68.1	Удержан НДФЛ с суммы дивидендов, причитающихся учредителю – физическому лицу, не работающему в организации
70	68.1	Удержан НДФЛ с суммы дивидендов, причитающихся учредителю – физическому лицу, работающему в организации

Учетные записи, отражающие удержание налогов с сумм доходов учредителей от долевого участия, производятся на основании документа «Бухгалтерская справка – расчет».

Библиографические ссылки

1. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ и часть вторая от 05 августа 2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 07.12.2011 г.). Доступ из справ.-правовой системы «Консультант-Плюс».

2. Порядок налогообложения дивидендов, выплачиваемых российской компанией [Электронный ресурс]. URL: <http://palog.ru/material/poryadok-nalogooblozheniya-dividendov>.

3. Дивиденды. Учет и налогообложение компанией [Электронный ресурс]. URL: <http://www.klerk.ru>.

4. Учет и налогообложение дивидендов [Электронный ресурс]. URL: <http://buh.ru/>.

© Малачева Е. В., 2013

МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ КОНТРОЛЯ В БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ

Раскрываются проблемы, связанные с осуществлением внутреннего контроля за исполнением запланированных показателей и их сопоставление с действительными. Особое внимание уделено методике контрольных мероприятий в бюджетных учреждениях.

Ключевые слова: внутренний контроль, эффективность, целесообразность, бюджетные учреждения.

Сложившаяся в бюджетных предприятиях методология и методика планирования базировалась на концепции централизованного народнохозяйственного планирования, созданной применительно к условиям бывшего хозяйственного комплекса Советского Союза, и не в полной мере соответствует рыночному хозяйственному механизму. Принимаемые плановые решения охватывают период не более года. Составляемые планы, будучи по своей форме директивными, не содержат механизма корректировки в процессе их реализации, что вносит определенную дезорганизацию в работу учреждения и подрывает доверие исполнителей к возможностям получателей средств и методов планирования, снижает исполнительскую и финансовую дисциплину и ответственность за конечные результаты деятельности предприятий.

Все бюджетные учреждения используют бюджетные средства в соответствии с утвержденной сметой (планом) доходов и расходов. Правильность составления сметы и ее исполнения влияет на рациональное и эффективное использование бюджетных средств, вследствие этого контроль данного направления финансовой деятельности учреждения является одним из важнейших этапов проверки расходования бюджетных средств [2].

Проверка составления, утверждения и исполнения сметы (плана) доходов и расходов бюджетного учреждения проводится с ведома руководителя и включает проверку:

- обоснованности расчетов сметных назначений;
- исполнения смет и основных производственных показателей;
- использования средств по целевому назначению;
- обеспечения рационального использования средств;
- соблюдения финансовой дисциплины;
- правильности ведения бухгалтерского учета и составления отчетности.

Проведению проверки предшествуют тщательная подготовка, изучение имеющихся плановых, отчетных данных и материалов, характеризующих исполнение сметы.

На основе изучения перечисленных материалов разрабатывается программа ревизии, где определяется период, за который проводится проверка, основные вопросы, на которые следует обратить внимание.

Перед тем как приступить к проверке, руководитель ревизионной бригады уведомляет о своих полномочиях главного бухгалтера. Затем проверяется составление, а также исполнение сметы доходов и расходов, результаты которой оформляются актом. По итогу контроля выявляются следующие варианты использования бюджетных средств:

- рациональное и эффективное – это оптимальный путь решения поставленных задач и соблюдения принципа эффективности;
- рациональное, но не эффективное – это также оптимальный путь решения поставленных задач, но не соблюдается принцип эффективности;
- нерациональное, но эффективное – это когда принцип эффективности соблюден в рамках выбранного пути решения, но данный путь не является наилучшим;
- нерациональное и неэффективное – это означает, что выбранный путь решения проблемы не является наилучшим среди имеющихся и при его реализации не был соблюден принцип эффективности.

Проведению проверки исполнения сметы предшествует проверка внутреннего контроля, результаты которой должны быть отражены примерно так, как представлено в таблице.

Результаты мероприятий внутреннего контроля в бюджетном учреждении

Тип контрольных мероприятий	Наименование мероприятий	Выявленные нарушения	Меры по устранению выявленных нарушений
Предварительный контроль	Контроль за соответствием заключаемых договоров объемам показателей плана. Контроль за ведением учета выделенных лимитов по государственному заданию	Нарушений не выявлено	Нарушений не выявлено
Текущий контроль	Проверка соответствия остатков денежных средств на лицевых счетах в ФК и остатков в регистрах бухучета. Контроль правильности оформления авансовых отчетов и размеров соответствующих выплат по ним. Контроль представленных табелей учета рабочего времени, сверка с приказами по персоналу и представленным больничным листам. Контроль документов, представленных для возмещения командировочных расходов. Контроль за соблюдением норм списания материальных запасов на нужды учреждения. Ежемесячные плановые и внеплановые проверки денежной наличности в кассе, сверка расчетов с поставщиками и потребителями	Нарушений не выявлено	Нарушений не выявлено
Последующий контроль	Проверка соответствия полученных товаров (работ, услуг) оплаченным договорам и счетам. Составление бухгалтерской отчетности. Проверка правильности данных бухучета и отчетности. Анализ эффективности использования материальных и финансовых ресурсов	Нарушений не выявлено	Нарушений не выявлено

На этапе проведения как внутреннего, так и внешнего контроля преследуется цель сбора необходимых и достаточных доказательств, которые позволяют подготовить наблюдения в отношении выполнения критериев, сделать вывод по каждой цели (подцели) контроля, определить возможности улучшения показателей эффективного использования бюджетных средств, разработать конкретные рекомендации по проведенному контролю [1].

Доказательства могут быть материальными, документальными, свидетельскими и аналитическими. Материальные доказательства основываются на результатах осмотра, инвентаризации, документальные – на фактических материалах объекта контроля

(контракты, бухгалтерские отчеты и т. д.), свидетельские – на результатах опроса, беседы или анкетирование, аналитические – на оценках, расчетах и сравнениях собранных данных. При проведении контроля могут использоваться первичные (подготовленные проверяющими) и вторичные (полученные от объекта контроля или третьих лиц) доказательства.

В процессе проверки необходимо провести объективный анализ собранных фактических данных на основе критериев оценки эффективности. По результатам сравнения фактических данных с критериями оценки эффективности следует подготовить заключения, которые должны указывать, в какой степени результаты деятельности объекта соответствуют критериям оценки эффективности и сформулировать выводы в отношении целей, поставленных в рамках данной проверки. Факторы, свидетельствующие о неэффективном использовании государственных средств могут иметь как количественную, так и качественную оценку. На основании сделанных заключений должны быть определены причины, которые приводят к неэффективным результатам деятельности объекта контроля.

В качестве общего метода оценки эффективности расходования государственных средств можно предложить метод экспертных оценок (МЭО). Он является одним из глубоко приближенных методов оценки разнообразных величин, допускающих в той или иной форме количественное представление и применяемых при решении тех вопросов науки и техники, в которых использование точных методов невозможно, затруднительно или экономически не оправдано. Все полученные доказательства и материалы в процессе проверки должны документироваться в рабочих материалах, так как они в дальнейшем послужат основой и подтверждением выводов по итогам контроля, источником информации для подготовки докладов и ответов на запросы контролирующих органов.

При проведении контроля проверяющему очень важно хорошо понимать все системы и средства контроля, поддерживающие программу, функцию или вид деятельности, которую он проверяет. Затем эти системы и средства контроля тестируются, чтобы удостовериться, что они существуют и функционируют надлежащим образом в проверяемый период. Также важно протестировать отдельные точки контроля и сопоставить их с утвержденными критериями, в случае отклонения полученного в ходе тестирования показателя от стандарта необходимо исследовать причины несоответствия. Количество критериев оценки эффективности и сочетание их количественных и качественных, относительных и динамических значений при каждой проверке могут быть различными в зависимости от особенностей проверяемой сферы использования государственных средств. Важно только, чтобы они были объективными и достаточными для формирования обоснованных заключений и выводов по результатам контроля в соответствии с поставленными целями.

Таким образом, наиболее важным аспектом контроля являются составление выводов и рекомендаций, направленных на повышение эффективности использования бюджетных средств. Как мы уже сказали, все выводы и рекомендации должны основываться на достоверных, надежных и обоснованных доказательствах.

Библиографические ссылки

1. Бровкина Н. Д. Контроль и ревизия : учеб. пособие / под ред. проф. М. В. Мельник. М. : Инфра-М, 2007. 346 с.
2. Бюджетный кодекс Российской Федерации. М. : Проспект, 2011.
3. Панков Д. А., Головкова Е. А., Пашковская Л. В. Анализ хозяйственной деятельности бюджетной организации. М. : Новое знание, 2011. 409 с.

Н. В. Михайлина
Торгово-экономический институт
Сибирского федерального университета, Россия, Красноярск

СИСТЕМНЫЙ ПОДХОД К ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ПРОЦЕССА УПРАВЛЕНИЯ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ

Раскрываются проблемы, связанные с организацией учетно-аналитического обеспечения управленческой деятельности, предлагается системный подход к его организации и, как следствие, объективное представление учетно-аналитической системы. Особое внимание уделяется теоретическому обоснованию и практической значимости формирования данной системы на предприятиях.

Ключевые слова: информация, учетно-аналитическое обеспечение, учет, анализ, аудит, учетно-аналитическая система, управленческие и финансовые решения, устойчивое развитие предприятия.

В условиях рыночной экономики предъявляются высокие требования к эффективности принимаемых управленческих и финансовых решений, так как от этого зависит степень конкурентоспособности и инвестиционной привлекательности хозяйствующих субъектов, приближает к главной цели – максимизации благосостояния собственников. Базой для принятия таких решений является учетная и аналитическая информация. Как правило, учетно-аналитическое обеспечение присутствует на любом российском предприятии, но особенность проблемы состоит в том, что далеко не в каждом данное обеспечение рационально организовано. Отсюда следует множество проблем, связанных с эффективностью управленческих решений, а значит, и с устойчивым развитием предприятия. В связи с этим актуальным становится формирование на предприятиях учетно-аналитической системы.

Таким образом, целью статьи является схематичное представление системы учетно-аналитического обеспечения процесса принятия управленческих решений.

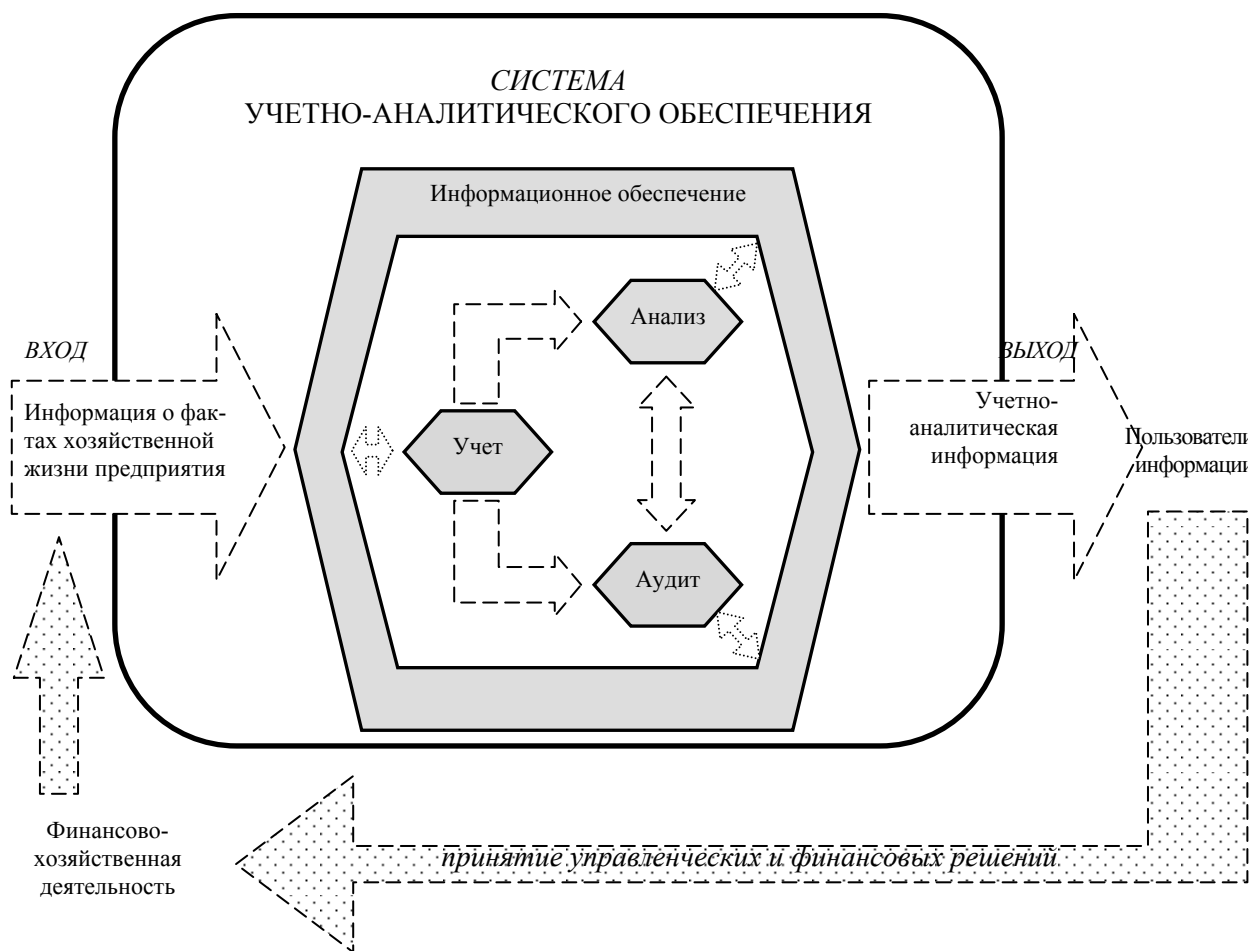
Устойчивое развитие предприятия во многом предопределяется способностью руководства принимать эффективные решения, а для этого ему необходима качественная информационная основа. Сущность информации в том, что она представляет собой сведения об объектах и явлениях окружающей среды, которые уменьшают степень неопределенности, неполноты знаний о них. Но если говорить о ее качестве, грамотном обращении с ней, надо полагать, что для формирования учетно-аналитического информационного пространства должны быть предусмотрены механизмы сбора данных, их обработки и передачи готовой информации адресно тем, кто в ней заинтересован и способен использовать полученные данные в интересах предприятия. К тому же, если эту информацию систематизировать, то она окажет содействие в эффективности принятия управленческих решений.

Следовательно, при организации учетно-аналитического обеспечения на предприятиях целесообразно применять системный подход. Системный подход ориентирует на понимание целостности объекта или явления, обнаруживает различные связи в нем и сводит их в единую теоретическую картину.

Система – это упорядоченная совокупность элементов, объединенных между собой связями таким образом, что вместе они образуют единое целое для достижения общей цели, в частности, при принятии управленческих решений [2]. В условиях данного исследования в качестве элемента системы следует понимать неделимое звено

целого, которое по сути является подсистемой, но при данном рассмотрении таковой не представляется.

Предлагаемая система учетно-аналитического обеспечения (см. рисунок) основана на идеях таких авторов, как Маслов Б. Г., Маслова И. А. и Попова Л. В., чьи работы были в числе первых исследований в этой области. По их мнению, первую ступень подготовки данных для управленческих решений составляет в основном бухгалтерская информация, учетные и отчетные данные других видов учета, вторая ступень – их анализ и оценка [1]. В результате образуется учетно-аналитическая система с взаимодействующими элементами: учет, анализ и аудит.



Система учетно-аналитического обеспечения процесса принятия управленческих решений в хозяйствующем субъекте

В системе учетно-аналитического обеспечения управления деятельностью предприятия исходную информационную базу составляет информация о фактах финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Поток поступающей в систему информации необходимо привести в порядок, поэтому с ее учета начинается процесс формирования упорядоченного информационного пространства. Элемент учета в рассматриваемой системе является базовым, обеспечивает непрерывное формирование, накопление, классификацию и обобщение необходимой информации.

Элемент анализа обеспечивает количественную и качественную оценку происходящих изменений в управляемом объекте. Он позволяет вовремя увидеть тенденции развития как нежелательных, так и прогрессивных явлений.

Учетная и аналитическая информация обеспечивает реализацию основных функций управления, в том числе планирования и контроля. При планировании формируется система оценочных показателей, критерии оценки и определяется желаемый уровень отдельного показателя. Ориентируясь на разработанный план, предприятие осуществляет свою деятельность. Бухгалтерский учет регистрирует факты хозяйственной жизни предприятия и формирует обобщающие показатели фактического выполнения плана. Путем сопоставления между собой качественно неоднородных, а также плановых и учетных показателей анализируется деятельность предприятия, выявляются отклонения. Полученная информация об отклонениях используется для выработки управленческих решений. Повышает эффективность управленческого процесса проведение аудита, который, в свою очередь, позволяет осуществлять контроль соответствия деятельности предприятия правилам и требованиям, установленным законодательными и нормативными актами, вышестоящими органами, чем обусловлена необходимость функционирования данного элемента системы.

Информация, получаемая на выходе из системы, составляет основу для принятия многих экономических решений многочисленными пользователями информации как внутри предприятия, так и за его пределами. Наибольший интерес представляет собой внутренняя отчетность: качественной следует признать ту, которая способна в наибольшей степени удовлетворить информационные потребности внутренних пользователей информации. Принятие ими управленческих и финансовых решений направлено на финансово-хозяйственную деятельность, под влиянием чего образуются новые факты хозяйственной жизни предприятия, формируясь на входе в систему.

Учетно-аналитическая система является объективной необходимостью и потребностью предприятия, заинтересованного в улучшении достигнутых результатов при анализе и оценке. Практическая значимость построения такой системы на предприятии заключается в том, что она позволит создать единый информационный фундамент, поддерживающий процесс принятия управленческих решений, позволит совершать полномасштабное эффективное управление предприятием.

Таким образом, учет, анализ и аудит объединяются в единую систему в связи с их общей целевой направленностью: подготовкой информационной базы, ее анализа и оценки. Отдельный элемент системы представляет собой конкретный вид обеспечения, в рамках специфических особенностей функционирования каждого формируется информационная платформа как инструмент эффективного управления.

Библиографические ссылки

1. Попова Л. В., Маслов Б. Г., Маслова И. А. Основные теоретические принципы построения учетно-аналитической системы // Финансовый менеджмент. 2003. № 5.
2. Садовский В. Н. Принцип системности, системный подход и общая теория систем // Системные исследования. М., 1978. С. 16.

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

УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И ЕДИНЬЙ НАЛОГ НА ВМЕНЕННЬЙ ДОХОД: ПРЕИМУЩЕСТВА И НЕДОСТАТКИ ДЛЯ МАЛЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Рассматриваются две системы налогообложения, которые наиболее часто используются малыми предприятиями. Выделяются основные преимущества и недостатки каждой из систем. Проводится сравнительный анализ.

Ключевые слова: упрощенная система налогообложения, единый налог на вмененный доход, налоговая база, ставка налога, налогоплательщик.

Опыт развитых стран показывает, что малый бизнес играет весьма и весьма большую роль в экономике, его развитие влияет на экономический рост, на насыщение рынка товарами необходимого качества. Считается, что малые экономические структуры имеют большое значение, с точки зрения создания рабочих мест и поддержания рынка.

На сегодняшний день существует много факторов, оказывающих влияние на деятельность малых предприятий, политика, проводимая государством по поддержке и развитию малого бизнеса, налоговая политика – все это относится к внешним факторам.

Кроме внешней среды на эффективность работы фирмы и размер прибыли оказывает влияние внутренняя среда, а именно учетная политика, избранная руководством предприятия, в частности, политика в отношении налоговой отчетности и выплаты налогов, так как размер выплачиваемых налогов существенно влияет на размер полученной в итоге прибыли.

На данный момент практически все малые предприятия используют упрощенную систему налогообложения (УСН), выплачивают единый налог на вмененный доход (ЕНВД), либо используют обе системы налогообложения. Каждый из данных видов налога имеет свои преимущества и недостатки, которые следует оценивать при формировании налоговой политики предприятия.

Одной из самых распространенных систем налогообложения, которая применяется субъектами малого предпринимательства, является ЕНВД.

Данный вид налога вводится в действие нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов. Налоговой базой для исчисления суммы единого налога признается величина вмененного дохода – произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности за налоговый период и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности, облагается налоговой ставкой, равной 15 %.

Следует отметить, что до 2013 года ЕНВД являлся обязательным по соответствующим видам деятельности, с 1 января 2013 года стал добровольным [1].

Следующей наиболее распространенной системой налогообложения является УСН. Объектом налогообложения выступают доходы, а также доходы, уменьшенные на величину расходов, при этом в первом случае налоговая ставка составит 6 %,

во втором – 15 %. Кроме того, следует учесть, что при УСН существует такое понятие как минимальный налог. Минимальный налог уплачивается в случае, если за налоговый период сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога, равного 1 % от величины дохода.

Возникает вопрос, чем руководствуются управленцы предприятия при выборе системы налогообложения. Можно выделить ряд факторов, которые оказывают влияние на принятие решения:

- сочетание той или иной системы налогообложения с другими налогами, т. е. какие налоги необходимо уплачивать, используя разные системы налогообложения;
- сложность ведения бухгалтерского учета;
- соответствие фирм требованиям, необходимым для использования той или иной системы налогообложения;
- размер уплачиваемого налога.

В соответствии с данными факторами можно выделить ряд преимуществ и недостатков, присущих этим двум системам. Рассмотрим, какие основные преимущества и недостатки имеет упрощенная система налогообложения.

Во-первых, использование упрощенной системы налогообложения и ее привлекательность заключаются в том, что уплата целого ряда налогов (НДС, налога на прибыль, налога на имущество, частично взносы на социальное страхование) заменяется уплатой единого налога.

Также УСН дает дополнительные преимущества в виде возможности применять кассовый метод учета доходов и расходов, а также добровольную форму ведения бухгалтерского учета.

Немаловажным преимуществом для субъектов малого предпринимательства является то, что упрощенная система учета и отчетности позволяет избежать больших затрат по ее ведению (при ведении общей системы бухгалтерского учета и отчетности – наличие штата квалифицированных бухгалтеров, аудиторские расходы и т. п.). Учет ведется в Книге учета доходов и расходов.

Несмотря на достоинства УСН, эта система имеет ряд недостатков, которые в значительной степени тормозят массовый переход на льготный режим налогообложения предприятий производственного сектора экономики. Основные недостатки заключаются в системе требований, предъявляемых предприятиям (организациям):

- доходы от реализации за девять месяцев года, предшествовавшего году перехода на УСН, не должны превышать 45 млн руб.;
- доходы от реализации за отчетный период предприятия на УСН не должны превышать 60 млн руб.;
- средняя списочная численность работников за налоговый (отчетный) период не должна превышать 100 человек (также и для ИП);
- остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов не должна превышать 100 млн руб.;
- доля участия других организаций должна составлять не более 25 %. Данное условие не распространяется на организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, численность которых не менее 50 %, а фонд оплаты труда – не менее 25 %, а также на некоммерческие организации, в том числе на организации потребительской кооперации.

Тем не менее, рассматривая ограничения, введенные для организаций, необходимо отметить тот факт, что до июня 2012 года предельно допустимый размер дохода за соответствующий период, при котором возможен переход на УСН, составлял 15 млн руб.; после перехода – 60 млн руб. [1]. Таким образом, современное развитие УСН поможет значительно снизить налоговую нагрузку для плательщиков, применяю-

щих в настоящее время общую схему налогообложения, а также способствует легализации некоторой части «теневых» доходов малых предприятий.

Что касательно ЕНВД, то данная система налогообложения имеет преимущества и недостатки немного иного характера, а также присутствуют черты, которые одновременно являются преимуществом и в то же время недостатком.

База налогообложения определяется не по отчетности налогоплательщика, а на основе расчета доходности разных видов деятельности, привязанной к исчерпывающему перечню формальных и легко проверяемых физических показателей. Способствует созданию дополнительных стимулов по развитию производства и увеличению объемов реализации законопослушных налогоплательщиков.

Налогоплательщики единого налога не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость на товары, ввозимые на таможенную территорию РФ.

Также, предприниматели, выплачивающие ЕНВД, имеют возможность добровольно применять контрольно-кассовую технику (ККТ) в своей деятельности при условии выдачи по требованию покупателя документа, подтверждающего этот факт. Данное условие существенно сокращает расходы предпринимателей на покупку и дальнейшее обслуживание ККТ.

Серьезным недостатком ЕНВД является установленная по видам деятельности базовая доходность, которая часто не имеет экономического обоснования и не соответствует реальным результатам предпринимательской деятельности.

В законодательстве о ЕНВД не всегда учитываются специфические особенности деятельности предпринимателей, такие как осуществление деятельности самостоятельно, режим работы и периодичность осуществления деятельности, в частности, временное прекращение деятельности. Кроме того, большинство предпринимателей занимаются мелким и мало доходным бизнесом и не могут быть приравнены по размерам базовой доходности к юридическим лицам и предпринимателям, чей доход существенно выше.

Следующий недостаток – незначительная роль налоговой ставки. Ставка налога закреплена законодательно и не может изменяться. По существу, ставка ЕНВД – составная часть налоговой базы. Уменьшение ставки налога с 20 до 15 % в 2003 году никак не сказалась на сумме налога, подлежащей уплате, так как фактически роль налоговой ставки выполняет корректирующий коэффициент К2 [2]. В каждом районе органами местного самоуправления устанавливаются свои коэффициенты К2 в спектре от крайне льготных до запросто высоких.

На примере созданной теоретической модели предприятия, занимающегося розничной торговлей, проведен сравнительный анализ двух систем налогообложения.

В 2012 году ООО «Фортуна» торгует в розницу через магазин. При таком виде торговли компания платит единый налог на вмененный доход с площади торгового зала, величина которой составляет 50 кв. м. Базовая доходность с 1 кв. м – 1800 руб. Физический показатель – площадь зала (ФП). Таким образом, на данном предприятии может быть использована как УСН, так и ЕНВД [3].

Если учесть К1 2012 года (1,4942) и коэффициент К2, равный 1, то для расчета ЕНВД за год можно использовать следующую формулу:

$$\text{ЕНВД} = 1800 \cdot 1,4942 \cdot 1 \cdot \text{ФП} \cdot 12 \cdot 0,15 = 1800 \cdot \text{ФП}.$$

Налоговая нагрузка при УСН будет одинаковой при равенстве:

$$4841,21 \cdot \text{ФП} = \text{Доходы} \cdot 0,06 \% \quad \Longrightarrow \quad \text{Доходы} = \text{ФП} \cdot 80\,686,83.$$

Подставим в формулу значение физического показателя (площадь зала – 50 м²). Получится, что компании выгоден любой режим, если доходы за год равны 4 034 341,5 руб. Если доходы меньше, выгоднее применять УСН с доходов. Если они больше, то ЕНВД. Сравним УСН и ЕНВД при разных уровнях дохода (см. таблицу).

Сравнительный анализ УСН и ЕНВД при различных уровнях дохода

	I	II	III
Показатели	Сумма, руб.	Сумма, руб.	Сумма, руб.
Доходы за год	10 000 000	10 000 000	2 000 000
Расходы за год	7 000 000	9 800 000	1 800 000
в том числе страховые и больничные пособия	900 000	900 000	180 000
Единый налог на вмененный доход			
Начисленный налог	242 060	242 060	242 060
Взносы и больничные пособия, применяемые в уменьшение налога (в уплаченной сумме, но не более 50 % от начисления налога)	121 030	121 030	121 030
Налог к уплате	121 030	121 030	121 030
Упрощенная система налогообложения с объектом «доходы минус расходы»			
Налоговая база	3 000 000	200 000	200 000
Начисленный налог	450 000	30 000	30 000
Минимальный налог	100 000	100 000	20 000
Налог к уплате (большая из величин – начисленный или минимальный налог)	450 000	100 000	30 000
Упрощенная система налогообложения с объектом «доходы»			
Налоговая база	10 000 000	10 000 000	2 000 000
Начисленный налог	600 000	600 000	120 000
Взносы и больничные пособия, принимаемые в уменьшение налога (в уплаченной сумме, но не более 50 % от начисленного налога)	300 000	300 000	60 000
Налог к уплате	300 000	300 000	60 000

Из представленной таблицы видно, что для варианта I, наиболее подходит ЕНВД, так как будет уплачена наименьшая сумма налога. Для второго и третьего – УСН «доходы минус расходы».

При этом заметна тенденция, что если разница между доходами и расходами является относительно небольшой, то лучше использовать УСН «доходы минус расходы».

При условии, что налоговая база будет такой же (200 000 руб.) и доходы фирмы значительно ниже, выигрыш от использования УСН будет более высоким.

Получаем, если доходы незначительно превышают расходы, фирме выгоднее применение УСН с объектом «доходы минус расходы», чем уплата ЕНВД. Кроме того, в случае, если предприятие, использующее УСН, занимается видами деятельности, которые не попадают под ЕНВД, то ему не придется вести отдельный учет.

На основе проведенного исследования можно сделать вывод, что на сегодняшний день существует много факторов, оказывающих влияние на выбор системы налогообложения. Как известно, каждая фирма стремится получить максимальную чистую прибыль. Поэтому при выборе системы в первую очередь необходимо опираться на тот вариант, при котором будет уплачен наименьший налог, что, в свою очередь, зависит от налогооблагаемой базы.

Относительно УСН и ЕНВД можно сделать вывод, что существует определенный размер дохода, при котором вид системы налогообложения не оказывает влияния на величину выплачиваемого налога. Руководствуясь этим, можно установить предел, в рамках которого может находиться доход, оптимальный для той или иной системы налогообложения, это наглядно показал пример.

При выборе системы налогообложения руководители фирм должны просчитать свой предполагаемый доход и исходя из этого сделать выводы о целесообразности применения той или иной системы налогообложения.

Библиографические ссылки

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. [Электронный ресурс] : федер. закон часть вторая гл. 26.2. от 05 августа 2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 07.12.2011 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. Единый налог на вмененный доход [Электронный ресурс] // Управление Федеральной налоговой службы по Красноярскому краю. URL: http://www.r23.nalog.ru/help_nalog/cons/envd23/.

3. Бухгалтерский учет. Налогообложение. Аудит [Электронный ресурс] // Учет в торговле. 2012. № 11. URL: <http://www.audit-it.ru/articles/account/tax/a44/506518.html>.

© Никаноров Р. О., Кауп В. Э., 2013

А. Л. Позднякова
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

ПОДХОДЫ К УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОМУ ОБЕСПЕЧЕНИЮ ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Рассматриваются различные подходы к процессу производства инновационной продукции и учетно-аналитическому обеспечению инновационной деятельности.

Ключевые понятия: инновационная деятельность (процесс), денежные потоки, учетно-аналитическое обеспечение инновационных процессов, риски.

В условиях динамично развивающегося рынка инновационная деятельность любого предприятия рассматривается как фактор развития, определяющий его конкурентное преимущество и обеспечивающий устойчивое положение на отечественном и мировом рынках.

В тоже время инновационная деятельность неразрывно связана с понятием «научно-техническая деятельность», включающая в себя проведение прикладных исследований и разработок с целью создания новых или усовершенствования существующих способов и средств осуществления конкретных процессов.

Под инновационной деятельностью в научной литературе понимается процесс последовательного проведения работ по преобразованию новшества в продукцию и введение ее на рынок для коммерческого применения. Следовательно, осуществление инновационной деятельности предполагает получение новой технически и технологически необходимой потребителям продукции. Для реализации данного процесса необходимо не только создавать определенную инновационную среду и эффективное управление ею, но и лаконично разрабатывать последовательность информационно-аналитического обеспечения. Для этого необходимо учитывать, что инновационная деятельность протекает в определенной среде с высоким уровнем риска, когда трудно предопределить последствия принимаемых решений, что обуславливает повышенные требования к аналитической системе.

Для определения собственного подхода к учетно-аналитическому обеспечению инновационной деятельности рассмотрим существующие в практике и предложенные различными исследователями структуры учетно-аналитического обеспечения процесса инновационной деятельности.

По мнению Бочкаревой О. А., учетно-аналитическое обеспечение должно охватывать стадии процесса производства инновационной продукции. Она выделяет три стадии процесса: начальное состояние – процесс, существующий в данный момент времени; состояние изменений – процесс, при котором происходит перестройка производства; конечное состояние – процесс совершенствования или замены производимой продукции.

Учетно-аналитическое обеспечение автор предлагает осуществлять по этапам. На начальном этапе на основе потребности покупателей определяются качественные характеристики продукции и заданная (плановая) себестоимость. На этапе «внедрение в производство» происходит корректировка ранее определенных величин и анализ эффективности затрат по обеспечению конкретных значений показателей, характеризующих новый продукт. На конечном этапе оценивается эффективность производства и определяются пути снижения себестоимости продукции.

Файзрахманова Г. Р. при систематизации учетно-аналитической информации предлагает использовать следующие этапы инновационной деятельности:

1. Возникновение идеи.
2. Маркетинговые исследования.
3. НИОКР.
4. Подготовка производства.
5. Освоение производства.
6. Коммерческая реализация инновационного продукта.
7. Послепродажное обслуживание инновационного продукта.

Предложенные авторами стадии (этапы) инновационной деятельности представляют собой жизненный цикл нововведения, т. е. период времени от зарождения новой идеи, ее технического воплощения в новое изделие до ее реализации на рынке.

В научной литературе жизненный цикл нововведения представлен следующими этапами:

- фундаментальные исследования;
- прикладные исследования;
- конструкторские разработки;
- технологическое освоение;
- маркетинг;
- производство;
- эксплуатация;
- модернизация;
- утилизация.

При этом на каждом этапе необходимо создавать информационную инфраструктуру для сбора, структурирования и анализа информации об инновационном проекте для принятия своевременных эффективных управленческих решений.

Качинский А. В. предлагает вести учетно-аналитическое обеспечение инновационной деятельности в соответствии предложенной им классификацией денежных потоков.

Автор предлагает следующую классификацию групп денежных потоков: 1) по виду деятельности – операционные, инвестиционные, финансовые, 2) по направлению деятельности – текущие, инновационные, 3) по масштабам обслуживания хозяйственного процесса – отдельной хозяйственной операции, отдельным инновационным проектам, центрам финансовой ответственности, организации в целом, 4) по методу исчисления объема – валовой, свободный, 5) по отношению к отчетному периоду – прошлых периодов, текущего периода, будущих периодов, 6) в зависимости от объема поступления и выбытия – избыточный, оптимальный, дефицитный, 7) по предсказуемости – планируемые, не планируемые; 8) по регулируемости – регулируемые, не регулируемые.

Для реализации данного подхода к учетно-аналитическому обеспечению инновационной деятельности необходимо: а) определить оптимальную структуру, содержание плана счетов в части регистрации информации о денежных потоках, а также корреспонденций счетов по учету денежных потоков наилучшим образом моделирующих реальные факты движения денежных средств, б) определить аналитические периоды, позволяющие осуществлять отбор показателей при формировании отчетности о денежных потоках в соответствии с информационными потребностями пользователей, в) определить подходы к построению внутренней и внешней отчетности, характеризующей денежные потоки инновационной деятельности предприятия, г) разработать методики аналитического обоснования управленческих решений, направленных на обеспечение сбалансированности денежных потоков и методики оценки сбалансированности денежных потоков инвесторами предприятия.

Девятков И. В. в своей работе делает акцент на то, что при разработке учетно-аналитического обеспечения необходимо произвести анализ проектных рисков. Он вы-

деляет шесть групп рисков для реализации инновационных проектов: управленческие риски, риски конъюнктуры рынка, внутренние технические риски, внешние технические риски, внешние риски и макроэкономические риски.

Для анализа на примере инновационных проектов в сфере информационных технологий автор предлагает классифицировать их по следующим видам: социальные интернет сети; разработка программного обеспечения; создание мультимедиа продуктов; интернет продажи (Интернет-магазин); организация и управление хранилищами и базами данных; создание сайтов; поисковая оптимизация сайтов; организация веб-сервисов; предоставление услуг широкополосного канала связи; программирование робототехники; создание компьютерных игр.

Предложенная структура является специфичной и способна описать и классифицировать только проекты сферы информационных технологий.

Действительно, инновационная деятельность сопряжена с различными видами риска. Под риском в инновационной деятельности понимается вероятность потерь, возникающих при вложении средств в разработку и производство новшеств. В литературе выделены следующие виды рисков: риск ошибочного отбора проектов, маркетинговые риски, риск усиления конкуренции, риск необеспечения проектов достаточными финансовыми ресурсами, риск непредвиденных затрат, риск неисполнения контрактов и др. Кроме того, на инновационную деятельность оказывают влияние такие риски, как кредитные, инвестиционные, внешне-экономический, неполнота и неточность информации.

В силу высокого уровня риска, присущего инновационной деятельности из-за неопределенности ее результатов, возникает необходимость принятия управленческих решений стратегического и тактического характера на каждом этапе инновационной деятельности с целью максимизации экономических выгод предприятия или минимизации его убытков. Для этого вводят аналитический учет на каждом предложенном этапе.

Анализируя различные подходы к формированию учетно-аналитического обеспечения, можно сделать следующие выводы:

- при формировании учетно-аналитического обеспечения необходимо иметь полную информацию по стадиям (этапам) инновационного процесса, так как объектами инновационного процесса являются инновационные затраты, проходящие все стадии производственного (технологического) процесса и результаты, выраженные конечным экономическим эффектом;

- реализация инновационных проектов предполагает необходимость обеспечения их дополнительными финансами вложениями. Исходя из этого целесообразно вести учет по направлениям денежных потоков;

- в ходе своего инновационного развития некоторые предприятия для снижения рисков реализуют одновременно несколько инновационных проектов, что предполагает сбалансированность затрат между инновационными проектами, которая невозможна без применения соответствующей информационной поддержки принятия управленческих решений.

Библиографические ссылки

1. Дятлов И. В. Учетно-аналитическое обеспечение управления проектами в сфере информационных технологий : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12. М., 2011. 173 с.
2. Кучинский А. В. Учетно-аналитическое обеспечение сбалансированности денежных потоков в условиях инновационного развития предприятия : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12. Саратов, 2011. 217 с.
3. Файзрахманова Г. Р. Учетно-аналитическое обеспечение инновационной деятельности организации : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12. Казань, 2011. 303 с.

М. В. Полубелова, О. Н. Ткаченко
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

СИСТЕМА УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ВУЗЕ

В высших учебных заведениях (вузах) должна существовать единая информационно-аналитическая система, создающая надежную основу для реализации управленческого учета и эффективного управления деятельностью учреждения высшего профессионального образования. Рассмотрены вопросы системы управленческого учета в высших учебных заведениях.

Ключевые слова: управленческий учет, бухгалтерский учет, вуз, бюджет вуза, бюджетное планирование.

Переход России на инновационный путь развития для повышения эффективности экономики predetermined необходимость осуществления качественных изменений и структурных преобразований в образовательной среде, модернизация которой стала рассматриваться как необходимое условие обеспечения высоких темпов научно-технического прогресса и роста производства, уровня жизни граждан, конкурентоспособности страны на мировом рынке. Важнейшую роль в системе образования играют высшие учебные заведения.

Основная цель процесса модернизации российской системы высшего профессионального образования состоит в повышении его качества, в совершенствовании финансово-экономических механизмов, в росте экономической самостоятельности вузов и их экономической устойчивости. Одной из важнейших особенностей этого процесса является все более широкое привлечение в сферу образования внебюджетных средств. Изменение системы бюджетной поддержки вузов, а также наделение их существенной самостоятельностью в области внутривузовского управления требуют построения нового механизма управления, позволяющего осуществлять деятельность государственных вузов как полноправных субъектов рыночных отношений [1, с. 75].

Одним из инструментов повышения эффективности системы управления деятельностью высшего образовательного учреждения является внедрение управленческого учета. Служба управленческого учета посредством современной системы информационно-аналитического обеспечения управления в вузе формирует необходимую и достаточную базу данных для принятия обоснованных решений, направленных на повышение эффективности и качества образования, и являться связующим звеном между учетом и управлением.

В настоящее время не существует однозначной трактовки управленческого учета, поэтому в данной статье под управленческим учетом будет пониматься интегрированная информационно-аналитическая система, обеспечивающая руководителей всех уровней управления сведениями о доходах и расходах как всего вуза, так и отдельных его структурных подразделений, направлений деятельности, программ и проектов для принятия эффективных управленческих решений.

Основная цель системы управленческого учета в любом вузе – подготовка упорядоченной информации для принятия экономически обоснованных управленческих решений, а предметом управленческого учета является образовательная и хозяйственная деятельность вуза в целом и его структурных подразделений. В свою очередь, каждая составляющая образовательной деятельности вуза включает в себя конкретные объекты управленческого учета.

Для реализации информационной функции управленческого учета можно использовать модульную структуру, состоящую из блоков систематического и ситуационного управленческого учета (рис. 1).

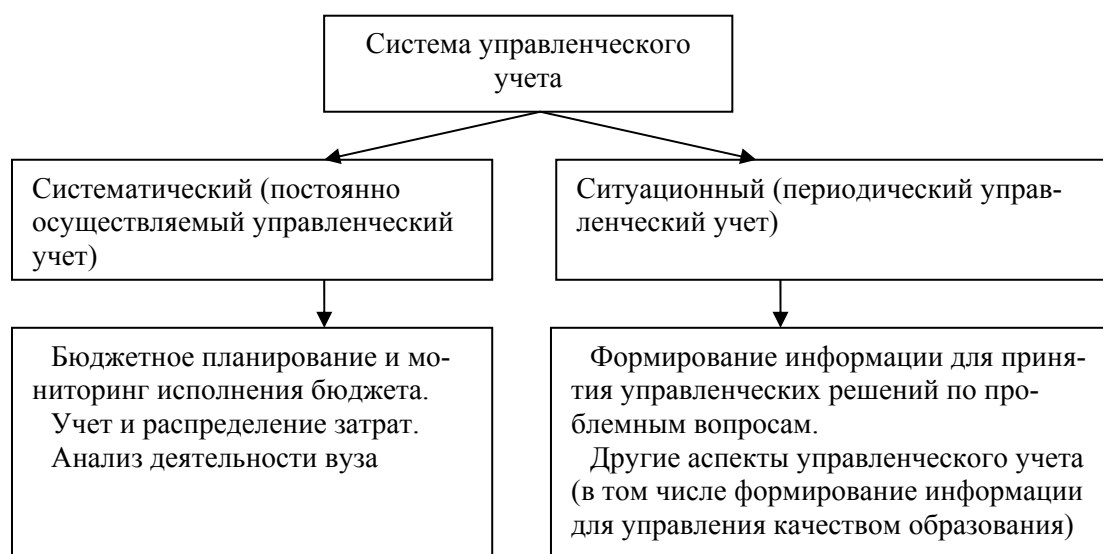


Рис. 1. Структура управленческого учета в вузе

Блок систематического учета выполняет функцию обеспечения всех уровней руководства вуза информацией для регулярного управления, используя данные бухгалтерской отчетности, и имеет модульную структуру.

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) [1, с. 77].

Основой системы управленческого учета является бюджетное планирование и мониторинг исполнения бюджета, поэтому далее данный модель будет рассмотрен более подробно.

В рамках модуля бюджетного планирования и мониторинга исполнения бюджета обеспечивается, в частности, увязка результатов основных направлений деятельности вуза с анализом исполнения доходов и расходов.

Бюджет вуза – это финансовое, количественно определенное выражение плана его экономически устойчивого развития для достижения поставленной цели. Бюджет как форма планирования и контроля за расходованием денежных средств вуза реализуется на практике в виде системы разнообразных смет, объединенных иерархическими связями, которые составляются для вуза в целом, для филиалов, для подразделений и строятся в соответствии источникам средств, видам деятельности, договорам, образовательным программам и др. (рис. 2) [5, с. 252].

Форма представления бюджета разрабатывается каждым вузом самостоятельно. На основании формирования бюджета доходов и бюджета расходов осуществляется комплексная балансировка притоков денежных средств от различных источников финансирования их оттоков по всем профилям деятельности вуза [4, с. 2–3]. Прежде чем планировать будущее, для начала нужно правильно анализировать текущее состояние, оценивать имеющиеся возможности и ограничения. Бюджет является необходимым инструментом этого процесса. Поэтому при всей сложности процесса бюджетирования крупного вуза его необходимо рассматривать как обязательное условие устойчивого экономического развития учебного заведения.

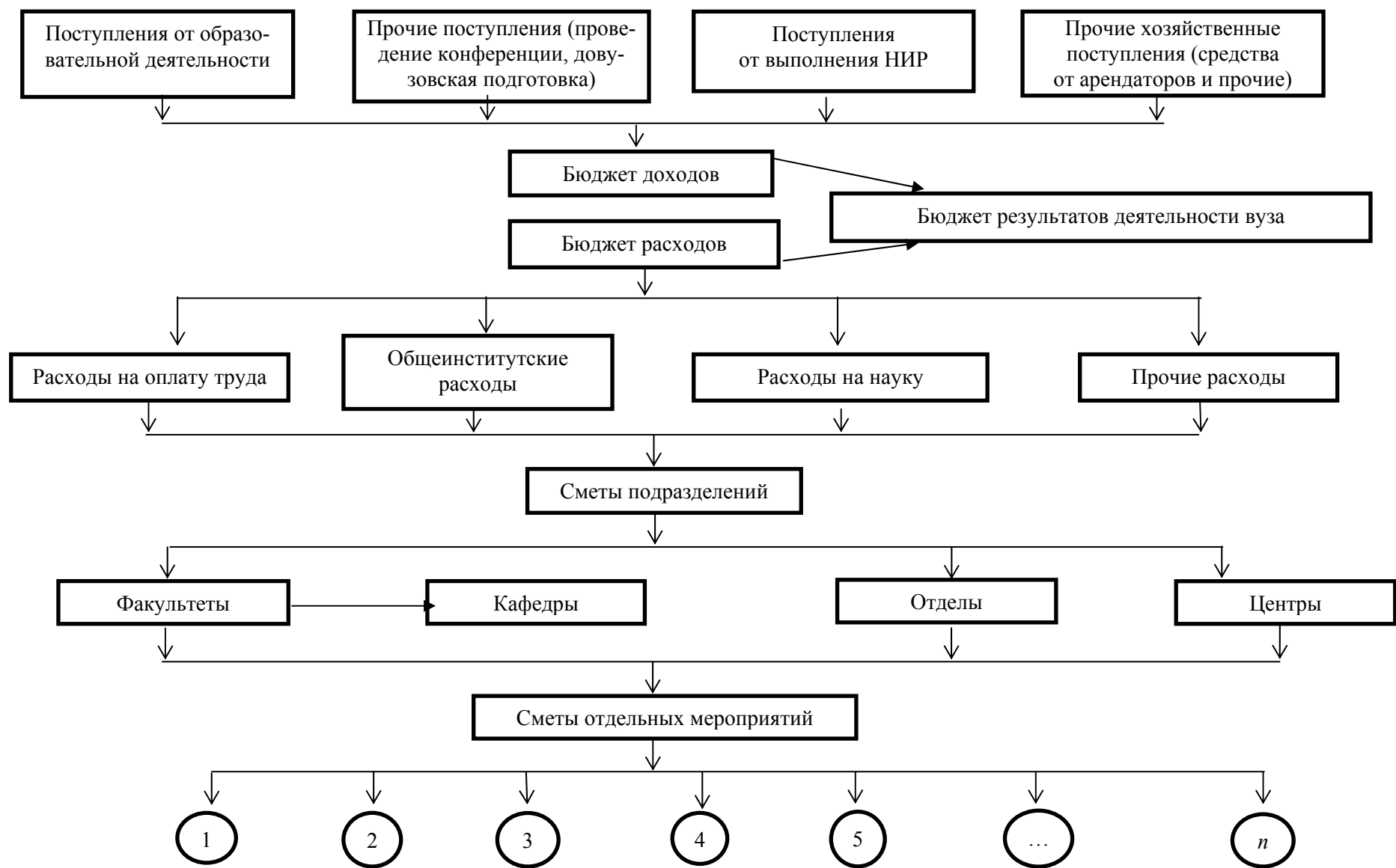


Рис. 2. Структура формирования бюджета вуза

Роль и место бюджетирования в общей системе управления экономической устойчивостью вуза достаточно полно позволит:

- планировать мероприятия, обеспечивающие достижение целей функционирования и развития вуза (подготовка программ, проектов);
- координировать различные виды деятельности по вузу в целом и отдельным подразделениям, согласовывать интересы отдельных структурных подразделений и вуза в целом;
- стимулировать руководителей всех уровней к достижению целей своих структурных подразделений, контролировать текущую деятельность, обеспечивать плановую дисциплину;
- анализировать отклонения между реальным результатом и данными планового бюджета, что позволяет, во-первых, идентифицировать проблемную область, во-вторых, выявить новые возможности и резервы, не предусмотренные в процессе разработки бюджета;
- обучать, поскольку составление бюджета способствует детальному изучению деятельности своих подразделений и взаимоотношению одних с другими, а также с централизованными службами вуза и его администрацией.

Таким образом реализация управленческого учета должна быть направлена на решение следующих задач:

- обеспечение органов управления вуза оперативной информацией;
- обеспечение эффективной реализации стратегических программ вуза;
- обеспечение руководства вуза надежной и достоверной финансовой и нефинансовой информацией;
- создание аналитической базы для сопоставления результатов деятельности вуза с другими вузами;
- создание аналитической базы для сопоставления результативности реализации различных образовательных программ;
- обоснованное отнесение доходов и расходов на структурные подразделения;
- обоснованное отнесение доходов и расходов на образовательные программы;
- оптимизация распределения ресурсов внутри вуза.

В рамках всего вуза в целом и по каждому структурному подразделению должна существовать единая информационно-аналитическая система, которая создает надежную основу для реализации управленческого учета и эффективного управления деятельностью учреждения высшего профессионального образования, функционирующего в условиях многоканального финансирования и единой системы бюджетного учета.

Библиографические ссылки

1. Наумова Н. А. Управленческий учет в вузе как источник релевантной информации // Экономика образования. 2005. № 5.
2. Федорченко О. И., Федорченко Т. А. Организация бухгалтерского учета в негосударственных образовательных учреждениях // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2011. № 23.
3. Управленческий учет в секторе государственного управления и его особенности в системе высшего образования [Электронный ресурс] URL: http://www.mirkin.ru/_docs/_budgetfin/act10_2.pdf (дата доступа 01.11.13).
4. Информационно-аналитическая система управленческого учета в вузе // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 6.
5. Герасимова Л. Н. Управленческий учет: теория и практика. Ростов н/Д : Феникс, 2011.

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

АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ СТАТИСТИЧЕСКОГО УЧЕТА ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РОССИИ

Рассмотрены основные проблемы статистического учета инновационной деятельности стран Европейского союза, США и России. Представлены формы статистической отчетности вышеперечисленных стран для оценки инновационной активности предприятий, выявлены сходства и различия данных форм. Предложены направления совершенствования статистического учета инноваций в России.

Ключевые слова: статистический учет, статистический анализ, инновационная деятельность, инновационное развитие.

Экономическое развитие и благополучие многих развитых стран базируется на динамичном функционировании предприятий малого бизнеса. В 2009 г. в малом бизнесе США было занято 49,2 % всех работников частного сектора. В Европейском союзе одним из принципов поддержки малых предприятий является положение «Think Small First», т. е. приоритетность поддержки малого бизнеса и создание для его развития наиболее благоприятных условий [3].

Обеспечение инновационного развития невозможно без использования надежной системы сбора статистических данных об инновационной деятельности и методов ее статистического анализа. В России проблема организации сбора и анализа таких данных является относительно новой. Европейский опыт, а также опыт таких стран, как США и Япония, представляют значительный интерес для российских экономистов, которые испытывают недостаток информации и зачастую проводят исследования в области статистики инноваций без надлежащего методологического обоснования [2].

Российская и европейская системы сбора и анализа статистических данных об инновационной деятельности имеют общую методологическую основу: используются единые классификации отраслей экономики и видов инноваций. Также в российских статистических исследованиях все большую роль играет понятие «исследования и экспериментальное развитие» (R&D – Research and Development) – центральное в европейской статистике инноваций.

Общность базовых принципов предполагает наличие общих проблем в области учета и анализа инновационной деятельности. *Первая проблема* – использование объема затрат на R&D в качестве количественной оценки результатов инновационной деятельности. Данный показатель не может служить единственной характеристикой социально-экономических последствий инноваций, хотя тесно связан с технологическими изменениями. *Вторая проблема* – затраты на исследования и разработки обычно не учитываются отдельно в финансовых документах предприятий, поэтому требуются специальные статистические обследования для получения таких данных. Но результаты таких обследований менее надежны, чем бухгалтерские отчеты, которые проверяются налоговыми службами. *Третья проблема* состоит в использовании различных классификаций отраслей для учета затрат на R&D и учета добавленной стоимости, что создает сложности при расчете отраслевой интенсивности таких затрат [3].

Для России характерны следующие проблемы статистического учета и анализа инновационной деятельности:

1. Высокий уровень коррупции в России. В то время как среди девяти факторов инновационной деятельности в развивающихся странах, перечисленных в Руководстве Осло, коррупция вовсе отсутствует: макроэкономическая неопределенность, нестабильность, физическая инфраструктура, институциональная слабость, недостаточная осведомленность об инновациях, неготовность к риску, недостаток предпринимателей, препятствия для открытия бизнеса, отсутствие государственной политики поддержки бизнеса.

Результаты исследований и экспериментальных разработок можно легко фальсифицировать, а это потенциальная возможность для злоупотребления при расходовании средств на эти цели.

2. Избирательное, частичное использование Росстатом методических указаний, разработанных в ЕС. Так, с одной стороны, российские официальные данные о затратах на инновационную деятельность приводятся по видам экономической деятельности в соответствии с классификацией, принятой в ЕС. С другой стороны, существуют отрасли из данного перечня, которые исключаются из рассмотрения: строительство, наземный и трубопроводный транспорт, почта и телекоммуникации, компьютеры и связанная с ними деятельность, исследования и разработки.

3. Росстат не учитывает отдельно исследования гражданского и оборонного назначения, что противоречит практике статистического учета в ЕС и не позволяет получить полную картину инновационной деятельности.

4. Низкий уровень развития в России рыночных отношений и предпринимательского сектора, отсутствие гарантий прав частной собственности и т. д. Отсюда следует вывод: в совокупных затратах на R&D преобладающую долю составляют государственные затраты, а они, как показывает европейский опыт, имеют низкую эффективность [1].

Основной формой статистической отчетности организаций по инновационной деятельности в России является форма № 4-инновация «Сведения об инновационной деятельности организации». Однако данная форма предназначена для отчетности крупных и средних предприятий. Инновационная активность малых предприятий (кроме микропредприятий) обследуется Росстатом на основе формы № 2-МП инновация «Сведения о технологических инновациях малого предприятия», которая представляет собой сильно сокращенную версию базовой формы № 4-инновация. В табл. 1 представлено сравнение показателей данных двух форм [3].

Таблица 1

**Система статистических показателей форм № 4- Инновация
и № 2-МП инновация [1]**

Совокупность статистических показателей	Наличие в исследуемых формах статистической отчетности	
	Форма № 4- инновация	Форма № 2-МП инновация
Инновационная продукция, услуги:	+	+/-
– по уровню новизны	+	+
– уровню конкурентоспособности	+	–
Затраты на технологические инновации:	+	+/-
– по видам инновационной деятельности	+	+
– источникам финансирования	+	+
– типам инноваций	+	–
Научно-исследовательские подразделения	+	–

Совокупность статистических показателей	Наличие в исследуемых формах статистической отчетности	
	Форма № 4- инновация	Форма № 2-МП инновация
Результаты инновационной деятельности	+	–
– влияние на рынки сбыта	+	–
– повышение качества продукции	+	–
– экономия затрат	+	–
Факторы, препятствующие инновациям	+	–
Источники информации для формирования инновационной политики	+	–
Кооперация в инновационной деятельности	+	–
Технологический обмен	+	–
Методы защиты научно-технических разработок	+	–
Организационные, маркетинговые и экологические инновации	+	–
Затраты на организационные, маркетинговые и экологические инновации	+	–

Анализируя табл. 1, анкета формы № 2-МП инновация сосредоточена на вопросах, которые касаются различной характеристики затрат малых предприятий на осуществление технологических инноваций (внедрение технологически новых или значительно усовершенствованных производственных методов).

Анализ инновационной активности малых предприятий в зарубежных странах осуществляется на основе двух методов сбора статистической информации: государственные обследования инновационной активности предприятий (в Европейском Союзе – Community Innovation Survey, в США – Business R&D and Innovation Survey, в Японии – Japanese National Innovation Survey) и обследования инновационной активности различными частными организациями в основном на основе опросов экспертов.

Анкету CIS включает в себя около 80 вопросов, сгруппированных в 12 разделов:

- общая информация о предприятии;
- продуктовые инновации;
- процессные инновации;
- текущая или завершенная инновационная активность в секторе процессных и продуктовых инноваций;
- инновационная активность и затраты на продуктовые и процессные инновации;
- источники информации и сотрудничество в секторе продуктовых и процессных инноваций;
- цели продуктовых и процессных инноваций;
- факторы, препятствующие внедрению продуктовых и процессных инноваций;
- организационные инновации;
- маркетинговые инновации;
- творческий потенциал и навыки;
- базовая экономическая информация о предприятии [4].

Таким образом, анкета Европейского Союза включает в себя вопросы по таким основным аспектам инновационной деятельности, как внедрение технологических инноваций (продуктовых и процессных), внедрение маркетинговых и организационных

инноваций, выявление основных факторов, которые негативно сказываются на инновационной активности предприятий и т. д.

Таблица 2

Виды экономической деятельности, обследуемые в рамках CIS [4]

Оригинальное название	Перевод	Классификация по NACE
<i>Обязательные виды экономической деятельности</i>		
Mining and quarrying	Добыча и разработка полезных ископаемых	05-09
Manufacturing	Обрабатывающие производства	10-33
Electricity, gas steam and air conditioning supply	Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	35
Water supply; sewerage, waste management and remediation activities	Водоснабжение, канализация, удаление отходов и восстановление деятельности	36-39
Wholesale trade, except of motor vehicles and motorcycles	Оптовая торговля, кроме торговли автотранспортными средствами и мотоциклами (NACE 46)	46
Transportation and storage	Транспортные и складские услуги	49-53
Publishing activities	Издательская деятельность	58
Telecommunications	Телекоммуникации	61
Computer programming, consultancy and related activities	Компьютерное программирование, консультации и смежные виды деятельности	62
Information services activities	Информационные услуги	63
Financial and insurance activities	Финансовая и страховая деятельность	64-66
Architectural and engineering activities; technical testing and analysis	Архитектурные и инженерные работы, техническое тестирование и анализ	71
<i>Дополнительные виды деятельности</i>		
Scientific research and development	Научные исследования и разработки	72
Construction	Строительство	41-43
Wholesale and retail trade and repair of motor vehicles and motorcycles	Оптовая и розничная торговля и ремонт автомобилей и мотоциклов	45
Retail trade, except of motor vehicles and motorcycles	Розничная торговля, кроме торговли автотранспортными средствами и мотоциклами	47
Legal and accounting activities	Юридические и бухгалтерские виды деятельности	69
Activities of head offices; management consultancy activities	Деятельность головных компаний, управленческий консалтинг	70
Advertising and marketing research	Рекламные и маркетинговые исследования	73
Other professional, scientific and technical activities	Другая профессиональная, научная и техническая деятельность	74

Оригинальное название	Перевод	Классификация по NACE
Employment activities	Услуги по найму персонала	78
Security and investigation activities	Услуги по обеспечению безопасности и расследований	80
Services to buildings and landscape activities	Услуги по строительству и проектированию	81
Real estate activities	Операции с недвижимым имуществом	68
Accommodation and food service activities	Проживание и питание	55-56
Rental and leasing activities	Аренда и лизинговая деятельность	77
Motion picture, video and television programme production, sound recording and music publishing/programming and broadcasting activities	Кинофильмы, видео и производство телевизионных программ, звукозапись и музыкальная деятельность, радиовещание и телевидение	59-60
Agriculture, forestry and fishing	Сельское хозяйство, лесное хозяйство и рыболовство	01-03
Travel agency, tour operator and other reservation services and related activities	Туристические агентства, туроператоры и другие услуги по бронированию, а также смежные виды деятельности	79
Office administrative, office support and other business support activities	Корпоративное управление и поддержка, а также другие услуги, связанные с поддержкой бизнеса	82
Veterinary activities	Ветеринарные услуги	75

Обследование CIS является выборочным и включает опрос предприятий из самых различных отраслей, которые делятся на обязательные и дополнительные (см. табл. 2). В этом обследовании участвуют как крупные и средние предприятия, так и малые (кроме микропредприятий) [3].

В США на сегодняшний день основная форма статистического наблюдения, на основе которой рассчитывается большая часть показателей, – это Обследование НИОКР и инноваций в бизнесе (Business R&D and Innovation Survey – BRDIS).

Анкета BRDIS, которую заполняют предприятия, состоит из шести разделов:

информация о компании;

финансовый аспект (затраты на НИОКР);

управление и стратегия НИОКР;

человеческие ресурсы;

интеллектуальная собственность и трансфер технологий;

время на исследования и разработки, срок жизни НИОКР [2].

К перечню видов деятельности, которые обязательно вносят в анкету, относят следующие: «Аэрокосмическая промышленность и оборона»; «Автомобили, мотоциклы и компоненты»; «Оборудование»; «Химия и материалы»; «Потребительские товары»; «Энергетика и горная промышленность»; «Финансы, страхование и недвижимость»; «Здравоохранение»; «Информационные технологии – товары и услуги»;

«Профессиональные, научные и технические услуги»; «Телекоммуникационные услуги и сервисы»; «Прочие виды услуг» (табл. 3).

Таблица 3

Основные характеристики обследования инновационной деятельности в Японии (J-NIS) [1]

	J-NIS 2003	J-NIS 2009	J-NIS 2012
Методологический базис обследований	Oslo Manual 2	Oslo Manual 3	Oslo Manual 3
Соответствие CIS	CIS 3 (2000/2001)	CIS 2008	CIS 2010
Обследуемые виды деятельности	Сельское хозяйство, добыча полезных ископаемых, некоторые сферы услуг	J-NIS 2003 + строительство, добавлены новые сферы услуг	J-NIS 2009 + добавлены новые сферы услуг
Размер выборки	43174 фирмы	15137 фирм	Около 25000 фирм
Доля инновационных компаний	21,60 %	30,40 %	Нет данных
Отличие J-NIS от аналогов в других странах	Включена такая тема, как эффекты от патентования и применение патентов	Включены такие темы, как технологические транзакции, R&D менеджмент и структура рынка	Включена такая тема, как инвестиции в нематериальные активы

Далее рассмотрим статистические формы в области инноваций, используемых в США, Японии и странах Европейского Союза. Сопоставим показатели данных стран с показателями статистических форм России (табл. 4).

Проанализировав таблицы, можно сделать несколько выводов. Во-первых, форма отчетности для малых предприятий используется только в России (Форма № 2-МП инновация). Во-вторых, в России (как и в странах ЕС, Японии) обследование инновационной активности проводится раз в 2 года, в США – раз в год. Также хочется отметить, что в России практически не исследуются предприятия таких сфер, как строительство и сельское хозяйство. В данном аспекте следует обратить внимание именно на форму, используемую в странах ЕС, которая достаточно широко охватывает различные виды деятельности. Вышеизложенные факты указывают на то, что система статистических показателей, характеризующих инновационное развитие экономики Российской Федерации, требует существенной доработки и обновления. Для этого необходимо привести в соответствие и расширить понятийный аппарат инновационной деятельности, используемый в Росстате (индикаторы инновационной деятельности, социально-экономические показатели и др.) Также проблемой является то, что в России не доступна официальная информация по важным показателям, например, внутренняя инновационная деятельность малых и средних предприятий, количество таких предприятий, процент из них, внедряющие продуктовые или процессные инновации. Еще один недостаток – невозможность оценки эффективности бюджетных инвестиций в развитие инновационной структуры, невозможность оценить уровень востребованности произведенных знаний экономикой страны. Практически все современные методики учета упускают из виду такой ключевой фактор успешности инновационного развития, как гибкость, многоканальность системы финансирования инноваций.

Таблица 4

**Сравнительные характеристики статистических форм в области инноваций,
которые используются в России, США, Евросоюзе и Японии [1]**

Показатель	Россия		США	ЕС	Япония
	Форма № 4 – Инновации	Форма № 2 – МП	Business R&D and Innovation Survey, BRDIS	Community Innovation Survey, CIS	Japanese National Innovation Survey, J-NIS
Периодичность анкет	Годовая	Раз в два года (нечетные года)	Годовая	Раз в два года (четные года)	Нет данных
Размер предприятий	Средние и крупные предприятия (занято ≥ 101 человек)	Малые предприятия, кроме микропредприятий (занято ≥ 15 человек)	Все предприятия, кроме микропредприятий (занято ≥ 5 человек)	Все предприятия, кроме микропредприятий (занято ≥ 10 человек)	Все предприятия, кроме микропредприятий (занято ≥ 10 человек)
Форма проведения обследования	Выборочная	Выборочная	Выборочная	Выборочная	Сплошная (занято ≥ 1000 человек). Выборочная (занято 10–999 человек)
Число обследованных предприятий	38,9 тыс. (2011)	25,0 тыс. (2011)	Около 40,0 тыс. (2011)	Нет данных	Около 25,0 тыс. (2012)
Используемый классификатор видов экономической деятельности	Общий классификатор видов экономической деятельности, ОКВЭД		North American Industry Classification System, NAICS. Система классификации отраслей промышленности Северной Америки	Nomenclature Generale des Activites Economiques dans les Communautes Europeennes, NACE. Общая отраслевая классификация видов экономической деятельности в рамках ЕС	Japan Standard Industrial Classification. Японский стандарт отраслевой классификации

Показатель	Россия		США	ЕС	Япония
	Форма № 4 – Инновации	Форма № 2 – МП	Business R&D and Innovation Survey, BRDIS	Community Innovation Survey, CIS	Japanese National Innovation Survey, J-NIS
Сфера деятельности предприятий	Добыча полезных ископаемых. Обработывающие производств. Производство и распределение электроэнергии, газа и воды. Связь, а также деятельность, связанная с использованием вычислительной техники и информационных технологий, научных исследований и разработок. Предоставление прочих видов услуг	Добыча полезных ископаемых. Обработывающие производства. Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	Аэрокосмическая промышленность и оборона; автомобили, мотоциклы и компоненты. Оборудование. Химия и материалы. Потребительские товары. Энергетика и горная промышленность. Финансы, страхование и недвижимость. Здравоохранение. Информационные технологии – товары и услуги. Профессиональные, научные и технические услуги. Телекоммуникационные услуги и сервисы. Прочие виды услуг	Обязательные: добыча и разработка полезных ископаемых (05–09); обрабатывающие производства (10–33); производство и распределение электроэнергии, газа и воды (35); водоснабжение, канализация, удаление отходов и восстановление деятельности (36–39); оптовая торговля, кроме торговли автотранспортными средствами и мотоциклами (46); транспорт и хранение (49–53); издательская деятельность (58); телекоммуникации (61); компьютерное программирование, консультации и смежные виды деятельности (62); информационные услуги (63); финансовая и страховая деятельность (64–66); архитектурные и инженерные работы, техническое тестирование и анализ (71); по желанию национальных статистических служб: 01–03, 41–43, 45, 55–56, 59–60, 68–70, 72–75, 77–82	Все предприятия, за исключением предприятий в области образования, учебной поддержки; медицины, заботы о здоровье и социального обеспечения; кооперативных объединений; политических и культурных организаций; правительственных организаций и т. д.

В целом же уровень организации российской статистической службы достаточно велик. Совершенствование статистики инноваций откроет новые горизонты для оценки результативности инновационной политики различных уровней (федерального, регионального) и позволит более целенаправленно решать задачи модернизации экономики.

Библиографические ссылки

1. Бортник И. М., Золоторев А. П., Киселев В. Н. и др. 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: 19.10.2013).
2. Российский статистический ежегодник. М., 2009. 795 с.
3. Россия и страны – члены Европейского Союза. 2011. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.gks.ru> (дата обращения: 19.10.2013).
4. Руководство Осло [Электронный ресурс]. Рекомендации по сбору и анализу инноваций. 3-е изд. URL: http://www.mgimo.ru/files2/y10_2010/166239/ruk.oslo.pdf (дата обращения: 20.10.2013).

© Рядчикова А. В., 2013

И. В. Федоренко
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева, Россия, Красноярск

РИСКИ ИНФОРМАЦИОННОЙ БЕЗОПАСНОСТИ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ И ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ

Рассматриваются вопросы классификации рисков информационной безопасности в бухгалтерском учете. Выделены направления для оценки рисков в бухгалтерском учете. Проанализированы взгляды специалистов и разработана классификация для бухгалтерского учета как специализированной информационной системы.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, риски, информационная безопасность, классификация.

Актуальность оценки рисков информационной безопасности в бухгалтерском учете обосновывается несколькими факторами. Во-первых, бухгалтерский учет представляет собой самостоятельную информационную систему. Движение информации в бухгалтерском учете было рассмотрено в предыдущей статье [1, с. 111–115]. Во-вторых, многие бухгалтерские программы тесно интегрированы с платежными системами (интернет-банк, банк-клиент и т. п.) и являются вероятными объектами для атак злоумышленников. В-третьих, бухгалтерский учет представляет информацию, актуальную для принятия решений как на различных уровнях управления самой организации, так и для неограниченного числа пользователей бухгалтерской отчетности. От своевременности и достоверности этих данных зависит адекватность принимаемых на их основе управленческих решений. В-четвертых, бухгалтерские программы или подсистемы (далее – бухгалтерские ИС) функционируют в составе информационных систем и сетей предприятий и, как правило, имеют выходы на более крупные сети и системы, например, Интернет, и системы и сети других предприятий (далее – ИС общего назначения). Поэтому бухгалтерские ИС и ИС общего назначения оказывают друг на друга взаимное влияние, что необходимо учитывать при оценке рисков информационной безопасности (далее – ИБ).

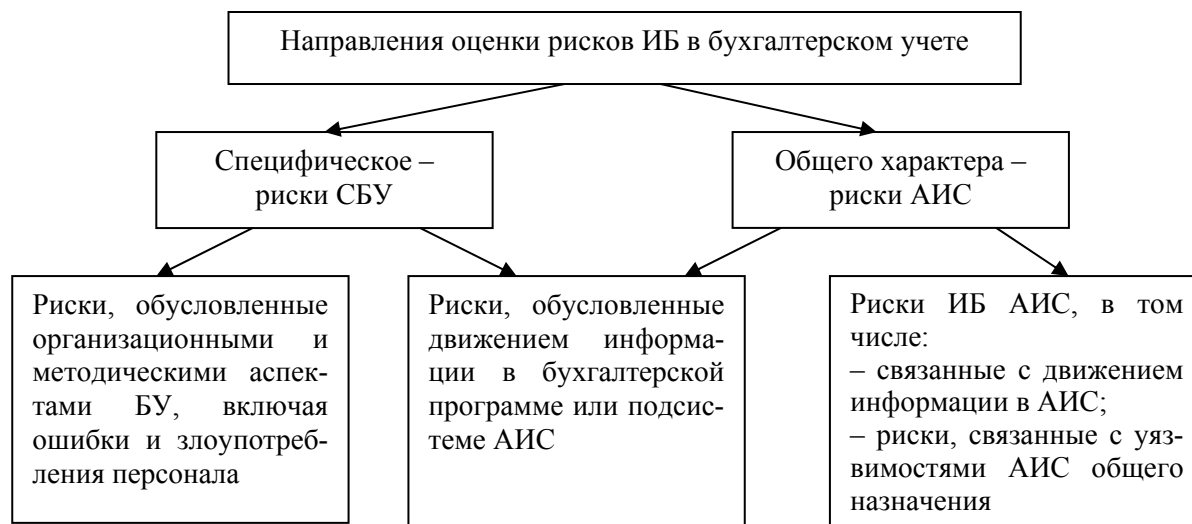
Таким образом, в оценке рисков ИБ в бухгалтерском учете (БУ) можно выделить два направления: *специфическое*, связанное с рисками системы бухгалтерского учета (далее – СБУ), и *общего характера*, связанное с рисками использования автоматизированных информационных систем (далее – АИС) (см. рисунок).

В силу того, что бухгалтерский учет представляет собой информационную систему, а также функционирует как подсистема АИС или набор бухгалтерских программ, выделенные два направления тесно переплетаются и должны рассматриваться неразрывно и комплексно.

Рассмотрим взгляды специалистов на особенности и методику оценки рисков в бухгалтерском учете.

Толстова А. С. рассматривает риск в бухгалтерском учете (2009 г.) как результат неопределенности вследствие внешних и внутренних факторов [2, с. 9]. Толстова А. С. предлагает уточненную классификацию бухгалтерских рисков. «... По нашему мнению, бухгалтерские риски целесообразно условно классифицировать по месту их возникновения на внутренние и внешние. К внешним относятся бухгалтерские риски, обусловленные порядком государственного и общественно-профессионального регулирования бухгалтерского учета. ... Группа внутренних бухгалтерских рисков связана с по-

становкой и ведением бухгалтерского учета организацией. Эти риски заключаются в том, что созданная на предприятии бухгалтерская информационная система не позволяет формировать бухгалтерскую информацию, отвечающую требованиям надежности и достоверности» [2, с. 10]



Направления оценки рисков информационной безопасности в бухгалтерском учете

Таким образом, Толстой А. С. описал всего один классификационный признак, содержащий две классификационные группы – внешние и внутренние факторы.

Порфирьева А. В. предлагает (2012 г.) все риски, возникающие в системе бухгалтерского учета, разделить на следующие группы:

1. Риски, связанные с нормами законодательства (законодательные риски). Такие риски возникают в результате:

- внесения изменений в нормативные и законодательные акты государства;
- неверного толкования норм законодательства или существования «двоякого» толкования;
- отсутствия законодательного регулирования учета отдельных хозяйственных операций.

2. Организационные риски, возникающие в результате:

- недостаточной численности работников бухгалтерской службы;
- недостаточной квалификации бухгалтерских работников;
- нерационального распределения служебных обязанностей;
- большой текучести бухгалтерских работников (в особенности частой сменой главного бухгалтера).

3. Риски искажения информации, или риски недостоверности бухгалтерских данных. Такие риски возникают в результате:

- некомпетентности работников либо в результате сговора;
- неверного толкования норм законодательства;
- нарушения правил ведения бухгалтерского учета;
- несоблюдения правил и методов учета, утвержденных учетной политикой;
- наличия нетипичных, редких, нестандартных ситуаций, носящих несистемный характер и отражаемых неверно в бухгалтерском учете и т. д. [3, с. 19].

Не отрицая возможность выделения предложенных Порфирьевой А. В. групп, следует отметить наличие в разных группах одного источника риска – неверного толкования норм законодательства, который представлен в первой и третьей группах.

Более того, такой выделенный источник риска, как отсутствие законодательного регулирования учета отдельных хозяйственных операций, был малоактуален и ранее, а со вступлением в силу Федерального Закона №402-ФЗ «О бухгалтерском учете», вообще не применим, поскольку законодательство не регулирует учет никаких отдельных хозяйственных операций.

Не представляется полезной и предложенная Порфирьевой А. В. методика оценки риска: «Оценку рисков, возникающих в системе бухгалтерского учета, на наш взгляд, целесообразно проводить методом тестирования. Нами разработаны тесты по оценке каждого вида рисков, возникающих в системе бухгалтерского учета. Тесты представляют собой таблицы с вопросами. На каждый вопрос имеется два варианта ответа: «да» или «нет». За каждый отрицательный ответ присваивается 1 балл, за каждый положительный ответ – 0 баллов. После получения ответов на все вопросы определяется общее количество набранных баллов и доля отрицательных ответов. Доля отрицательных ответов будет характеризовать величину риска. Величину риска предлагается определять путем деления количества набранных баллов на общее количество вопросов в тесте» [3, с. 20]. С учетом количества вопросов в таблицах (7 – по законодательным, 5 – по организационным рискам), точность оценки не может превышать 14 и 20 % соответственно, а для третьей выделенной группы тестовые вопросы вообще не представлены. К недостаткам предложенной методики относится равнозначность ответов на тесты по влиянию на итоговый показатель.

Рассматривая вопросы предварительного планирования аудита, Копылова Е. К. выделила (2012 г.) определение значения риска, связанного с отсутствием и несоблюдением организационно-технических условий формирования учетной информации. По результатам этого ею предложена формула расчета риска необеспечения условий формирования учетной информации, которая отражает зависимость рисков организационного и технического обеспечения бухгалтерского учета [4, с. 6].

Рассматривая риск необеспечения формирования учетной информации, Копылова Е. К. отмечает, что при расчете риска существенного искажения могут возникать риски, связанные с методикой ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Эти риски оказывают значительное влияние на уровень риска существенного искажения. Их предупреждение предлагается осуществлять на заключительной стадии подготовки проверки в процессе составления программы аудита, а выявлять и корректировать их значение – в ходе проверки. В диссертации преимущество отдается описанию рисков, связанных с организационно-техническим обеспечением бухгалтерского учета. Риски, связанные с методикой, и прочие составляющие риска существенного искажения в диссертационном исследовании не рассматриваются [4, с. 17–18].

Таким образом, отметив наличие методических и организационно-технических аспектов рисков в бухгалтерском учете, Копылова Е. К. в дальнейшем в своей работе рассматривает только организационно-технические.

Более подробную классификацию рисков в бухгалтерском учете предлагают Шевелев А. Е. и Шевелева Е. В. (2009 г.). Они выделяют четыре группы *бухгалтерских рисков*:

- 1) риски, обусловленные представлением в бухгалтерской отчетности информации о хозяйственных рисках, сопровождающих финансово-хозяйственную деятельность предприятия (рыночный риск, кредитный риск, риск основной деятельности);
- 2) риски, обусловленные порядком государственного и общественно-профессионального регулирования бухгалтерского учета;
- 3) риски, обусловленные организацией бухгалтерского учета на предприятии;
- 4) риски, обусловленные действиями инвесторов и кредиторов [5, с. 169].

Выделив группы бухгалтерских рисков, авторы, к сожалению, не изложили подходов или методик по их оценке.

Рассматривая угрозы информационной безопасности (которые являются источниками риска) Шевелев А. Е. и Шевелева Е. В. выделяют шесть групп угроз:

- 1) угрозы целостности бухгалтерской информации и отчетности;
- 2) угрозы нарушения конфиденциальности бухгалтерской информации и отчетности;
- 3) угрозы нарушения доступности (блокирование) бухгалтерской информации и отчетности;
- 4) угрозы достоверности бухгалтерской информации и отчетности;
- 5) угрозы содержанию бухгалтерской информации и отчетности, вызванные действиями персонала и третьих лиц;
- 6) угрозы, вызванные использованием некачественной бухгалтерской информации и отчетности [5, с. 235–238].

Первые три из выделенных выше группы угроз являются классическими характеристиками любой информации, а четвертая относится к специфической характеристике учетной информации. С этими группами вполне можно согласиться. Что касается пятой группы, то она всего-лишь дублирует угрозы из четвертой группы, конкретизируя нарушителя. Шестая группа сформулирована некорректно, поскольку в нормативных документах отсутствует понятие «некачественная бухгалтерская информация».

Выделив группы угроз, авторы, к сожалению, не осветили вопросы оценки этих угроз и связанных с ними рисков ИБ.

Таким образом, во всех рассмотренных современных работах специалистов рассматриваются только некоторые из аспектов рисков в бухгалтерском учете. Отсутствие комплексных методик оценки рисков ИБ в бухгалтерском учете с учетом его специфики требует проведения дальнейших исследований в этой области.

Рассмотрим специфические риски информационной безопасности, характерные для бухгалтерского учета.

Вопросы оценки риска мы пока рассматривать не будем, поэтому классификацию риска будем проводить с точки зрения возможных нежелательных событий, т. е. угроз.

Специфической угрозой для бухгалтерского учета как информационной системы является недостоверность содержащейся в нем информации, которая может возникнуть вследствие различных факторов (преднамеренных и непреднамеренных ошибок учетного персонала или иных лиц, а также ошибок в используемых специализированных программных продуктах) (см. таблицу).

Классификация *по источнику возникновения искажения* информации (факторы угроз) необходима для выявления причины ошибок и искажений, а также оценки риска таких ошибок и искажений. Выделение классификационных групп 1.1. «Ошибки в работе бухгалтерских программ» и 1.2. «Ошибки в действиях пользователей» позволяет разграничить ошибки в работе программного обеспечения от ошибок и искажений, связанных с действиями пользователей системы, для чего вводятся также подгруппы 1.2.1. «Непреднамеренные ошибки» и 1.2.2. «Преднамеренные искажения (действия нарушителей)».

Классификация *по стадиям движения* информации необходима для определения стадии, на которой возникла ошибка или искажение, а также для оценки риска на каждой из стадий для построения более точной итоговой оценки риска искажения. Оценка риска по стадиям также позволит определить «узкие места» в процессе движения информации, которые обладают наиболее высоким риском. Для этого введены классификационные группы 2.1. «Искажения на этапе ввода информации», 2.2 «Искажения на этапе хранения данных», 2.3. «Искажения на этапе обработки данных».

**Классификация нежелательных событий в бухгалтерском учете
как специализированной информационной системе**

Классификационный признак	Классификационные группы	Примечание
1. По источнику возникновения искажения информации (факторы угроз)	1.1. Ошибки в работе бухгалтерских программ. 1.2. Ошибки в действиях пользователей. 1.2.1. Непреднамеренные ошибки. 1.2.2. Преднамеренные искажения (действия нарушителей)	
2. По стадиям движения информации	2.1. Искажения на этапе ввода информации. 2.1.1. Искажение суммы. 2.1.2. Искажение даты и времени. 2.1.3. Искажение корреспондирующих счетов, субсчетов. 2.1.4. Искажение содержания ФХЖ. 2.1.5. Искажение описания информации, данных первичного документа (наименование, дата, номер). 2.1.6. Пропуск информации. 2.1.7. Неоднократный ввод информации. 2.2. Искажения на этапе хранения данных. 2.2.1. Изменение суммы. 2.2.2. Изменение даты и времени. 2.2.3. Изменение корреспондирующих счетов, субсчетов. 2.2.4. Изменение содержания ФХЖ. 2.2.5. Изменение описания информации, данных первичного документа (наименование, дата, номер). 2.2.6. Удаление информации. 2.3. Искажения на этапе обработки данных	П. 2.2. дополнительно классифицируется по этапам хранения: – до формирования учетных регистров; – после формирования регистров, но до отчетности; – после формирования отчетности
3. По месту искажения информации	3.1. Искажения в первичных документах. 3.2. Искажения в базе данных, журнале проводок. 3.3. Искажения в регистрах учета. 3.4. Искажения в отчетности	

Кроме этого, в составе классификационной группы 2.1. «Искажения на этапе ввода информации» предложено ввести следующие подгруппы:

- 2.1.1. Искажение суммы.
- 2.1.2. Искажение даты и времени.
- 2.1.3. Искажение корреспондирующих счетов, субсчетов.
- 2.1.4. Искажение содержания ФХЖ.
- 2.1.5. Искажение описания информации, данных первичного документа (наименование, дата, номер).
- 2.1.6. Пропуск информации.
- 2.1.7. Неоднократный ввод информации.

Эти подгруппы характеризуют виды искажений, присущие для этапа ввода информации в учетную информационную систему.

В составе классификационной группы 2.2. «Искажения на этапе хранения информации» предложено ввести следующие подгруппы:

- 2.2.1. Изменение суммы.
- 2.2.2. Изменение даты и времени.
- 2.2.3. Изменение корреспондирующих счетов, субсчетов.
- 2.2.4. Изменение содержания ФХЖ.
- 2.2.5. Изменение описания информации, данных первичного документа (наименование, дата, номер).
- 2.2.6. Удаление информации.

Эти подгруппы характеризуют виды искажений, характерные для этапа хранения информации в учетной информационной системе.

Дополнительно группу 2.2. предложено классифицировать по признаку этапов хранения учетной информации применительно к стадиям учетного процесса:

- 1. До формирования учетных регистров
- 2. После формирования регистров, но до формирования отчетности
- 3. После формирования отчетности

Выделение этапов хранения позволяет более точно оценить влияние ошибок и искажений на бухгалтерскую отчетность.

В целом, оценка риска в рамках разработанной классификации позволит выявлять «узкие места», т. е. зоны повышенного риска, с тем, чтобы принимать меры по его снижению.

Библиографические ссылки

- 1. Федоренко И. В. Виды информации в бухгалтерском учете и их классификация с учетом норм закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ // Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики : сб. науч. тр. / под общ. ред. Г. И. Золотаревой ; Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2012. Вып. 10. С. 111–115.
- 2. Толстова А. С. Бухгалтерские риски и их влияние на достоверность бухгалтерской отчетности : автореф. дисс. канд. экон. наук: 08.00.12. Йошкар-Ола, 2009. 20 с.
- 3. Порфирьева А. В. Формирование системы сквозного контроля деятельности автономных учреждений : автореф. дисс. канд. экон. наук. Йошкар-Ола, 2012. 24 с.
- 4. Копылова Е. К. Аудит условий формирования учетной информации на этапе предварительного планирования : автореф. дисс. канд. экон. наук : 08.00.12. Иркутск, 2012. 24 с.
- 5. Шевелев А. Е., Шевелева Е. В. Риски в бухгалтерском учете : учеб. пособие. 2-е изд., перераб. и доп. М. : КноРус, 2009. 304 с.

© Федоренко И. В., 2013

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

ОСОБЕННОСТИ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ ЗАТРАТ В ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Рассматривается предложенная авторами методика калькулирования себестоимости инновационных предприятий.

Ключевые слова: инновации, калькулирование затрат, процессно-ориентированный подход.

Одним из наиболее существенных факторов, влияющих на текущее состояние и перспективы развития инновационного предприятия, является уровень затрат на производимую продукцию (товары и услуги), отражающий в конечном итоге эффективность использования предприятием экономических ресурсов. Это вызывает необходимость организации системы управления затратами как важнейшего элемента управления эффективностью и конкурентоспособностью предприятия. Под системой управления затратами следует понимать непрерывный процесс комплексного воздействия на затраты предприятия с целью повышения эффективности деятельности предприятия. Основопологающим элементом системы управления затратами является управленческий учет затрат. Вопрос постановки управленческого учета затрат особенно актуален для инновационных предприятий, обладающих высокой сложностью технологических процессов, высокой долей условно-постоянных затрат в себестоимости продукции, с индивидуальным характером производства.

Организация управленческого учета затрат на инновационных предприятиях обеспечивает возможность решения следующих задач:

- снижения удельного веса косвенных расходов;
- определения объемов затрат по производственным подразделениям и конкретным исполнителям не только за все время выполнения заказа, но и за календарный месяц, за декаду или неделю;
- контроля эффективности расхода рабочего времени каждого исполнителя или рабочего агрегата;
- выявления необоснованного перерасхода материалов по каждой технологической операции.

В рамках применяемой в настоящее время в инновационной деятельности позаказной методики учета и калькуляции комплексно решить указанные задачи невозможно. Поэтому при разработке и совершенствовании системы управления затратами инновационных предприятий наиважнейшее значение приобретает разработка метода декомпозиции затрат, удовлетворяющего вышеуказанным требованиям [2].

Основываясь на этом, можно утверждать, что наиболее целесообразным направлением построения системы управленческого учета в инновационной деятельности является дополнение позаказного калькулирования процессно-ориентированными методами.

Предлагаемая методика калькулирования затрат в инновационной деятельности имеет следующие характерные особенности:

- 1) в ней учтены важные для инновационного предприятия признаки декомпозиции затрат – калькулирование осуществляется по заказам, видам работ, процессам, субпроцессам, рабочим специальностям, местам, исполнителям и видам материальных и нематериальных ресурсов;

2) в качестве планово-учетных единиц низшего уровня используются субпроцессы. Под субпроцессом понимается цепь логически связанных повторяющихся действий, в результате которых используются ресурсы предприятия для достижения определенных измеримых результатов. Единицей измерения выполнения субпроцесса предлагается час совокупной трудоемкости основных работников, выполняющих данный субпроцесс. Сумма затрат на осуществление производственных субпроцессов состоит из материальных затрат на приобретение и изготовление запчастей и узлов, операционных затрат и распределяемых по драйверам цеховых затрат;

3) кроме прямых материальных и операционных затрат в плановую себестоимость субпроцессов предлагается закладывать и распределяемые цеховые расходы. Целесообразность такого подхода продиктована тем, что при его использовании появляется возможность более объективного распределения затрат – по разным объектам, а не пропорционально используемой в настоящее время единой базе – расходам на оплату труда основного персонала;

4) в калькуляцию заказа в соответствии с описываемым процессно-ориентированным подходом входят затраты на субпроцессы, включенные в заказ, цена приобретаемых узлов, деталей, оборудования и общехозяйственные затраты. Это позволяет при расчете стоимости услуг более полно учесть требования заказчиков, значительно увеличить оперативность калькуляции заказа и точность графика выполняемых работ;

5) предлагаемый процессно-ориентированный подход к калькулированию затрат позволяет обосновать необходимость использования метода таргет-костинга, рассматривающий себестоимость не как заранее рассчитанный по нормативам показатель, а как величину, к которой должна стремиться организация, чтобы предложить рынку конкурентный продукт. В соответствии с этим принципом составление сметных ведомостей, т. е. калькуляция заказа проводится в зависимости от требований и пожеланий заказчика. Объем работ определяется исходя из суммы, которую владелец считает целесообразной потратить на изготовление изделия обладающего конкретными важными для потребителя качествами. Далее заказчиком в пределах этой суммы подбирается такая структура работ, которая позволит получить наилучшие с точки зрения соотношения «цена-качество» эксплуатационные либо потребительские характеристики изделия [4].

Алгоритм методики калькулирования и бюджетирования включает в себя следующие этапы (рис. 1).

На первом этапе анализируются заказы за прошедшие периоды, и на основе этого прогнозируются объемы и структура работ на предстоящий период. Кроме того, оценивается количество потребляемых производственных ресурсов при выполнении основных видов работ.

Затем определяются нормы расхода материальных, трудовых и прочих ресурсов для выполнения конкретного производственного процесса и, исходя из прогнозируемых цен на материалы, стоимости энергетических ресурсов и тарифных ставок и окладов производственных рабочих, рассчитывается себестоимость процессов и субпроцессов.

При поступлении заказов на изготовление продукции калькулируется стоимость работ. Если структура и стоимость работ устраивает заказчика, калькуляция утверждается и используется для уточнения производственных планов предприятия.

В противном случае структура работ корректируется с учетом пожеланий заказчика. На основании прогнозной структуры работ, скорректированной с учетом утвержденных калькуляций заказов планируется потребность в материалах, составляется календарный график выполнения заказов [3].

Первоначально, когда количество утвержденных заказов невелико, операционные бюджеты планируются ежемесячно по процессам. Далее, при появлении конкретных сроков и объемов работ по заказам, операционные бюджеты детализируются по субпроцессам и по недельным или декадным периодам. На основе операционных бюдже-

тов планируются производственные задания по рабочим местам, специальностям и исполнителям [4].

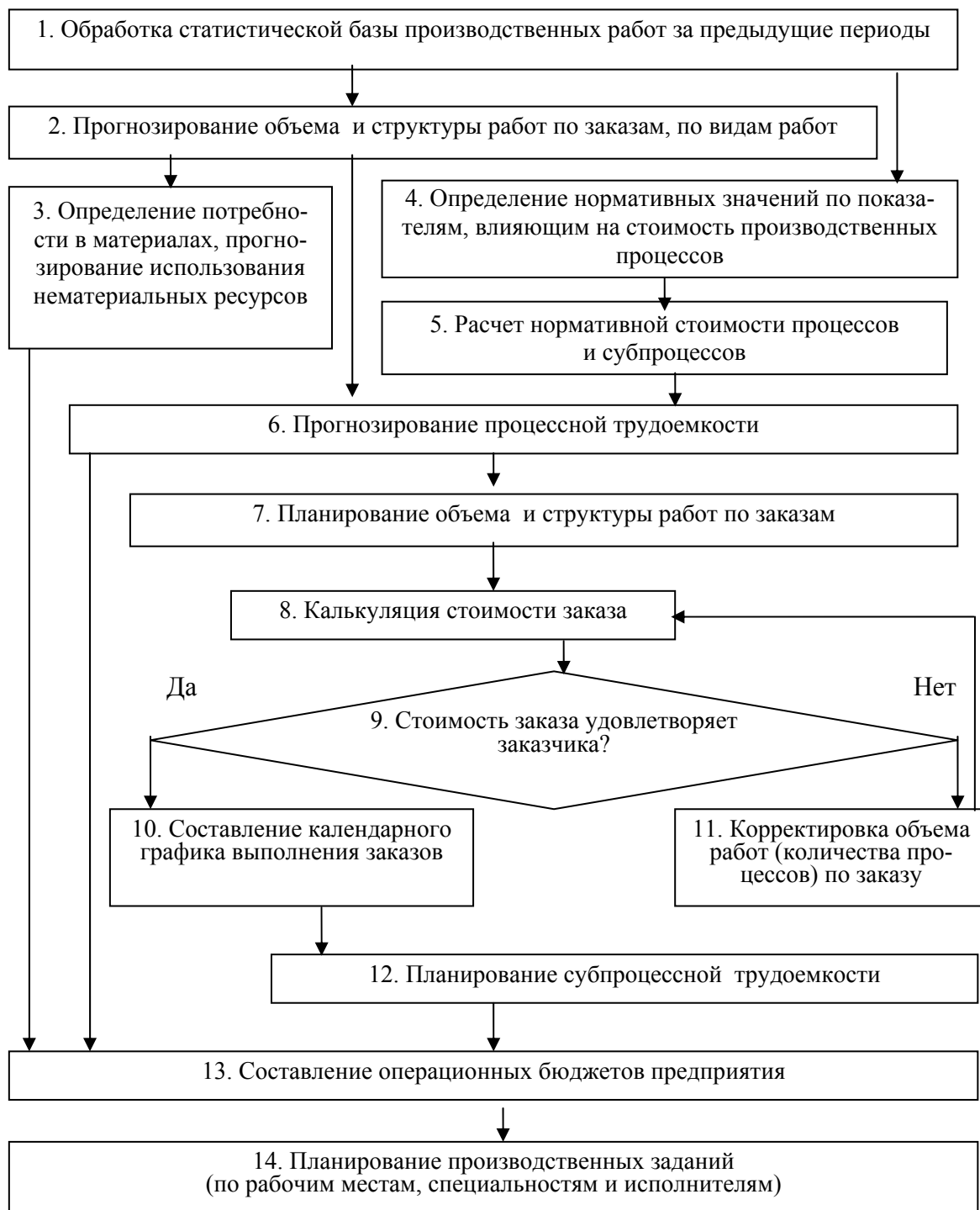


Рис. 1. Алгоритм методики калькулирования производственных затрат инновационных предприятий

При расчете стоимости заказа в соответствии с процессно-ориентированным подходом необходимо определить нормативную стоимость каждого subprocessа работ. Единицей измерения выполнения subprocessа является час совокупной трудоемкости основных работников, выполняющих данный subprocess [1].

Основным объектом отнесения операционных материальных затрат являются субпроцессы (рис. 2).

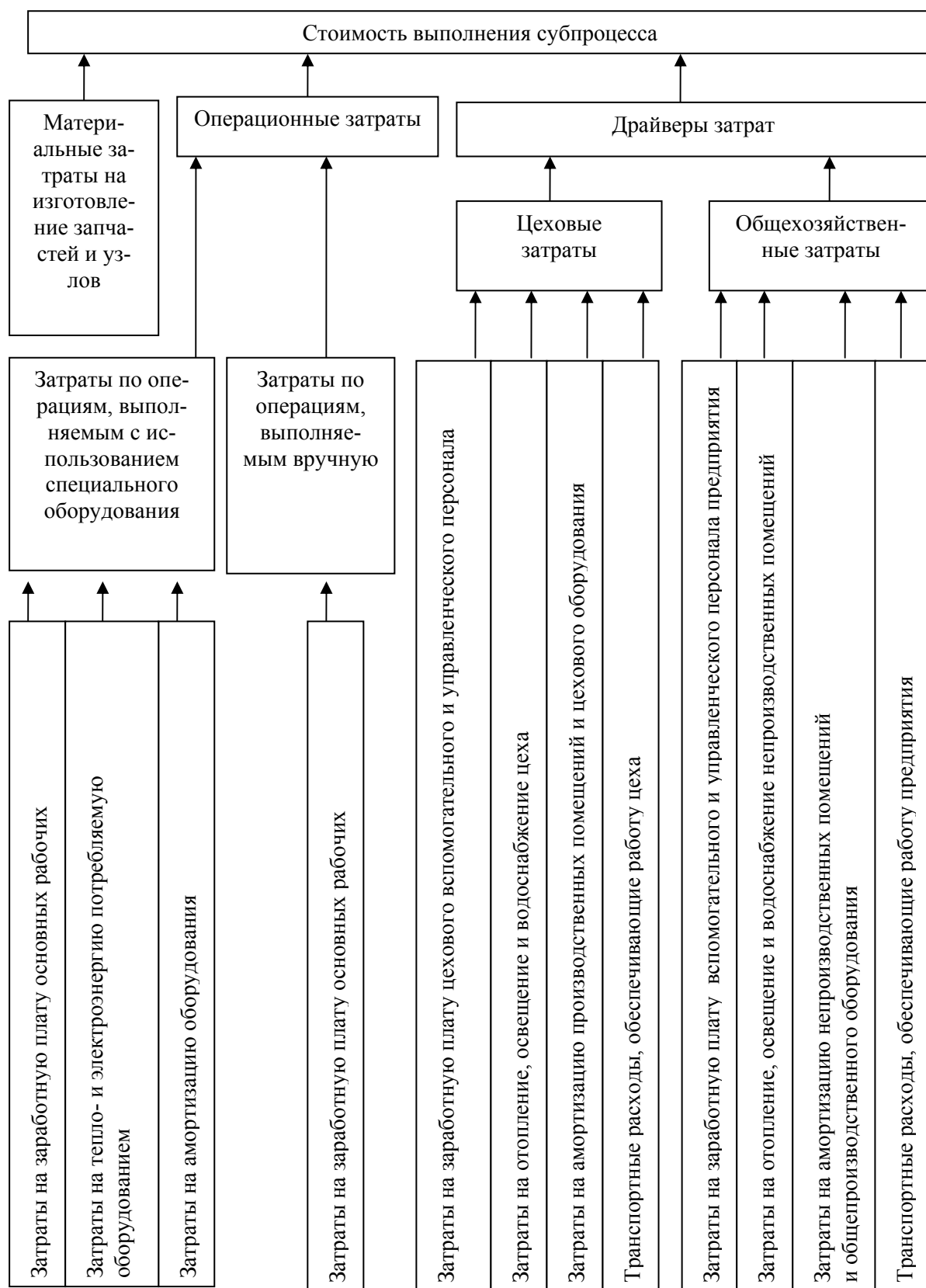


Рис. 2. Схема расчета нормативной стоимости субпроцессов

Затраты на заказ в соответствии с описываемой процессно-ориентированной методикой состоят из стоимости субпроцессов, включенных в заказ, стоимости приобретаемых узлов, деталей и оборудования и накладных общехозяйственных затрат, рассчитываются по формуле

$$Z_{\text{заказ}}^j = \sum_{i=1}^n Z_{\text{проц}}^i + Z_{\text{мат}}^j + Z_{\text{хоз.з.п}}^j + Z_{\text{хоз.осв.от.вод}}^j + Z_{\text{хоз.аморт}}^j + Z_{\text{хоз.трансп.р}}^j + Z_{\text{ком.р}}^j,$$

где n – количество субпроцессов в j -м заказе; $Z_{\text{мат}}^j$ – затраты на приобретение узлов, деталей и оборудования для j -го заказа; $Z_{\text{хоз.з.п}}^j$ – объем распределяемых на заказ затрат по заработной плате общехозяйственного управленческого и вспомогательного персонала для j -го заказа; $Z_{\text{хоз.осв.от.вод}}^j$ – объем распределяемых на заказ затрат на освещение, отопление и водоснабжение непроизводственных помещений для j -го заказа; $Z_{\text{хоз.аморт}}^j$ – объем распределяемых на заказ затрат на амортизацию непроизводственных основных средств для j -го заказа; $Z_{\text{хоз.трансп.р}}^j$ – объем распределяемых на заказ общехозяйственных транспортных расходов для j -го заказа; $Z_{\text{ком.р}}^j$ – объем распределяемых на заказ коммерческих расходов для j -го заказа [4].

Перечисленные общехозяйственные расходы распределяются по методике, аналогичной распределению цеховых затрат, только объектом отнесения будут являться не субпроцессы, а непосредственно заказы.

Разработанная методика калькулирования позволяет учитывать неопределенность, вызванную единичным типом производства, характерным для инновационной деятельности и обеспечить комплексность формируемой системы процессно-ориентированного управленческого учета затрат.

Библиографические ссылки

1. Бримсон Д., Антос Д. Процессно-ориентированное бюджетирование. Внедрение нового инструмента управления стоимостью компании / пер. с англ. В. Д. Горюновой ; под общ. ред. В. В. Неудачина. М. : Вершина, 2007. 336 с.
2. Ерыгина Л. В., Золотарева Г. И. Информационное решение в обеспечении планирования единичного производства на предприятиях машиностроительной отрасли // Вестник СибГАУ : сб. науч. тр. / под общ. ред. Г. П. Беякова ; Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Вып. 4. Красноярск, 2003. С. 169–174.
3. Филько С. В. Процессно-ориентированный контроллинг затрат судоремонтных предприятий // Вестник СибГАУ : сб. науч. тр. / под общ. ред. Г. П. Беякова ; Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2009. Вып. 3. С. 196–200.
4. Филько С. В. Особенности декомпозиции производственных затрат при проведении судоремонтных работ // Вестник СибГАУ : сб. науч. тр. / под общ. ред. Г. П. Беякова ; Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2009. Вып. 4. С. 210–214.

Н. С. Шестакова

Оренбургский государственный аграрный университет, Россия, Оренбург

ИССЛЕДОВАНИЕ ЗАРУБЕЖНОГО ОПЫТА ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ ЗА ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ БЮДЖЕТНЫХ СРЕДСТВ

Раскрываются проблемы, связанные с проведением государственного аудита за использованием бюджетных средств в Оренбургской области, приводится опыт зарубежных стран при проведении государственного аудита.

Ключевые слова: бюджетные средства, государственный аудит, проверка, Счетная палата, финансовый контроль.

Финансовый контроль, как один из видов управленческой деятельности представляет собой систему наблюдения и проверки финансовой деятельности аудируемого лица с целью обоснованности и эффективности принятых решений, принятия мер по устранению выявленных отклонений от утвержденных нормативов. Актуальностью выбранной темы является стремление к максимизации поступления денежных средств в казну и недопущение их нецелевого и неэффективного расходования.

Так, в ходе государственного внешнего финансового контроля за использованием бюджетных средств, проводимого Счетной палатой Оренбургской области, на конец декабря 2012 года были выявлены следующие нарушения и недостатки:

- нарушения и недостатки при подготовке, представлении и рассмотрении проекта бюджета, утверждении целевых программ, при получении средств в бюджеты и возмещении средств из бюджетов;
- использование средств на цели, не связанные с осуществлением задач и функций государства нарушение регламентированного режима использования бюджетных средств;
- неправомерное принятие и оплата обязательств, расходование сверх утвержденных показателей, сверхнормативные, неподтвержденные расходы, неплатежи, несвоевременные платежи;
- недостаточное обеспечение сохранности и возврата средств бюджетной системы;
- нарушения при осуществлении государственных закупок

По мнению председателя Счетной палаты Оренбургской области Просвиркина Ю. Б., правильная организация внешнего финансового контроля в муниципальных образованиях – одна из первоочередных задач для органов власти, так как именно на местном уровне решаются важнейшие проблемы обеспечения жизнедеятельности граждан. Это и медицинское, и жилищно-коммунальное, и социально-бытовое обслуживание населения, а также образование, дорожное строительство и т. д.

В муниципальных районах и городских округах аккумулированы немалые финансовые ресурсы. Поэтому муниципальный финансовый контроль необходим как обязательный элемент единой системы финансового контроля и инструмент повышения эффективности расходования бюджетных средств на местном уровне. Муниципальный финансовый контроль давно доказал свою необходимость и результативность. 2012 год был ознаменован созданием контрольно-счетных палат в Акбулакском, Курманаевском, Пономаревском, Сорочинском и Грачевском районах [1].

В соответствии с методикой, утвержденной Счетной палатой Оренбургской области, внешняя проверка годовой бюджетной отчетности об исполнении местного бюджета муниципального образования должна представлять собой систему обязатель-

ных контрольных действий по проверке годовой отчетности по составу, соответствия установленным формам, достоверности отражения показателей бюджетной отчетности и их соответствия бюджетному учету.

Предметом проверки являются годовая бюджетная отчетность, состав, формы, главная книга, регистры бюджетного (бухгалтерского) учета, материалы инвентаризации и другие материалы и порядок предоставления которых утверждается Министерством Финансов Российской Федерации.

Объектами проверки являются главные администраторы бюджетных средств (главные распорядители бюджетных средств, главные администраторы доходов бюджета, главные администраторы источников финансирования дефицита бюджета) и финансовый орган, исполняющий местный бюджет муниципального образования.

В настоящее время на территории Оренбургской области функционирует Ассоциация контрольно-счетных органов, которая создана в целях повышения эффективности системы государственного и муниципального финансового контроля Оренбургской области. В ее состав входят Счетная палата Оренбургской области; контрольно-счетные органы муниципальных образований Оренбургской области с правами юридического лица; представительные органы местного самоуправления, в состав которых входят работающие на постоянной основе контрольно-счетные органы, а также ревизионные, бюджетные или иные комиссии (группы) из числа депутатов представительного органа местного самоуправления, на которых возложен контроль формирования и исполнения местного бюджета [6].

В Российской Федерации действуют несколько государственных органов, осуществляющих финансовый контроль на уровне Федерации в целом:

- 1) государственные органы общей компетенции: Правительство РФ, Контрольное управление Президента Российской Федерации;
- 2) государственные органы финансового контроля: Счетная палата РФ, Федеральное казначейство РФ, Федеральная служба финансово-бюджетного надзора; Комитет по финансовому мониторингу и т. д.;
- 3) государственные органы специальной компетенции: Федеральная налоговая служба, Таможенный комитет и т. д.;
- 4) уполномоченные агенты финансового контроля: например, банки, отслеживающие движение денежных средств, в том числе выраженных в иностранной валюте [2].

Так, главным государственным аудиторским органом Великобритании является национальное контрольно-ревизионное управление (ВОФК). Управление полностью независимо от правительства и подотчетно непосредственно парламенту, которому оно регулярно докладывает о результатах своих проверок.

Большинство сотрудников ВОФК занимаются финансовым аудитом, который направлен на предоставление независимого заключения по ежегодной финансовой отчетности, составляемой государственными учреждениями. Все финансовые проверки проводятся в соответствии с национальными аудиторскими стандартами, изданными Советом по аудиторской практике и соответствующими аудиторским стандартам Международной федерации бухгалтеров. В процессе проведения финансовых проверок ВОФК также предлагает свои рекомендации по организации внутреннего контроля и финансового управления.

Финансовые проверки, проводимые ВОФК, направлены на получение достаточных и релевантных доказательств для составления заключения о ежегодной финансовой отчетности. Объем финансового аудита включает обеспечение того, что:

- финансовая отчетность является полной и точной, и информация раскрыта в соответствии с существующими правилами;

- операции, отраженные проверяемыми организациями в учетных документах, действительно произошли и не противоречат закону;

- активы и обязательства находятся в собственности организации и оцениваются согласно обоснованной и последовательно применяемой учетной политике [5].

Например, в Швейцарии орган высшего финансового надзора Конфедерации – Федеральное контрольно-ревизионное управление (ФКРУ), которое пользуется большой степенью автономии и независимости от Федерального Совета и Федерального Собрания. Приняв за основу рекомендации ИНТОСАИ в отношении структуры национальных органов финансового контроля, подготовленных с учетом дальнейшего развития теории и практики проведения аудита как в государственном, так и в частном секторах экономики в современных условиях, в ФКРУ Швейцарии стремились прояснить следующие проблемы:

- соответствующий институт как внешний контрольный орган;
- расширение критериальной базы контрольно-ревизионной деятельности, оценка не только эффективности какого-либо вида деятельности, но и последствий ее осуществления;

- новый подход к внутрихозяйственному контролю (финансовые инспекции в государственных органах);

- более внимательное рассмотрение жалоб для устранения недостатков;

- право обнародования результатов проводимых проверок [8].

Государственное контрольно-ревизионное управление Китайской Народной Республики (ГКРУ КНР) структурно входит в состав Государственного Совета КНР на правах министерства. Функционирует на основе «Закона КНР о ревизии» и «Закона КНР о бюджете» и осуществляет ревизионный контроль за бюджетными финансовыми доходами и расходами, финансовыми операциями центрального банка, а также имуществом, балансом, убытками и доходами других денежно-кредитных учреждений, находящихся в собственности государства. В его компетенцию также входит ревизионный контроль фондов социального страхования и фондов защиты окружающей среды, а также расходование средств (кредитов, помощи) международных организаций и межгосударственных кредитов. Кроме того, ГКРУ КНР имеет находящиеся в его прямом подчинении ревизионные отделы, аккредитованные в штате части центральных административных органов Госсовета КНР и местных правительств на уровне провинций страны, которые также подчиняются непосредственно ГКРУ КНР.

ГКРУ КНР организационно состоит из 12 департаментов. В их числе находится Юридический департамент, Департамент ревизии государственных финансов, Департамент ревизии денежно-кредитных учреждений, Департамент ревизии административных учреждений, Департамент ревизии хозяйственной деятельности и торговли, Департамент ревизии использования иностранных средств и т. п. [3].

Европейская счетная палата в своей работе не зависит ни от других институтов ЕС, ни от правительств стран-членов. Она сама определяет темы проверок, методику, форму и время предоставления полученных результатов и их обнародования.

Также как и остальные органы государственного контроля, Палата не проводит проверок всех направлений бюджетной деятельности, а ежегодно выбирает лишь некоторые из них и осуществляет бюджетное регулирование. Основанием для выбора служат результаты регулярного анализа степени риска области ревизии с изучением ее недостатков, финансовой значимости и фактов, установленных во время предыдущих проверок. Исходя из результатов анализа и необходимости равномерного охвата ревизией бюджетных областей, устанавливаются приоритеты в отношении предполагаемых целей и задач проверок. Палата проводит проверки в соответствии с разработанными

ею самой правилами и стандартами, в которых общепринятые международные нормы приведены в соответствие с особенностями Европейского Союза. В частности, в их основу положены Ревизионные нормативы и международные стандарты проведения финансового контроля ИНТОСАИ, разработанные Международной федерацией бухгалтеров.

Договор предоставляет Палате право доступа к любой информации, которая ему требуется для выполнения стоящих перед ним задач. Палата может на месте проверить любой институт Европейского Союза, организации и юридических лиц, распоряжающихся средствами Союза на территории стран-членов, а также получателей этих средств, включая все уровни управления вплоть до конечного получателя [4].

Главным контрольным управлением США (ГКУ) к сотрудникам предъявляются следующие требования: они должны быть высокими профессионалами своего дела, не должны быть подвержены постороннему влиянию и при проведении проверок всегда должны опираться на достоверный фактический материал. Отчеты по результатам проверок должны быть своевременными, аккуратно составлены и объективны.

Наиболее важными требованиями к работе сотрудников ГКУ являются независимость и опора на факты и достоверные материалы.

Для того чтобы ГКУ было в состоянии представлять Конгрессу США надежную и объективную информацию, оно наделено правами самостоятельно решать, как и кому проводить проверки или анализы и оценки. Обязательным требованием к работам, выполняемым в ГКУ, является то, что окончательные выводы по результатам проверки должны быть основаны на анализе собранных и проверенных данных.

Перед завершением проверки представители руководства ГКУ встречаются с сотрудниками, которые непосредственно ее проводили. Проект итогового документа направляется проверяемому и другим заинтересованным ведомствам с просьбой прокомментировать его содержание.

После получения отзывов от заинтересованных ведомств ГКУ еще раз рассматривает его с учетом полученных замечаний и при необходимости вносит соответствующие коррективы в первоначальный проект доклада, который направляется затем в Конгресс вместе с комментариями агентств [7].

Таким образом, для возможности объективной оценки реального уровня достигнутых результатов и величины полученного эффекта от произведенных контролируемым субъектом действий, а также предупреждения и противодействия коррупции в целях эффективного контроля за использованием бюджетных средств необходимо использовать положительный опыт международного сообщества, и внедрять их разработки в российской практике государственного аудита.

Библиографические ссылки

1. Общие вопросы становления и актуальные проблемы в деятельности муниципальных контрольно-счетных органов Оренбургской области [Электронный ресурс] // Бюллетень Счетной палаты Оренбургской области. URL: sp.orb.ru/pages/aksooo/file/14.12.2012.doc/ (дата обращения: 18.10.2013).

2. Воробьев М. К., Осипов И. А. Финансовый контроль [Электронный ресурс]. URL: http://www.miu.by/rus/kaf_fik/kaf_download/18317_98435031.pdf (дата обращения: 18.10.2013).

3. Государственное контрольно-ревизионное управление Китайской Народной Республики [Электронный ресурс] // Счетная палата Российской Федерации. URL: <http://www.ach.gov.ru/ru/international/foreign/vofk/china/> (дата обращения: 12.10.2013).

4. Европейская счетная палата [Электронный ресурс] // Счетная палата Российской Федерации. URL: <http://www.ach.gov.ru/ru/international/foreign/vofk/european/> (дата обращения: 12.10.2013).

5. Национальное контрольно-ревизионное управление Великобритании [Электронный ресурс] // Счетная палата Российской Федерации. URL: <http://www.ach.gov.ru/ru/international/foreign/vofk/greatbritain/> (дата обращения: 10.10.2013).

6. Положение об Ассоциации контрольно-счетных органов Оренбургской области [Электронный ресурс] // Счетная палата Оренбургской области. URL: <http://sp.orb.ru/pages/aksooo/pol.html/> (дата обращения: 10.10.2013).

7. Соединенные Штаты Америки [Электронный ресурс] // Счетная палата Российской Федерации. URL: <http://www.ach.gov.ru/ru/international/foreign/vofk/usa/> (дата обращения: 15.10.2013).

8. Федеральное контрольно-ревизионное управление Швейцарской Конфедерации [Электронный ресурс] // Счетная палата Российской Федерации. URL: <http://www.ach.gov.ru/ru/international/foreign/vofk/switzerland/> (дата обращения: 11.10.2013).

© Шестакова Н. С., 2013

СОДЕРЖАНИЕ

Баксаева Т. С. Необходимость внутреннего управленческого аудита в деятельности предприятий со сложной организационной структурой	4
Бахмарева Н. В., Четвертакова Ю. А. Формирование эффективной системы оплаты труда предприятия	9
Вагина Д. О., Денисенко Г. В. Классификация экологических затрат промышленного предприятия	12
Денисенко Г. В., Левченко В. С. Международные стандарты аудита на территории Российской Федерации	18
Денисенко Г. В., Худяева Т. В. Учет экологических вопросов в финансовой отчетности	22
Дусаева Е. М., Рязанцева Т. С. Теория контроллинга в управлении организациями аграрно-промышленного комплекса	29
Желткевич П. А. Системы управленческого учета	35
Зенькова О. Л., Полубелова М. В. Особенности формирования заработной платы в образовательных учреждениях	39
Золотарева Г. И. Аудит расчетов по оплате труда иностранных рабочих на примере строительных организаций	43
Золотарева Г. И., Мельчакова Л. В. Порядок оформления трудовой деятельности иностранных граждан для организаций на территории РФ	50
Игнатикова Т. В. Проблемы проведения финансового контроля на муниципальном уровне	55
Кауп В. Э., Пушина Б. Г. Проблемы налогового стимулирования расходов частного сектора в сфере научно-исследовательских и опытно-конструкторских разработок	58
Кауп В. Э., Трубинова Т. С. Совершенствование учета дебиторской и кредиторской задолженности организации на примере предприятия связи	60
Курманова А. Х., Моисеева В. С. Совершенствование системы учета затрат на предприятиях машиностроительного комплекса	67
Курманова А. Х., Моргунова И. Г. Организация управленческого учета затрат на предприятиях телекоммуникационной сферы	74
Лепская А. П. Проблемы организации и совершенствования системы внутреннего контроля в бюджетных организациях	81
Максимова Г. В. Внутренний аудит в компаниях со сложной организационной структурой	85
Малачева Е. В. Особенности налогообложения и учета дивидендов	88
Маловская Н. В. Методика проведения контроля в бюджетных учреждениях	91
Михайлина Н. В. Системный подход к организации учетно-аналитического обеспечения процесса управления на предприятиях	94
Никаноров Р. О., Кауп В. Э. Упрощенная система налогообложения и единый налог на вмененный доход: преимущества и недостатки для малых предприятий	97
Позднякова А. Л. Подходы к учетно-аналитическому обеспечению инновационной деятельности	102
Полубелова М. В., Ткаченко О. Н. Система управленческого учета в вузе	105
Рядчикова А. В. Актуальные проблемы статистического учета инновационной деятельности в России	109
Федоренко И. В. Риски информационной безопасности в бухгалтерском учете и их классификация	118
Филько С. В., Филько И. В. Особенности калькулирования затрат в инновационной деятельности	124
Шестакова Н. С. Исследование зарубежного опыта финансового контроля за использованием бюджетных средств	129

**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 (210х297). 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.